

Bolilla 1

Concepto de Auditoría. La técnica de Auditoría y la Teoría del Control de Sistemas.

(Lattuca p. 39 a 43)

Concepto de Control:

Es el proceso de ejercitar una *influencia directiva* o *restrictiva* sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema.

Influencia directiva → el control intenta que las actividades del sistema se realicen de modo tal que alcance los objetivos pretendidos.

Influencia Restrictiva → el control se ejerce de modo de evitar que las actividades de un sistema produzcan resultados no deseados.

Tipos de control:

1) **Controles no correctivos:** son los que no incluyen en su estructura la medición e información de los desvíos que se pueden producir como consecuencia de la actividad del sistema que se controla. Ej: el control por separación de funciones incompatibles entre los que tienen acceso directo a los fondos y los que efectúan las registraciones contables.

2) **Controles Correctivos:** son los que incluyen en su estructura los elementos necesarios para la medición de los desvíos que se pueden producir como consecuencia de la actividad del sistema que se controla y para informar de ellos.

Cuando estos controles operan sobre hechos del pasado se denominan *retroalimentados* Ej.: El control de calidad de los productos fabricados por una industria.

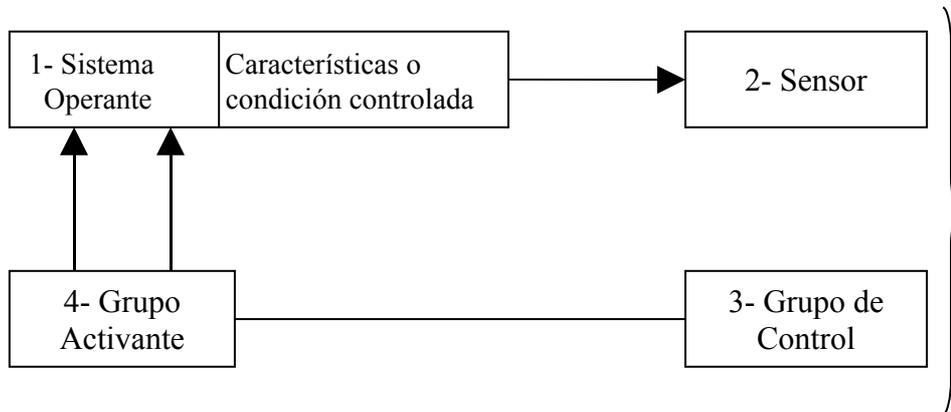
Cuando el control opera sobre hechos del futuro se denomina *prealimentado*, en este caso la medición se efectúa comparando los resultados que se espera que el sistema produzca con los objetivos establecidos. Los desvíos resultantes son los desvíos proyectados y por lo tanto se puede evitar que los mismos sucedan, haciendo de este tipo de control el más útil (aunque no siempre aplicable por la dificultad de las estimaciones y la incertidumbre involucrada) Ej: La preparación de un pronóstico financiero con el objetivo de determinar las políticas financieras a seguir, que serán en gran parte las acciones correctivas a implantar.

Elementos del Control:

Los cuatro elementos del control de un sistema son:

- 1- Una **característica** o condición del sistema operante que deberá ser medida. Este elemento puede ser la producción de un sistema durante cualquier etapa del proceso, o puede ser una condición que ha resultado de la producción de ese sistema.
- 2- Un artefacto o **método sensor** para medir las características controladas, o sea la medida del rendimiento.
- 3- Un grupo, unidad o **equipo de control** que compara los datos medidos con el rendimiento planeado, determina la necesidad de corrección y pone en acción la información que permitirá corregir la producción del sistema.
- 4- Un grupo o **mecanismo activador** que es capaz de producir un cambio en el sistema operante, o sea realizar la acción correctiva.

Cada control es un sistema en sí mismo, pues es un conjunto de elementos interrelacionados que cumplen las condiciones establecidas para la existencia de un sistema. Los controles deberían ser denominados sistemas de control, que pueden ser no correctivos, retroalimentados o prealimentados.



Independencia del Control:

Un control puede ser de secuencia cerrada o de secuencia abierta según si pertenece o no al sistema operante al que regula.

Un subsistema de control de secuencia cerrada es aquel en el que todos los elementos de éste pertenecen al sistema operante. En ese caso no existe independencia del control, ya que depende de la misma autoridad que conduce el sistema que se está regulando.

Un subsistema de control de secuencia abierta es aquel en el que el grupo de control no pertenece al sistema que se regula, el grupo de control es independiente del sistema que se regula.

Economicidad del Control:

La necesidad que el costo que implica la existencia de un control sea menor que el beneficio que produce con su acción de regulación de un sistema es la consecuencia lógica de la finalidad del control. Este principio se denomina de la economicidad del control.

Nuevo concepto de control:

Hoy las empresas concientizan a sus empleados para que cada uno se sienta dueño de una parte del control.

La auditoría externa debe controlar que los controles internos de la empresa se cumplan, mas no realizarlos ella misma; cuando el primer control no existe, la auditoría es más insegura e inútil. Si el auditor externo notara la falta de realización de conciliaciones bancarias, por ejemplo, el auditor debe indicar a los responsables de la organización que la confeccionen, mas no realizarla el mismo.

Concepto de Auditoría de sistemas:

(Lattuca + Cuestiones fundamentales de auditoría p.4 y 5)

Según López Santiso la Auditoría es una función de control porque su acción se dirige a influenciar un sistema en sentido restrictivo o directivo. Al constituir un control, la auditoría es, como cualquier otro, un control de sistemas. Es posible generalizar a la Auditoría de sistemas comprendiendo a todas las clases de auditorías ya que todas constituyen control de sistemas, y a todos los auditores como grupos de control integrantes del subsistema de control denominado auditoría.

“La Auditoría de sistemas ha sido definida como la revisión sistemática, organizada de los sistemas en funcionamiento para ver si en ellos se verifican las propiedades de:

- 1- Vigencia de los objetivos planteados como base del diseño original.
- 2- Concordancia del sistema con los objetivos (efectividad).
- 3- Permanencia del diseño por no haber sufrido alteraciones que lo degradaran operativamente.
- 4- Eficiencia del sistema.

O, dicho de otra forma, La Auditoría es un sistema que procura determinar:

- a- Si los objetivos tenidos en cuenta para su diseño siguen siendo válidos.
- b- Si tal diseño guarda coherencia con el propósito de alcanzar tales objetivos.
- c- Si el sistema funciona tal cual fue diseñado y
- d- Si realmente permite el cumplimiento de los objetivos.

La Auditoría, por otra parte es un sistema de control *correctivo* del tipo *retroalimentado*; el auditor es el grupo de control que compara los objetivos definidos para el sistema con los resultados que este produce en relación con la característica controlada, determina los desvíos e informa de ellos al grupo activante.

Es correctiva por que toda la auditoría está dirigida a medir e informar los desvíos y retroalimentada porque su función es verificar algo que ya ha sucedido.

Auditoría es un control *selectivo* porque normalmente no es necesario verificar la totalidad de los resultados producidos por un sistema para evaluar su funcionamiento.

Es un control de *secuencia abierta* porque el grupo de control no pertenece al sistema operante (cuando el control pertenece al sistema se denomina simplemente control pero no auditoría).

De acuerdo con estas ideas generales que compartimos pueden existir auditorías de diversos tipos, en las cuales se deberían presentar siempre los siguientes requisitos:

- a) debe existir la posibilidad de evaluar el funcionamiento del sistema (auditabilidad)
- b) debe existir un sensor que posibilite la evaluación
- c) el evaluador debe ser independiente
- d) el evaluador debe ser idóneo para la tarea

Diferentes clases de Auditoría.

Auditoría Interna (Lattuca p. 46, 47)

“Es una función de evaluación independiente establecida en una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección. Es un control que funciona

mediendo y evaluando la confiabilidad y eficacia del sistema integral de control interno de la entidad con miras a lograr su mejoramiento”.

La auditoría interna solo puede ser considerada una clase de auditoría cuando no está incorporada al sistema operante que está regulando, cuando es independiente de él, de lo contrario se trataría simplemente de un control incorporado al sistema. Entonces, el subsistema auditoría interna debe responder a un macrosistema que esté jerárquicamente por encima del sistema operante. Si AI depende del máximo nivel ejecutivo de la sociedad y audita cualquier subsistema de la empresa, se configuran claramente las características de una auditoría.

Las funciones ppales. de la AI son:

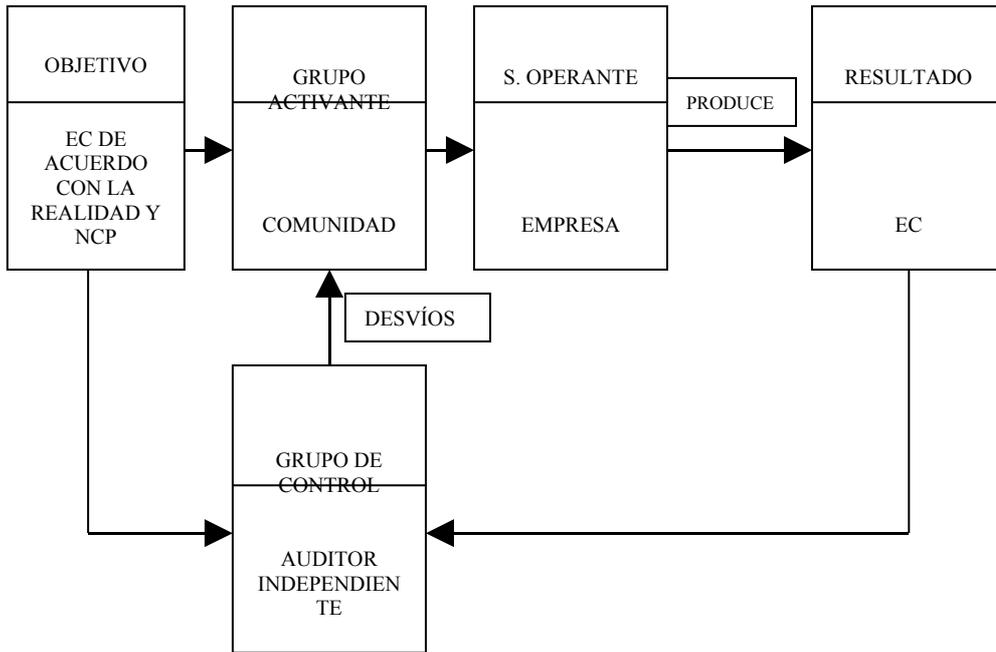
- Revisión de operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.
- Control de los activos a través de los registros y comprobaciones físicas.
- Revisión de las políticas y procedimientos de la organización con miras a evaluar su efectividad.
- Revisión de la concordancia entre los procedimientos contables y las normas contables vigentes.

Auditoría Externa de Estados Contables (Lattuca p. 45,46,50)

Debido al gran número de interesados en los EC existe un conflicto de intereses; la empresa crea los estados y la comunidad con el objeto de obtener la confiabilidad necesaria establece un control denominado auditoría externa de EC.

Este sistema de control tiene los siguientes elementos que lo caracterizan:

- El objetivo de la comunidad es que los EC reflejen la realidad de la empresa y que sean compilados y presentados de acuerdo a las normas contables.
- Las características controladas son las transacciones y el patrimonio, en cuanto a su existencia, propiedad, integridad, valuación y exposición.
- El sensor o sistema de medición, es la contabilidad cuya salida son los EC, que incluyen las transacciones y el patrimonio del ente, indicando que son los que existen, son propiedad de la empresa, no existen omisiones, y están adecuadamente valuados y expuestos.
- El grupo de control es el Contador Público, que debe tener independencia respecto de la empresa, para poder ejercer la función. Este compara la existencia, propiedad e integridad de las transacciones y el patrimonio con la realidad; y la valuación y la exposición de éstos con las normas contables. Determina los desvíos respecto de los EC definitivos e informa de ello a la comunidad.
- El grupo activante es la comunidad que a través del informe del auditor, puede conocer los EC que debieran haberse compilado y está en condiciones de influenciar para corregir los desvíos observados, si ello es posible.



Auditoría externa de EC para ser presentados a terceros podría ser conceptualizada como la *función independiente de control retroalimentado* y generalmente *selectivo* de los EC de un ente, que compara si las transacciones y el patrimonio incluidos en ellos, coinciden con la realidad y con normas contables y comunica los desvíos a la comunidad a través de su informe.

OBJETIVOS GENERALES	AFIRMACIONES RELATIVAS A	
	SALDO DEL RUBRO	TRANSACCIONES
Lo registrado es real	Existencia real de partidas que componen el saldo al cierre	Acaecimiento real de las transacciones registradas en el periodo a examinar
Lo registrado es propio	Propiedad de partidas que componen el saldo al cierre	Propiedad: las transacciones registradas en el periodo a examinar pertenecen al ente auditado.
Todo lo real está registrado (integridad)	Inexistencia de saldos omitidos al cierre	No acaecimiento de transacciones reales omitidas de registrar en el periodo a examinar.
La valuación es correcta	Valuación: El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con normas contables	Valuación: El valor monetario de las transacciones incluidas en los EC coincide con las normas contables.
La exposición es correcta	Exposición: El rubro es informado de acuerdo con las normas contables	Exposición: En su caso, las transacciones han sido informadas de acuerdo con las normas contables.

**Auditoría Operativa
(Lattuca p. 47, 48)**

“Es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados; la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión”.

Diferencias entre los tres tipos de auditorías:

Si bien los tres tipos de auditorías analizados realizan tareas similares se diferencian por dos aspectos, uno de ellos es la dependencia o independencia del ente sobre el que se realiza la tarea (tanto en la auditoría externa de estados contables como en la operativa, el auditor es externo a la organización). El otro aspecto se refiere al objetivo fundamental de cada auditoría, mientras la AEEC es una **auditoría de información contable**, las otras dos son consideradas **auditorías de gestión**.

OBJETIVO PRINCIPAL		
AUDITORIA OPERATIVA	AUDITORÍA EXTERNA	AUDITORÍA INTERNA
Examen de la gestión de un ente para evaluar la eficiencia de sus resultados	Emitir opinión sobre la razonabilidad de la información contable.	Medir y evaluar la confiabilidad y eficacia de las actividades de control de los sistemas.

Otra diferencia es que las auditorías externas de EC se rigen por normas legales y contables mientras que las de gestión se rigen por disposiciones de uso interno.

Además, tanto la AI como la AO deben focalizarse en lograr eficacia, eficiencia y economía pero mientras la interna busca permanentemente mejoras en la estructura de control, la operativa se dedica a cuestiones más particulares y específicamente establecidas para cada auditoría contratada.

Nuevas Concepciones de Auditoría.

**El enfoque empresarial:
(Slosse p. 28 y 2p)**

Este enfoque de auditoría ha surgido de la necesidad de adaptarse a los cambios ocurridos en el medio. A saber:

- Requerimiento de menores costos para maximizar condiciones de competitividad.
- Mayor participación de las medianas y pequeñas empresas en la composición del PBI de un país, lo que las obliga a presentar sus EC auditados.
- El avance de las normas legales acerca de la presentación y certificación de los EC. (hoy la mayoría de los organismos a quienes se deben presentar EC requieren la opinión de un tercero sobre los mismos).
- Utilización masiva de procesamiento electrónico de datos.

Este enfoque determina como esencia del proceso de auditoría el conocimiento integral del negocio del ente auditado, es decir su actividad principal.

Su finalidad es establecer los mejores procedimientos de auditoría para verificar que lo que se expone en los EC refleja realmente los diferentes aspectos relevados del negocio y los hechos económicos involucrados. Se empieza con el análisis de los aspectos más importantes de la empresa (situación patrimonial, productos que fabrica y comercializa, estructura de financiamiento, políticas de compras y de ventas, etc.) Para luego examinar operaciones o transacciones individuales. Este es lo que se denomina “enfoque de arriba hacia abajo”.

El principio descrito implica evaluar el negocio, las operaciones y componentes más importantes y analizar los EC en su conjunto para luego, si se cree necesario, comprobar transacciones individuales.

Otro de los aspectos que se desarrolla con este enfoque es el de la “planificación estratégica”. Durante la planificación se profundiza el análisis sobre los riesgos que implica el examen y la forma en que se los puede disminuir. Dicho riesgo se relacionará con las afirmaciones que contienen los EC, las cuales, a su vez, serán la base para determinar los objetivos de auditoría.

Se continúa luego con el análisis y evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control. La finalidad es rescatar, dentro de esos sistemas, los controles más importantes que se llevan a cabo y que puedan servir para darle evidencias al auditor sobre la validez de las manifestaciones vertidas por la gerencia en los EC. Esto es lo que se denomina “prueba de cumplimiento de los controles”.

También se pone mayor énfasis en las “pruebas de cumplimiento o de razonabilidad” para ahorrar recursos en aquellos casos en que los riesgos determinados y los conceptos o componentes involucrados así lo permiten.

Por lo expuesto, las características de este enfoque se resumen en :

- Enfoque de arriba hacia abajo.
- Énfasis en el conocimiento del negocio.
- Énfasis en el criterio profesional.
- Énfasis en la planificación estratégica.
- Enfoque de auditoría a medida.
- Afirmaciones que componen los EC.
- Objetivos de auditoría.
- Evaluación del riesgo de auditoría.
- Determinación de controles clave.
- Determinación de procedimientos de auditoría.

El concepto de Auditoría Integral (FN P. 17 Y 102)

En los últimos años se ha sostenido la conveniencia de que los contadores presten servicios de auditoría integral, un concepto subjetivo que para autores como Casal Por ejemplo comprende las siguientes auditorías:

- Financiera o contable
- De control interno
- De cumplimiento legal
- De desempeño
- De cumplimiento de objetivos
- Económico- Social.

De la realización de estas auditorías, distintas a las de estados contables, podrían surgir opiniones o recomendaciones cuya emisión debilite la independencia necesaria para el examen de Estados Contables. Por Ejemplo: Supongamos que un auditor realiza una auditoría integral y durante la auditoría de cumplimiento legal, no detectó un incumplimiento que genera un pasivo significativo para el emisor de estados contables que no fue registrado en los estados contables; el auditor no podría cuestionar la omisión del pasivo sin rectificar la conclusión de su auditoría de cumplimiento legal.

**Nuevos campos de aplicación de Auditoría.
(cuaderno p. 2)**

Los nuevos campos de aplicación de Auditoría surgen por la ley y dan origen a las nuevas concepciones de la misma.

Auditoría Ambiental: surge por disposiciones sobre medio ambiente. No es que los auditores ambientales se preocupen por beneficiar al medio ambiente, los motivan en realidad las consecuencias legales y económicas que puede traer a las empresas la comisión de daños ambientales.

Auditoría de Calidad: Para que las empresas puedan introducir sus productos en el mercado, éstos deben cumplir ciertos requisitos, pues esta auditoría se encarga que verificar su cumplimiento evaluando sus procesos

Estas auditorías son de Gestión, cuando el auditor externo reciba el informe del interno, informará a su vez sobre la contingencia.

Bolilla 2

Normas Técnicas Profesionales.

Normas de Auditoría. Concepto

(Lattuca p. 51 y 52)

Las normas de Auditoría constituyen el marco dentro del cual un contador público debe ejercer la actividad de auditor.

Son a la vez una necesidad y una obligación. Necesidad porque son la resultante de un largo y enjuicioso trabajo de doctrina y de normas de organismos profesionales que se han sucedido a través del tiempo y que señalan sistemáticamente un camino a seguir clasificado y ordenado a la vez de constituirse en soporte de lo que se realiza. El hecho de responder la auditoría a un cuerpo de normas preestablecido le permite no identificar detalladamente es sus informes bajo que condiciones realizó sus tareas, los procedimientos aplicados y los criterios seguidos para la confección de tales informes, sino hacer solo una referencia a que cumplió con esas normas de auditoría y además, en caso de ser cuestionada su tarea, la profesión, representada por sus organizaciones, acude en su defensa al expresar que una labor que se encuadre en esas normas es, a su juicio, irreprochable.

Obligación por cuanto el interés comunitario requiere que cuando se hace referencia a una tarea de auditoría externa pueda interpretarse sin duda alguna que debió realizarse de acuerdo con un cuerpo normativo único, definido, no optativo, aplicable cualquiera sea el ente emisor de la información contable y sus usuarios.

Contenido:

Las normas de auditoría vigentes se corresponden, entre otras, con la RT N° 7, emitida por la FACPCE en 1985 que abarca dos grandes secciones, la primera referida a las normas de auditoría en general y la segunda a las normas de auditoría externa de información contable.

Esta última a modo de aplicación de las normas generales al examen de la información contable dirigida a terceros.

Las normas de auditoría tratan tres cuestiones diferentes:

- a) La condición básica para el ejercicio de la auditoría;
- b) Las normas para el desarrollo de la auditoría.
- c) Las normas sobre informes.

Normas para el desarrollo de la auditoría:

Estas normas contienen disposiciones acerca de cómo el auditor debe obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su informe, relativo a los siguientes tipos de trabajos:

- a) auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- b) Revisión limitada de EC de periodos intermedios de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los EC básicos.
- c) Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).
- d) Investigaciones especiales.

Las normas de auditoría contienen además disposiciones respecto de los papeles de trabajo que constituyen la prueba del trabajo realizado por el auditor y el respaldo de sus opiniones. Dispone que los programas de trabajo con la indicación de su cumplimiento, las evidencias y las conclusiones reunidas constituirán el conjunto de los papeles de trabajo. Asimismo obliga a conservar tales papeles junto con los informes emitidos y los EC auditados firmados por el representante legal del ente emisor por el plazo que fijen las normas legales o por 6 años, el que fuera mayor.

Según RT 7:

II NORMAS DE AUDITORIA EN GENERAL

A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

1. El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoría.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

1. El auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe tener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoría.

2. El auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea.

3. Los papeles de trabajo deben contener:

3.1 La descripción de la tarea realizada.

3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratare de aquellos que el auditor hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

3.3. Las conclusiones particulares y generales.

4. El auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonables. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser valuadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea.

5. En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre las bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

III. NORMAS SOBRE AUDITORIA EXTERNA DE INFORMACION CONTABLE

A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

INDEPENDENCIA

1. El contador público (en adelante indistintamente el "auditor") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

La independencia se refiere a la actitud mental del auditor que asegure imparcialidad y objetividad en sus juicios.

FALTA DE INDEPENDENCIA

2. El auditor no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en **relación de dependencia**, con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoría o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría.

2.2. Cuando fuera **cónyuge o pariente por consanguinidad**, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor.

2.3. Cuando fuera **socio, asociado, director o administrador** del ente cuya información contable es objeto de la auditoría, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes económicamente vinculados a aquel del que es auditor.

2.4. Cuando tuviera **intereses significativos** en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

2.5. Cuando la **remuneración** fuera contingente o **dependiente de las conclusiones** o resultados de su tarea de auditoría.

2.6. Cuando la **remuneración** fuera pactada sobre la base del **resultado del período** a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoría. No vulneran esta normas las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

VINCULACIÓN ECONÓMICA

3. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

3.1. Cuando tuvieran **vinculación significativa de capitales**.

3.2. Cuando tuvieren, en general, los **mismos directores, socios o accionistas**.

3.3. Cuando se tratare de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una **organización económica única**.

ALCANCE DE LAS INCOMPATIBILIDADES

4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador público que emite su informe, como para todos los **integrantes del equipo de trabajo** que intervienen en esa auditoría, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

5. En los casos de sociedades de profesionales, la incompatibilidades determinadas en II.A.2., se extienden a todos los **socios o asociados del contador público**.

Resumen con respecto a las disposiciones legales que rigen la materia: (FN p. 81 y 82)

En la Argentina hay normas que requieren auditorías o revisiones de ciertos EC. Estas tareas solo pueden estar a cargo de contadores públicos que:

- a) deben matricularse ante el CPCE de la jurisdicción que corresponda, sin que esto implique un examen de habilitación;
- b) deben actuar a título individual sin perjuicio que identifique a los estudios contables a los que pertenecen;
- c) tienen la obligación ética de capacitarse permanentemente;
- d) deben cumplir con los requisitos de independencia contenidos en diversas normas legales y en los códigos de ética aprobados por los CPCE locales;
- e) deben aplicar las NA contenidas en la RT 7, que se refieren también a trabajos de alcance inferior al de una auditoría y cuyo reemplazo por los pronunciamientos de la IFAC se previó efectuar desde julio de 2005.
- f) En los casos de auditoría de EC de entes que cotizan títulos valores o entidades financieras, cambiarias o aseguradoras deben:
 - 1) Cumplir ciertos requisitos (de dudosa constitucionalidad) en materia de antigüedad en la matrícula y experiencia;
 - 2) Inscribirse en registros especiales.

El comité de Auditoría de una sociedad argentina con cotización debe revisar los planes de los auditores externos e internos y evaluar su desempeño. También puede requerirles que asistan a sus sesiones, le presten colaboración y le otorguen el acceso a la información de que dispongan. Esto último puede poner en peligro la eficacia de las auditorías.

En la realización de algunas auditorías y en los contactos previos con clientes potenciales deben tenerse en cuenta las disposiciones de la ley de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo.

Las sanciones que podrían sufrir los contadores argentinos aparecen en las leyes provinciales de ejercicio profesional.

Las normas legales que en nuestro país exigen que determinados EC sean acompañados por un dictamen de auditoría o un informe de revisión limitada, suelen requerir también que la firma del auditor sea legalizada o certificada por el CPCE correspondiente.

Organismos emisores de normas en la República Argentina. Normas Legales que los autorizan.

Ver páginas 59 a 78 de Fowler Newton
Ver ley 20.488 (en el caso de Catamarca, ley 3599)

En página 62 agregar:

LSC:

ARTICULO 158. — Puede establecerse un órgano de fiscalización, sindicatura o consejo de vigilancia, que se regirá por las disposiciones del contrato.

Fiscalización obligatoria.

La sindicatura o el consejo de vigilancia son obligatorios en la sociedad cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2).

Normas supletorias.

Tanto a la fiscalización optativa como a la obligatoria se aplican supletoriamente las reglas de la sociedad anónima. Las atribuciones y deberes de éstos órganos no podrán ser menores que los establecidos para tal sociedad, cuando es obligatoria.

ARTICULO 283. — Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia, podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 y siguientes. En tal caso, la sindicatura será reemplazada por auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia, y su informe sobre estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo.

A cont. Pag. 75 agregar:

Ley 25.246:

Unidad de Información Financiera

ARTICULO 5º — Créase la Unidad de Información Financiera (UIF), que funcionará con autarquía funcional en jurisdicción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, la cual se regirá por las disposiciones de la presente ley.

ARTÍCULO 6º — La Unidad de Información Financiera será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el lavado de activos provenientes de:

a) Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (Ley 23.737);

b) Delitos de contrabando de armas (Ley 22.415);

c) Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita calificada en los términos del artículo 210 bis del Código Penal;

d) Hechos ilícitos cometidos por asociaciones ilícitas (artículo 210 del Código Penal) organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales;

e) Delitos de fraude contra la Administración Pública (artículo 174 inciso 5º del Código Penal);

f) Delitos contra la Administración Pública previstos en los Capítulos VI, VII, IX y IX bis del Título XI del Libro Segundo del Código Penal;

g) Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil, previstos en los artículos 125, 125 bis, 127 bis y 128 del Código Penal.

Deber de informar. Sujetos obligados

ARTICULO 20. — Están obligados a informar a la Unidad de Información Financiera, en los términos del artículo 21 de la presente ley:

1. Las entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21.526 y modificatorias; y las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones;

2. Las entidades sujetas al régimen de la ley 18.924 y modificatorias y las personas físicas o jurídicas autorizadas por el Banco Central para operar en la compraventa de divisas bajo forma de dinero o de cheques extendidos en divisas o mediante el uso de tarjetas de crédito o pago, o en la transmisión de fondos dentro y fuera del territorio nacional;

3. Las personas físicas o jurídicas que como actividad habitual exploten juegos de azar;

4. Los agentes y sociedades de bolsa, sociedades gerente de fondos comunes de inversión, agentes de mercado abierto electrónico, y todos aquellos intermediarios en la compra, alquiler o préstamo de títulos valores que operen bajo la órbita de bolsas de comercio con o sin mercados adheridos;

5. Los agentes intermediarios inscriptos en los mercados, de futuros y opciones cualquiera sea su objeto;

6. Los Registros Públicos de Comercio, los organismos representativos de Fiscalización y Control de Personas Jurídicas, los Registros de la Propiedad Inmueble, los Registros Automotor y los Registros Prendarios;

7. Las personas físicas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, inversión filatélica o numismática, o a la exportación, importación, elaboración o industrialización de joyas o bienes con metales o piedras preciosas;

8. Las empresas aseguradoras;

9. Las empresas emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra;

10. Las empresas dedicadas al transporte de caudales;

11. Las empresas prestatarias o concesionarias de servicios postales que realicen operaciones de giros de divisas o de traslado de distintos tipos de moneda o billete;

12. Los Escribanos Públicos;

13. Las entidades comprendidas en el artículo 9° de la Ley 22.315;

14. Las personas físicas o jurídicas inscriptas en los registros establecidos por el artículo 23 inciso t) del Código Aduanero (Ley 22.415 y modificatorias).

15. Los organismos de la Administración Pública y entidades descentralizadas y/o autárquicas que ejercen funciones regulatorias, de control, supervisión y/o superintendencia sobre actividades económicas y/o negocios jurídicos y/o sobre sujetos de derecho, individuales o colectivos: el Banco Central de la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Comisión Nacional de Valores y la Inspección General de Justicia;

16. Los productores, asesores de seguros, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros cuyas actividades estén regidas por las leyes 20.091 y 22.400, sus modificatorias, concordantes y complementarias;

17. Los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, excepto cuando actúen en defensa en juicio;

18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros.

(Último párrafo derogado por Art. 3° de la Ley N° 26.087, B.O. 24/04/2006.)

ARTICULO 21. — Las personas señaladas en el artículo precedente quedarán sometidas a las siguientes obligaciones:

a. Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso

se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva.

Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes actúen.

Toda información deberá archivarse por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca;

b. Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.

La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad;

c. Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley.

Mecanismos de Emisión.

El Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) es el organismo de investigación y de consulta técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Depende de su Junta de Gobierno.

Art. 2 –

El CECyT tendrá las siguientes funciones:

- a. Elaborar los proyectos de normas profesionales para su análisis y aprobación en la Junta de Gobierno;
- b. realizar estudios y elaborar trabajos vinculados directa o indirectamente con los campos que abarca la actividad de los profesionales en ciencias económicas;
- c. participar en la organización de los congresos, jornadas y otras reuniones que realizare la FACPCE, en lo atinente a las cuestiones científicas y técnicas a ser desarrolladas en ellos.

El CECyT preparará:

1. informes;
2. proyectos de resoluciones coyunturales y/o de emergencia de contabilidad y auditoría;
3. proyectos de interpretaciones de normas de contabilidad y auditoría;
4. proyectos de resoluciones técnicas.

La emisión de estos pronunciamientos deberá estar prevista en el programa anual de trabajos o en sus modificaciones.

Mecanismo de emisión de Resoluciones Técnicas.

Art. 31 –

Los proyectos de “resoluciones técnicas” incluyen propuestas de normas profesionales. Se elevan a la consideración de la Junta de Gobierno como anteproyectos de Resolución Técnica, con la intención de que ésta los emplee como base para la emisión de sus “resoluciones técnicas”.

Art. 32 –

La emisión de un Proyecto de Resolución Técnica tendrá el siguiente proceso:

1. la tarea será asignada a un investigador o una comisión de trabajo;
2. si fuere de su incumbencia, la CENCyA sugerirá las cuestiones claves a ser consideradas, pudiendo fijar su posición sobre ellas;
3. una vez preparado, el trabajo será revisado por el Director de Área y el Subdirector o Director General con competencia específica en el área;
4. si hiciere a su incumbencia, el trabajo será sometido a la opinión de la CENCyA;
5. si la CENCyA no compartiera el contenido del proyecto, podrá solicitar la elaboración de uno nuevo, a ser examinado del mismo modo que el anterior;
6. los restantes comentarios resultantes de los dos pasos previstos en los incisos c) y d) también serán considerados por los autores del trabajo, pudiendo esto dar lugar a la preparación de una nueva versión, a ser examinada del mismo modo que la anterior;
7. la versión que resulte de los pasos anteriores será elevada al Director General o al Subdirector con competencia en el área, quien a su vez la someterá a la consideración del Consejo Asesor cuando no se refiera a aspectos de contabilidad y auditoría, o cumplirá con el Inc. i) si se trata de estos temas; junto con los comentarios no receptados por los autores;
8. los miembros del Consejo Asesor analizarán el trabajo recibido en un plazo que no exceda los treinta días corridos, prepararán su opinión sobre él y sobre su publicación y las elevarán al Director General. Las opiniones no emitidas en término no serán consideradas;
9. la Mesa Directiva, elevará a cada Consejo Profesional dentro de los cinco días de vencido el plazo del inciso anterior:
 1. el trabajo original o revisado;
 2. la recomendación del Consejo Asesor, o de la CENCyA si son temas de contabilidad o auditoría, en cuanto a su aprobación o no;
 3. los comentarios de la CENCyA en caso de considerarlos necesarios;
 4. las opiniones de cada uno de los miembros del Consejo Asesor, si corresponde, con respecto a cada una de las cuestiones controvertidas;
10. entre los treinta y noventa días de la elevación de los elementos mencionados en el inciso anterior, la Junta de Gobierno decidirá sobre la aprobación o rechazo del proyecto de resolución técnica;
11. si la Junta de Gobierno aprueba la difusión del proyecto, se le asignará un número y se lo publicará (en su caso, con los comentarios de la CENCyA), con mención explícita de la fecha de vencimiento del “período de consulta” que haya dispuesto la Junta de Gobierno,

que no podrá ser inferior a cuatro meses desde la fecha de la publicación, salvo que razones de urgencia aconsejen la reducción de dicho plazo;

12. durante el período de consulta, se intensificarán las gestiones para:
 1. promover la recepción de opiniones de otros entes y de los profesionales de ciencias económicas, que las harán llegar por intermedio de los consejos adheridos;
 2. organizar actividades de difusión pública del proyecto.

El Director General, el Subdirector con competencia en el área o –si fuere de su incumbencia la CENCyA, analizará los comentarios y las opiniones obtenidas durante el período de consulta y elaborará su propia opinión sobre el tema; luego preparará un nuevo proyecto de resolución técnica que será sometido al Consejo Asesor, si no se tratan de temas de contabilidad y auditoría, o se cumplirá con el inc. 13) si se trata de estos temas. El Consejo Asesor, sobre los temas que le han sido presentados, deberá expedirse orgánicamente opinando en un plazo que no excederá los 15 días corridos, desde la puesta a consideración sobre si el proyecto debe:

1. convertirse en resolución técnica;
2. rechazarse; o
3. someterse a un nuevo periodo de consulta;

13. con los elementos obrantes, se elevará, por intermedio de la Mesa Directiva, a cada Consejo Profesional dentro de los 5 días:

el proyecto de resolución técnica sometido a consulta pública;

- a- el nuevo proyecto de resolución técnica;
- b- una lista de las principales diferencias entre ambos;
- c- una lista de las principales sugerencias recibidas, indicando si fueron incorporadas al proyecto definitivo o si fueron rechazadas y mencionando las razones de cada decisión;
- d- las opiniones de cada uno de los miembros del Consejo Asesor, sobre los temas que le hubieran sido presentados y con respecto a cada una de las cuestiones controvertidas;
- e- la opinión del Consejo Asesor o de la CENCyA, en cuanto a si el proyecto:
 - o debe convertirse en resolución técnica;
 - o debe rechazarse; o
 - o debe someterse a un nuevo periodo de consulta;
- f- la Junta de Gobierno deberá aprobar o rechazar el proyecto en un plazo de 60 días contados a partir de su recepción en los Consejos Profesionales, pudiendo introducirle las modificaciones que se consideraren convenientes;
- g- si la Junta de Gobierno convierte el proyecto en resolución técnica (sin modificaciones o con ellas) se le asignará un número y se la publicará;
- h- si la Junta de Gobierno resuelve difundir el nuevo proyecto, sometiéndolo a un nuevo período de consulta, se lo publicará con su número original y la aclaración “revisado”, repitiéndose luego el procedimiento previsto en el incisos 11. y siguientes. En este caso la Junta de Gobierno podrá reducir el plazo del período de consulta;
- i- si la Junta de Gobierno resuelve no convertir al proyecto en resolución técnica, ni publicarlo, debe decidir sobre el futuro tratamiento del tema al que se refería el proyecto.

Vigencia Jurisdiccional

Normas vigentes y Proyectos Bajo estudio o consulta

FACPCE - CECYT

PROYECTO N° 11 DE RESOLUCION TECNICA

Normas profesionales:

Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos

PRIMERA PARTE

VISTO:

El proyecto de resolución técnica sobre “**Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos**”, elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación, y

CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que la profesión contable argentina considera necesario completar el juego de normas contables profesionales armonizadas con las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Board (IASB, *Junta de Normas Contables Internacionales*), dentro del *marco conceptual de las normas contables profesionales* aprobado por esta Federación mediante su Resolución Técnica N° 16;
- d) que este proyecto de resolución técnica sobre “**Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos**”, apunta al objetivo referido en el párrafo anterior y que se han cumplido las etapas previstas en el Reglamento del CECyT;
- e) que este proyecto ha sido originado en la Comisión Especial de normas contables y de auditoría para Entes Cooperativos, integrada por representantes del INAES, de las Federaciones, Confederaciones y Cooperativas, de los Consejos Profesionales y del CECyT;
- f) que la CENCyA lo analizó y sugirió cambios de redacción;
- g) que este proyecto está de acuerdo con el "Marco conceptual de las normas contables profesionales" aprobado por esta Federación mediante su resolución técnica N° 16; y

h) que es necesario coordinar esfuerzos para mantener el proceso de armonización de las normas contables profesionales dentro del país.

Por ello:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar el Proyecto de Resolución Técnica “**Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoria para entes cooperativos**”.

Artículo 2º - Establecer como período de consulta un plazo de ocho meses desde la publicación de este Proyecto en la página de internet de esta Federación.

Artículo 3º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo complementaria firmada en Catamarca el 27 de septiembre de 2002;

b) solicitar al CECyT la participación que consideren necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4º - Solicitar al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que a través de sus órganos técnicos, estudie este proyecto y envíe sus comentarios:

Artículo 5ª - Publicar este Proyecto en su parte resolutive en el Boletín Oficial de la República Argentina, y completo en la página de internet de esta Federación y en forma impresa.

PROYECTO N° 11 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA

Normas profesionales: Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoria para entes cooperativos

SEGUNDA PARTE

[PROYECTO N° 11 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA](#)

[SEGUNDA PARTE](#)

[1. Objetivo](#)

[2. Introducción](#)

[3. Definiciones](#)

4. Exposición de la información contable contenida en los estados contables de los entes cooperativos

4.1. Normas comunes a todos los estados contables

4.2. Estado de situación patrimonial

4.3. Estado de resultados

4.4. Estado de evolución del patrimonio neto

4.5. Estado de flujo de efectivo

4.6. Información complementaria

4.6.1. Créditos por Venta de Bienes y Servicios y Deudas Comerciales

4.6.2. Intereses acumulativos impagos

4.6.3. Reservas

4.6.5. Información sobre el capital cooperativo

4.6.6. Determinación y composición de los resultados

4.6.7. Cuadros Seccionales

4.6.8. Proyecto de distribución de excedentes o absorción de pérdidas

5. Otros aspectos relacionados con la exposición de la información contable en los entes cooperativos

5.1. El capital cooperativo

5.2. Títulos cooperativos de capitalización (TI.CO.CA)

5.3. Determinación y registración de las capitalizaciones de excedentes. Mínimos de capitalizaciones

5.4. Capitalización del ajuste del capital

5.5. Otros ajustes del patrimonio neto

5.7. Información adicional exigida por los organismos de contralor

5.8. Normas contables profesionales que no se aplican a los entes cooperativos

6. Marco de las normas de auditoría en los entes cooperativos

6.1. Normas de auditoría en general

[6.2. Normas sobre auditoria externa de información contable de entes cooperativos](#)

[6.2.1. Condición básica para el ejercicio de la auditoria](#)

[Independencia](#)

[Falta de independencia](#)

[Alcance de las incompatibilidades](#)

[6.2.2. Normas para el desarrollo de la auditoria de estados contables de entes cooperativos](#)

[6.2.2.1. Auditoria de estados contables](#)

[6.2.2.1.1. Revisión Limitada de Estados Contables de períodos intermedios de Entes Cooperativos](#)

[6.2.2.1.2. Certificación](#)

[6.2.2.1.3. Investigaciones Especiales](#)

[6.2.2.1.4. Papeles de trabajo](#)

[6.2.3. Normas sobre los informes de auditoria de estados contables de entes cooperativos](#)

[6.2.3.1. Informe breve](#)

[6.2.3.2. Informe extenso](#)

[6.2.3.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de periodos intermedios](#)

[6.2.3.4 Informes sobre controles de sistemas](#)

[6.2.3.5. Certificación](#)

[6.2.3.6. Informes especiales](#)

[7. Aspectos especiales de auditoria](#)

[7.1. Libros y registraciones contables](#)

[7.2. Informe de períodos intermedios de entes cooperativos](#)

[7.3. Errores observados](#)

[8. Sindicatura de cooperativas](#)

[**Guía de aplicación de las normas generales a los entes cooperativos**](#)

[1. Marco conceptual](#)

[2. Cuestiones de medición](#)

[3. Ente pequeño](#)

[4. Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas](#)

[5. Actividad agropecuaria](#)

[6. Normas de exposición](#)

[Anexo 1: Modelo de cuadros seccionales](#)

[Anexo 2: Modelo de anexo para el fondo de educación y capacitación cooperativa](#)

[Anexo 3: Información adicional exigida por organismos de contralor](#)

[Fundamentos de este proyecto](#)

[Ajuste Global del Patrimonio Neto:](#)

[Capitalización del Ajuste del Capital:](#)

[Fondos:](#)

[Informes trimestrales](#)

[Informes especiales de Auditoría con procedimiento acordado para períodos trimestrales:](#)

[Procedimiento a aplicar para la elaboración del proyecto de distribución de excedentes y/o absorción de pérdidas:](#)

[Clasificación contable del capital de los entes cooperativos](#)

1. Objetivo

La presente norma tiene por objetivo establecer normas particulares de presentación de estados contables para uso de terceros, correspondientes a entes cooperativos, excepto entes financieros (Bancos y Cajas de Créditos) y seguros.

Este Proyecto de Resolución Técnica ha sido el resultado del trabajo conjunto entre la profesión contable, el organismo de control de los entes cooperativos y el movimiento cooperativo. Por ello, se observarán aspectos que podrían considerarse no necesarios para una norma estrictamente profesional.

Las normas particulares para entes cooperativos complementan las normas generales de exposición (Resolución Técnica 8) y las normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicio (Resolución Técnica 9) y regulan en conjunto con éstas la presentación de estados contables por los mencionados entes. En consecuencia, las normas mencionadas deben complementarse y combinarse armónicamente.

Los entes cooperativos deben contar con un servicio de auditoría externa. Las normas de auditoría incluidas en este proyecto abarcan aquellos procedimientos aplicables en general a las tareas e informes periódicos del auditor durante el ejercicio económico, como las que conciernen a los informes anuales sobre balances de presentación.

En relación con los entes cooperativos, estas normas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría - la independencia- y las pautas referidas al desarrollo del trabajo y a la preparación de los distintos tipos de informes que puede emitir el auditor externo de la información contable.

Este Proyecto incluye una guía de aplicación –que forma parte de la norma- que facilita la aplicación de las normas contables generales a la particularidad de los entes cooperativos.

2. Introducción

Los entes cooperativos presentan, como rasgo específico de su naturaleza, la capacidad de transformar las condiciones y relaciones económicas y sociales de sus asociados, y por extensión, de la comunidad donde actúan. Comparten con otros entes la ausencia de propósitos lucrativos.

La actividad de los entes cooperativos se desarrolla en un marco jurídico propio, a partir de la caracterización doctrinaria y de la definición legal del *acto cooperativo*.

La necesidad de proveer un marco contable específico como correlato de aquel encuadramiento doctrinario y jurídico justifica el dictado de normas particulares de exposición contable y de auditoría para los entes cooperativos.

3. Definiciones

Los vocablos y expresiones utilizados en este Proyecto de Resolución Técnica tienen los significados que se indican a continuación, los que se elaboran considerando las normas legales vigentes^[1]:

Ente cooperativo: Es una entidad fundada en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, constituida regularmente, con la autorización para funcionar y la inscripción en el registro de la autoridad de aplicación.

Características de los entes cooperativos:

- tienen capital variable;
- duración ilimitada;
- reconocen un interés limitado a las cuotas sociales, si el estatuto autoriza aplicar excedentes a alguna retribución al capital;
- distribuyen los excedentes en proporción al uso de los servicios sociales;
- prestan servicios a sus asociados y a no asociados en las condiciones que para este último caso establezca la autoridad de aplicación y con sujeción a lo dispuesto en la ley;
- limitan la responsabilidad de los asociados al monto de las cuotas sociales suscriptas;
- establecen la irrepartibilidad de las reservas sociales;

- se asigna un destino desinteresado del sobrante patrimonial en caso de liquidación.

Acto cooperativo: Son actos cooperativos los realizados entre los entes cooperativos y sus asociados y por aquellos entre sí, en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales.

Capital: Está constituido por cuotas sociales indivisibles y de igual valor. Son acciones representativas de una o más cuotas que revisten el carácter de nominativas.

Integración de cuotas sociales: Las cuotas sociales deben integrarse al ser suscriptas, como mínimo en un cinco por ciento, y completarse la integración dentro del plazo de cinco años de la suscripción.

Sobrante patrimonial: Se entiende por sobrante patrimonial al remanente total de los bienes sociales una vez pagadas las deudas y devuelto el valor nominal de las cuotas sociales cuando se liquida el ente cooperativo. El importe del sobrante patrimonial tendrá el destino previsto por las normas legales.

Excedente repartible: Es el exceso en la estimación preventiva realizada por la cooperativa del costo de sus servicios prestado al asociado al fijar el precio provisorio de los mismos.

Excedentes generados por prestación de servicios a no asociados: Los excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados autorizados por la ley se destinarán a una cuenta especial de reservas.

Distribución de los excedentes repartibles: De acuerdo con la ley vigente, los excedentes repartibles se destinará: el cinco por ciento a reserva legal, el cinco por ciento al fondo de acción asistencial y laboral para estímulo al personal, el cinco por ciento al fondo de educación y capacitación cooperativa, una suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales si lo autoriza el estatuto, el cual no puede exceder en más de un punto al que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento.

Retorno: Calculado el excedente repartible, y constituidos la reserva legal, los fondos asistenciales o de estímulo y de educación cooperativa, y pagado el interés al capital -si correspondiera- queda un remanente (*el retorno*) que debe devolverse a los asociados en proporción al uso de los servicios sociales.

Seccionalización de resultados. Compensación de quebrantos: Los resultados deben determinarse por secciones y no podrán distribuirse excedentes sin compensar previamente los quebrantos de las secciones que hubieran arrojado pérdida. Cuando se hubieran utilizado reservas para compensar quebrantos, no se podrán distribuir excedentes sin haberlas reconstituido al nivel anterior a su utilización. Tampoco podrán distribuirse excedentes sin haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores.

Reserva legal: Es la porción de los excedentes repartibles destinada a la creación de la reserva legal. Las normas legales y reglamentarias establecen el destino y metodología de aplicación de los mismos.

Fondos: es la porción de los excedentes repartibles que se destinó a los Fondos de Educación y Capacitación cooperativa y de Acción Asistencial y Laboral o para Estímulo del

personal. Las normas legales y reglamentarias establecen el destino y metodología de aplicación de los mismos.

Auditor externo del ente cooperativo: los entes cooperativos deben contar desde su constitución y hasta que finalice su liquidación con un servicio de auditoría externa a cargo de un contador público inscripto en la matrícula respectiva.

Informes de auditoría: Los informes de auditoría se confeccionarán de acuerdo con lo indicado en la sección 7 y 8 de esta resolución, serán por lo menos trimestrales y se asentarán en un libro especial.

Sindicatura del ente cooperativo: La fiscalización privada está a cargo de uno o más síndicos elegidos por la asamblea entre los asociados, sin exigencia de calificación profesional. El síndico puede desempeñar la auditoría cuando tuviera la calidad profesional de contador público inscripto en la matrícula respectiva.

4. Exposición de la información contable contenida en los estados contables de los entes cooperativos

4.1. Normas comunes a todos los estados contables

Los estados básicos deben cumplir con los criterios de síntesis y flexibilidad establecidos en la sección C del capítulo II de la Resolución Técnica 9.

4.2. Estado de situación patrimonial

El estado de situación patrimonial se presentará de acuerdo con el Capítulo III de las Resoluciones Técnicas 8 y 9.

Los Fondos establecidos por la ley y constituidos por excedentes tienen un destino específico y constituyen, en consecuencia, un pasivo desde su nacimiento, pudiendo tratarse como deuda cierta o contingente, según las particularidades de cada caso.

4.3. Estado de resultados

El estado de resultados se presentará de acuerdo con el Capítulo IV de las Resoluciones Técnicas 8 y 9.

En el caso de cooperativas de trabajo, los anticipos de retornos otorgados a los asociados durante el ejercicio constituyen un componente del costo del servicio prestado.

En la información complementaria, los resultados se deben presentar distinguiendo:

a. los resultados provenientes de los actos cooperativos con los asociados,

b. los resultados que surgen de operaciones con no asociados y/o de operaciones ajenas a la explotación según la sección 4.6.6. (Determinación y Composición de los Resultados) de este Proyecto. Si el ente desarrolla más de una actividad o servicio, la discriminación de los resultados deberá efectuarse por cada una de las secciones.

No deberá informarse los resultados por acción, ni el efecto del impuesto a las ganancias, según lo establecido por la sección 5.8 de este Proyecto.

4.4. Estado de evolución del patrimonio neto

Las partidas integrantes del patrimonio neto deben clasificarse de acuerdo con el Capítulo V de la Resolución Técnica 9 en:

- a. aporte de los asociados, y
- b. resultados acumulados.

4.4.1. Aporte de los Asociados

4.4.1.1. Capital cooperativo suscrito

Este rubro está compuesto por el capital suscrito del ente cooperativo, excepto aquél cuya devolución hubiera sido solicitada por los asociados o hubiera sido excluido de su calidad de asociado.

Se expone discriminando el valor nominal del capital de su ajuste para reflejar el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. Respecto de este ajuste, debe discriminarse lo que la asamblea ha decidido no capitalizar (Ajuste del Capital No Capitalizado) de lo que se encuentra pendiente de resolución de la asamblea (Ajuste de Capital). En la información complementaria se podrá exponer un detalle de la conformación de los mismos.

En función de las características que la ley le otorga al capital cooperativo, deberá presentar en la información complementaria lo establecido en la sección 4.6.5 de este Proyecto.

4.4.1.2. Retornos e intereses cooperativos a capitalizar

Los intereses y retornos que no hayan podido ser capitalizados por no alcanzar el valor unitario fijado a cada cuota social se expondrán por separado.

4.4.1.3. Otros aportes de los asociados

Son aquellos efectuados por disposición del Estatuto o de la Asamblea que establezca aportaciones complementarias a las del capital ordinario, siempre que cumplan con las condiciones necesarias para ser incluida dentro del Patrimonio Neto.

4.4.2. Resultados acumulados

4.4.2.1. Reservas

Son aquellos excedentes retenidos en el ente cooperativo por disposiciones legales y/o estatutarias. La composición y evolución de las reservas debe exponerse en la información complementaria.

De los excedentes repartibles se debe asignar una porción destinada a la creación de las reservas y fondos establecida por las normas legales.

Cuando se hubieran utilizado reservas para compensar quebrantos, no se podrán distribuir excedentes sin haberlas reconstituido al nivel anterior a su utilización.

4.4.2.2. Resultados no asignados:

Son los excedentes del ejercicio que se encuentra pendiente de tratamiento por parte de la asamblea y/o las pérdidas acumuladas sin asignación específica.

Las reservas y fondos provenientes de excedentes serán registradas en el ejercicio en que resulten aprobados por la asamblea respectiva los estados contables y la distribución del excedente.

4.4.2.3. Otros ajustes al patrimonio neto no capitalizable:

Se incluyen en este rubro los conceptos que se definen en la sección 5.5 de este Proyecto (Otros Ajustes al Patrimonio Neto).

4.5. Estado de flujo de efectivo

Este estado se presentará de acuerdo con el capítulo VI (Estado de Flujo de Efectivo) de la segunda parte de la Resolución Técnica 8 y con la Interpretación 2 (Estado de Flujo de Efectivo).

4.6. Información complementaria

Se prepara y presenta de acuerdo con el capítulo VII (Información complementaria) de la segunda parte de la Resolución Técnica 8, con el capítulo VI (Información complementaria) de la segunda parte de la Resolución Técnica 9 y con los siguientes acápite:

4.6.1. Créditos por Venta de Bienes y Servicios y Deudas Comerciales

Los rubros créditos por ventas de bienes y servicios y deudas comerciales (vinculados con la actividad habitual del ente) se presentarán discriminando las operaciones vinculadas con la organización y prestación de servicios a los asociados de las correspondientes a operaciones con no asociados.

4.6.2. Intereses acumulativos impagos

Se expondrá la conformación del saldo de los intereses acumulativos para retribuir el capital complementario que se encuentran impagos a la fecha de la información contable.

4.6.3. Reservas

4.6.3.1. Excedentes reservados

Son aquellos excedentes retenidos en el ente por disposiciones legales.

En la información complementaria se expondrá la composición de este rubro.

4.6.3.1.1. Reserva Especial

Es la reserva generada por prestaciones de servicios con no asociados y por resultados de actividades ajenas a la explotación de la entidad (derechos de ingreso y/o transferencias, donaciones percibidas, alquileres, y otros similares).

Esta reserva no es distribuible.

En la información complementaria se informará la evolución de su saldo, la naturaleza y monto de los conceptos que determinaron los incrementos y las disminuciones en el ejercicio. En caso de disminuciones deberá aclararse la restricción a la distribución de excedentes hasta la recomposición del saldo absorbido, informándose el importe pendiente de recomposición.

4.6.3.1.2. Reserva Legal

Se constituye con el cinco por ciento del excedente repartible y se utiliza para absorber futuros resultados negativos.

En la información complementaria se informará la evolución de su saldo, la naturaleza y monto de los conceptos que determinaron los incrementos y las disminuciones en el ejercicio.

4.6.4. Fondos

4.6.4.1. Fondo de Acción Asistencial y Laboral o para Estímulo del Personal

En la información complementaria se detallarán los montos invertidos y la forma de su utilización según el tipo de actividad desarrollada.

4.6.4.2. Fondo de Educación y Capacitación Cooperativa

En la información complementaria se informarán los montos invertidos en educación y capacitación cooperativa y la utilización del fondo creado al efecto, mediante un anexo o nota donde se incluya un detalle del total de los recursos invertidos en educación y capacitación cooperativa y la forma de afectación de los mismos, discriminando el importe utilizado del fondo previsto por la ley, del saldo imputado a gastos del ejercicio.

En la Memoria podrá referenciarse a esta información complementaria.

En el Anexo 2 de esta Resolución se presenta un modelo de Anexo para cumplir con esta obligación.

4.6.5. Información sobre el capital cooperativo

En función de las características del capital cooperativo^[2] es necesario que los usuarios de los estados contables conozcan información especial sobre el mismo.

El ente deberá informar:

a. Las condiciones que establece el Estatuto social para atender las solicitudes de devolución de sus aportes por parte de los asociados; y

b. un Anexo con el saldo inicial pendiente de reintegro, las solicitudes de devolución (en monto y en cantidad de asociados) realizadas por año, las devoluciones realizadas en el mismo período y el saldo final pendiente de reintegro. Esta información debe cubrir los últimos 5 años.

c. si hubiere una restricción en la devolución de los aportes solicitados por los socios, como consecuencia de normas vigentes y decisiones de la Asamblea.

4.6.6. Determinación y composición de los resultados

Con el objeto de cumplir con los requerimientos de la ley de Cooperativas, en la información complementaria se clasificarán todos los renglones del estado de resultados, en “resultados atribuibles a asociados”, “resultados no atribuibles a los asociados” y “resultados por operaciones ajenas a la explotación de la entidad”. Las bases para su clasificación responden a los objetivos planteados por la ley, más que a criterios técnicos profesionales.

Si por el tipo de servicio que se presta, esta clasificación en cada renglón es imposible o impracticable, la misma se efectuará en el resultado final, sobre bases objetivas, a fin de poder otorgar el tratamiento diferencial que disponen las normas legales.

4.6.6.1. Resultados atribuibles a los asociados:

Se incluyen en esta clasificación:

a. El resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los asociados;

b. todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes al objeto social, en la proporción que anteriormente hubiera sido apropiado como costo de las actividades con asociados (recupero de siniestros, expropiaciones, indemnizaciones por no hacer, y otros similares);

c. los ingresos provenientes de inversiones transitorias (depósitos a plazo fijo, depósitos en caja de ahorro, títulos públicos, obligaciones negociables, fideicomisos financieros, fondos comunes de inversión, y otros similares) solo en la medida que puedan asignarse en forma directa dichas inversiones a la operatoria con los asociados. Si esto no es posible se define como pauta general asignar la porción de estos ingresos en función a la proporción de excedentes entre asociados y no asociados, previa a la inclusión de estos ingresos financieros.

4.6.6.2. Resultados no atribuibles a los asociados

Se incluyen en esta clasificación:

a. El resultado proveniente de la organización y prestación de servicios a los no asociados;

b. todo otro ingreso obtenido por, o como consecuencia de, bienes afectados a actividades inherentes al objeto social, en la proporción que anteriormente hubiera sido apropiado como costo de las actividades con no asociados;

c. los ingresos provenientes de inversiones transitorias (ej.: depósitos a plazo fijo, depósitos en caja de ahorro, títulos públicos, obligaciones negociables, fideicomisos financieros, fondos

comunes de inversión y otros similares) solo en la medida que pueda asignarse en forma directa dichas inversiones a la operatoria con los no asociados. Si esto no fuera posible se define como pauta general asignar la porción de estos ingresos en función a la proporción de excedentes entre asociados y no asociados, previa a la inclusión de estos ingresos financieros

4.6.6.3. Resultados por operaciones ajenas a la explotación de la entidad

Se incluyen en esta clasificación los resultados que no correspondan a las clasificaciones anteriores.

Entre ellos, podemos encontrar a:

- a. Los resultados provenientes de inversiones permanentes en otros entes;
- b. las ventas de bienes de uso;
- c. derechos de ingresos y/o transferencias;
- d. donaciones y subsidios;
- e. otros ingresos y egresos que provienen de las actividades ajenas a la explotación de la entidad.

4.6.7. Cuadros Seccionales

4.6.7.1. Definición de sección

La sección es cada actividad establecida en el objeto social del ente cooperativo, en la medida que pueda determinarse en forma clara y precisa su separación de otras actividades. La Asamblea o, en su caso, el Consejo de Administración deberá determinar las secciones, en forma expresa, a fin de procurar que el ente se desenvuelva sobre la base de una total equidad.

4.6.7.2. Información a presentar

Por cada sección se presentarán los resultados generados por las actividades con asociados y no asociados de acuerdo con la sección 4.6.6 de este Proyecto.

Los resultados por operaciones ajenas a la explotación de la entidad, definidos por la sección 4.6.6.3 deberán exponerse en forma detallada, sin asignarlos a ninguna sección.

Para cumplir con los párrafos anteriores, se informará por cada sección:

- a. el total de ventas netas de bienes y servicios. Si existieran transacciones entre secciones, se las mostrará separadamente de las transacciones con terceros, eliminándose en la sumatoria para obtener el total de ventas;
- b. el total de costo de los bienes vendidos y servicios prestados. Si existieran transacciones entre secciones, se las mostrará separadamente de las transacciones con terceros, eliminándose de la sumatoria para obtener el total del costo de ventas;

- c. el excedente (pérdida) bruta de la sección que resulta de la sumatoria de ventas y costos;
- d. los resultados por la valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización;
- e. los gastos de comercialización directamente asignable a la sección, incluyendo las depreciaciones y amortizaciones de activos;
- f. los gastos de administración directamente asignable a la sección, incluyendo las depreciaciones y amortizaciones de activos;
- g. otros gastos directamente asignables a la sección;
- h. los resultados financieros y por tenencia derivados de pasivos y activos asignados directamente a la sección;
- i. el excedente (pérdida) de la sección resultante de la sumatoria de los incisos c) a h);
- j. los gastos no asignables directamente a la sección (indirectos) por lo que no se han incluido dentro de los incisos d) a h), distribuidos en la proporción asignada a la sección -incluyendo las depreciaciones y amortizaciones de activos y los resultados financieros y por tenencia derivados de activos y pasivos-;
- k. el excedente (pérdida) neto de la sección determinado por la sumatoria de los incisos i y j.

Los activos y pasivos se presentarán por secciones. Los activos y pasivos que se asignan a una sección son los directamente atribuibles a la misma, o los que pueden ser prorrateados sobre bases razonables.

Si un ingreso o un gasto se asignan a una sección, el activo y/o el pasivo relacionado se atribuirán a la misma sección.

Si la asignación de algún o algunos de los activos o pasivos a cada sección fuera impracticable o imposible, no se realizará esta exposición y se explicará la causa mediante una nota.

Los ingresos, gastos, activos y pasivos informados por secciones, deberán conciliarse con los mismos rubros que se informan en los estados contables.

4.6.7.3. Bases de prorrateo

Los activos, pasivos, ingresos y gastos se asignarán a cada sección en la medida que le sean directamente atribuibles o puedan ser prorrateados sobre bases razonables.

Los gastos no atribuibles a las funciones de compra, producción, comercialización, investigación y desarrollo y financiación de bienes y servicios (gastos indirectos), se asignarán a las distintas secciones utilizando alguna base razonable de distribución.

Las bases de prorrateo deben ser de fácil utilización y comprensión, y representativas de la clase de ingreso, gasto, activo o pasivo.

Las bases de prorrateo deben describirse <incluyendo la forma de cálculo>, detallando en cada una, en que rubro ha sido utilizada.

Los cambios en la base de distribución de alguno de los rubros solo podrán hacerse cuando:

- a. de ello resulte un mejor cumplimiento de la sección 3 de la Resolución Técnica 16;
- b. de ello resulte una mejora en la búsqueda por parte del ente de un desenvolvimiento con equidad; y
- c. se dé cumplimiento a la sección 4.10 (Modificación a resultados de ejercicios anteriores) de la Resolución Técnica 17.

La información indicada en el párrafo anterior deberá presentarse en la información complementaria.

Si la modificación de la información comparativa fuera impracticable o imposible, la información del ejercicio corriente deberá presentarse en función de la nueva base y en función de la base anteriormente utilizada.

En caso de existir transacciones entre secciones deben informarse:

- a. las bases empleadas para fijar los correspondientes precios internos; y
- b. los cambios que se hubieran producido en dichas bases con relación al ejercicio anterior.

4.6.8. Proyecto de distribución de excedentes o absorción de pérdidas

En la información complementaria se presentará un anexo que resuma el proyecto de distribución de excedentes con recomposición de reservas -cuando correspondiera-, o la absorción de pérdidas, para su tratamiento por la Asamblea. Las restricciones legales que existan para la distribución de los excedentes, se expondrán en la información complementaria, sus razones y los momentos en que ellas cesarán.

5. Otros aspectos relacionados con la exposición de la información contable en los entes cooperativos

Los entes cooperativos también tendrán en consideración los siguientes aspectos:

5.1. El capital cooperativo

El capital aportado por los asociados debe ser considerado como integrante del patrimonio Neto.^[3]

Se considerará pasivo a partir del momento en que el asociado solicita retirarse del ente o es excluido por éste de su calidad de asociado.

5.2. Títulos cooperativos de capitalización (TI.CO.CA)

Estos títulos fueron creados por la autoridad de aplicación de la ley. Se caracterizaron como capital complementario por la reglamentación y son emitidos por aprobación de la asamblea. Sus principales características son:

- a. Sólo pueden aportar al ente, por este concepto, quienes revistan la condición de asociados;
- b. pueden emitirse en moneda de curso legal o en moneda extranjera;
- c. se les reconoce un interés a pagar con excedentes repartibles en las condiciones fijadas por las normas;
- d. si no existieran excedentes repartibles o por insuficiencia de los mismos, el pago de los intereses se diferirá a futuros ejercicios;
- e. los reembolsos se podrán realizar mediante amortizaciones parciales;
- f. una vez suscripta totalmente la emisión, se admite nuevas suscripciones cuyo monto puede dedicarse íntegramente a rescatar las existentes, en orden de antigüedad.

Estos títulos se expondrán en el patrimonio neto según la sección 4.4.1.3 (Otros Aportes de los Asociados) de este Proyecto, si en sus condiciones de emisión se define que únicamente se rescatarán con la emisión de un nuevo título.

En el resto de los casos se expondrán en el pasivo.

5.3. Determinación y registración de las capitalizaciones de excedentes. Mínimos de capitalizaciones.

Los excedentes repartibles, luego de las deducciones admitidas por la ley, podrán distribuirse en cuotas sociales.

En aquellos casos que el retorno, y en su caso los intereses, no alcancen el valor unitario fijado a la cuota social, la entidad podrá optar por:

- a. Requerir al asociado la integración del monto restante para completar el valor unitario de la cuota social o acumularlo en una cuenta individual de crédito a efectos de asignarle una nueva cuota social en el futuro. El saldo pendiente de integración deberá ser cancelado dentro del plazo máximo establecido; o
- b. contabilizar el retorno, y en su caso los intereses, de acuerdo con lo establecido en la sección 4.4.1.2. (Retornos e intereses cooperativos a capitalizar) de este Proyecto.

5.4. Capitalización del ajuste del capital

El saldo del “ajuste de capital” al cierre de cada ejercicio podrá ser capitalizado, total o parcialmente, por resolución de la Asamblea. Decidida la capitalización se proporcionará al valor integrado del capital social (incluyendo otros conceptos capitalizados) a la fecha del cierre del ejercicio, previa exclusión del ajuste de capital de los asociados que se retiraron antes de la fecha del cierre.

El ajuste de capital correspondiente a los asociados que se retiraron antes de la fecha de cierre se asignará a la “reserva especial” según la sección 4.6.3.1.1 de este Proyecto.

La capitalización del “ajuste de capital” es atribución de la Asamblea y tiene que constar en el orden del día de la misma. Si esa decisión no es tomada por la Asamblea se mantendrá en la cuenta Ajuste del Capital.

Si el importe capitalizado del ajuste del capital no permite un número entero de cuotas sociales, se tratará la diferencia según la sección 5.3 de este Proyecto.

5.5. Otros ajustes del patrimonio neto

Los importes provenientes de la reexpresión inicial del patrimonio neto (incluyendo saldos por reexpresiones anteriores según el párrafo siguiente), que en virtud de disposiciones del órgano de contralor no puedan ser capitalizadas, como así sus futuras reexpresiones, se expondrán dentro de “resultados acumulados” en el patrimonio neto, con el nombre “otros ajustes del patrimonio neto no capitalizable”.

En este rubro se incluirá los remanentes de saldos de actualizaciones legales (ejemplos: saldo de actualización contable ley 20.337, saldo por actualización contable ley 19742).

5.6. Información por segmentos

Los entes cooperativos podrán optar por presentar la información por segmento de acuerdo con la sección 8 de la Resolución Técnica 18.

Aquellos que estén en el régimen de oferta pública de sus títulos de deuda o que han solicitado autorización para hacerlo, deberán hacerlo obligatoriamente.

En ambos casos, si la información por segmento es diferente que la información para determinar los resultados por secciones que exige la norma legal, esta última deberá presentarse adicionalmente

Sin embargo, la presentación de información por sección no implica estar en el caso de presentación voluntaria de la información por segmentos indicado por el segundo párrafo de la sección 8.1 de la Resolución Técnica 18.

5.7. Información adicional exigida por los organismos de contralor

A la fecha de esta resolución, los datos detallados en el Anexo 3 son requeridos por el organismo de contralor. Esta información no es necesaria para una presentación razonable de la información que deben contener los estados contables básicos.

5.8. Normas contables profesionales que no se aplican a los entes cooperativos

Las siguientes secciones de las normas contables profesionales no se aplican a los entes cooperativos:

- o **Resultado por acción ordinaria**

Los entes cooperativos no expondrán la información requerida por la sección 9 de la Resolución Técnica 18.

o **Registración del Impuesto a las ganancias**

Los excedentes de los entes cooperativos no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, por lo que no resulta de aplicación la sección 5.19.6 de la Resolución Técnica 17.

6. Marco de las normas de auditoría en los entes cooperativos

6.1. Normas de auditoría en general

La auditoría en general de los entes cooperativos se realizará aplicando las secciones II.A (Condición básica para el ejercicio de la auditoría), II.B. (Normas para el Desarrollo de la Auditoría) y II.C (Normas sobre Informes) de la Resolución Técnica 7 (Normas de auditoría) y, en los aspectos que corresponda, la Resolución 311-05 de esta Federación.

Cuando dichas normas hacen mención al Directorio de una sociedad anónima, deberá interpretarse que se refiere al Consejo de Administración de los entes cooperativos.

La tarea de auditoría en los entes cooperativos la realizará un contador público matriculado, quien actuará de acuerdo con las normas legales y profesionales que reglamentan el ejercicio de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas.

6.2. Normas sobre auditoría externa de información contable de entes cooperativos

6.2.1. Condición básica para el ejercicio de la auditoría

Independencia

El contador público (en adelante indistintamente el “auditor”) debe tener independencia con relación al ente cooperativo al que se refiere la información contable.

Falta de independencia

El auditor no es independiente en los casos previstos en la sección III.A.2 de la Resolución Técnica 7.

Alcance de las incompatibilidades

Los requisitos de independencia son de aplicación para el contador público que emite su informe, para todos los integrantes del equipo de trabajo y para los socios o asociados de una sociedad profesional.

6.2.2. Normas para el desarrollo de la auditoría de estados contables de entes cooperativos

A través del desarrollo de la tarea, el auditor debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes que respalden su informe según lo establecido en las secciones III.B.1.1 a III.B.1.4 de la Resolución Técnica 7.

6.2.2.1. Auditoria de estados contables

Para obtener los elementos de juicios válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella, sobre los estados contables de un ente cooperativo, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan en las secciones III.B.2.1 a III.B.2.9 de la Resolución Técnica 7.

6.2.2.1.1. Revisión Limitada de Estados Contables de períodos intermedios de Entes Cooperativos

Para obtener los elementos de juicios válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión de los estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen dichos estados de entes cooperativos, el auditor desarrollará su tarea siguiendo los pasos que se detallan en las secciones III.B.3.1 a III.B.3.8 de la Resolución Técnica 7.

6.2.2.1.2. Certificación

Para emitir una certificación, el auditor debe obtener los elementos de juicios válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquella incluya.

6.2.2.1.3. Investigaciones Especiales

Para obtener elementos de juicios válidos y suficientes que respalden el informe relativo a las investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea aplicando las etapas del proceso de formación del juicio del auditor, detalladas en la sección III.B.2 de la Resolución Técnica 7, en cuanto fueran de aplicación. En ese caso debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe.

6.2.2.1.4. Papeles de trabajo

Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben contener lo señalado en la sección III.B.7 de la Resolución Técnica 7 y deben conservarse conforme lo establecido en la sección III.B.8 de esa Resolución.

6.2.3. Normas sobre los informes de auditoria de estados contables de entes cooperativos

Cuando el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables de entes cooperativos destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados, la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables solo su firma y sello.

Los informes del contador público deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información. En especial, se debe evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

En todos los informes del contador público, la opinión del profesional debe quedar claramente separada de cualquier otro tipo de información.

Los informes del contador público se clasifican del siguiente modo:

6.2.3.1. Informe breve

El informe breve sobre los estados contables de entes cooperativos (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con la Resolución Técnica 7 y las particularidades de este Proyecto.

El informe breve se debe presentar con la sistematización establecida en las secciones III.C.6 a III.C.36 de la Resolución Técnica 7.

6.2.3.2. Informe extenso

El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las siguientes indicaciones:

a. Que el trabajo de auditoría ha sido orientado primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados básicos;

b. que los datos detallados en la sección 5.7 de este Proyecto, básicamente se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados básicos;

c. que la información adicional mencionada en el inciso b):

1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante la revisión de los estados contables básicos y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien:

2. no ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para la revisión de los estados contables básicos. En este caso, el auditor debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida;

d. en el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cooperativo cuyos estados contables e información complementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del contador público que emite dicho informe extenso.

De acuerdo con los requerimientos del organismo de contralor de los entes cooperativos, el informe extenso debe ser el que se emita para los ejercicios anuales.

6.2.3.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de periodos intermedios

En los informes sobre los estados contables de períodos intermedios, cuando el contador público desarrolle su tarea siguiendo los pasos que se detallan en la sección III.B.3 de la

Resolución Técnica 7, debe emitir un informe de acuerdo con las secciones III.C.39 y III.C.40 de esa Resolución Técnica.

6.2.3.4 Informes sobre controles de sistemas

El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo detallado en las secciones III.C.41 a III.C.41.5 de la Resolución Técnica 7.

6.2.3.5. Certificación

La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público representen la emisión de un juicio técnico acerca de que certifica. La certificación contendrá lo requerido por las secciones III.C.43 a III.C.43.7 de la Resolución Técnica 7.

6.2.3.6. Informes especiales

Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las secciones III.C.1 a III.C.43 de la Resolución Técnica 7. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

7. Aspectos especiales de auditoría

Existen aspectos especiales en la Auditoría de entes cooperativos que se detallan a continuación:

7.1. Libros y registraciones contables

Dentro de la información adicional requerida por disposiciones legales”, el auditor debe expresar en su informe si, hasta la fecha a la cual se refiere la información contable, las registraciones y libros solicitados por la ley de cooperativas se encuentran llevados según lo determinado por esa norma.

7.2. Informe de períodos intermedios de entes cooperativos

De acuerdo con lo establecido por la ley de cooperativas, el auditor debe confeccionar informes, por lo menos trimestrales, que se asentarán en el libro especial de Informes de Auditoría.

Estos informes deben ser emitidos sobre la información contable que surja de los balances de sumas y saldos o de la preparación de estados contables por los períodos intermedios objeto de la revisión, presentados por el ente cooperativo. En cualquiera de las dos opciones, el auditor realizará su tarea sobre la información transcrita en los libros contables.

Con el objetivo que el auditor emita una manifestación sobre los saldos de las cuentas contables correspondientes a períodos intermedios, que es el resultado de una tarea de alcance inferior a la necesaria para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que

contienen los estados contables del ente, el auditor debe desarrollar su tarea cumpliendo como mínimo con los siguientes pasos:

- a) Obtener un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades;
- b) evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado;
- c) planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cooperativo cuya información contable será objeto de auditoría y las circunstancias particulares del caso;
- d) aplicar los siguientes procedimientos de auditoría:
 - o cotejo del balance de sumas y saldos con los registros de contabilidad;
 - o comprobaciones matemáticas de la información contenida en el balance de sumas y saldos;
 - o revisión conceptual del balance de sumas y saldos;
 - o examen de las actas de asamblea y del consejo de administración;
 - o revisión comparativa de la información contable en su relación con la del último cierre del ejercicio, con la de los períodos intermedios anteriores y con la del período intermedio equivalente del ejercicio anterior;
 - o comprobaciones globales de razonabilidad, (por ej.: el análisis de las razones y tendencias e investigación de las fluctuaciones de significación);
 - o preguntas a funcionarios y empleados del ente cooperativo al que corresponde la información contable objeto de auditoría, respecto de aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos estados.

El auditor debe verificar e informar sobre el cumplimiento de los requerimientos que pudiera exigir el organismo de control.

Los informes se deben confeccionar de acuerdo a lo establecido en las secciones III. C.39 o III.C.43 de la Resolución Técnica 7, según se trate de estados contables por los períodos intermedios o de balances de sumas y saldos, respectivamente.

7.3. Errores observados

El auditor en su informe debe incluir los errores significativos que ha tomado conocimiento y que no hubiesen sido corregidos por el ente cooperativo.

La responsabilidad por la prevención de la existencia de errores, irregularidades o fraudes es del Consejo de Administración y de la Gerencia del ente cooperativo. La auditoría o revisión de los estados contables no tiene por objeto detectar fraudes o irregularidades.

8. Sindicatura de cooperativas

A efectos de superar la contradicción normativa existente entre la Ley de Cooperativas vigente, que no exige calificación profesional alguna para el ejercicio de la sindicatura individual o plural en los entes cooperativos, y la ley que trata sobre el ejercicio de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas, se sugiere que el síndico no profesional, cuando deba incluir en su informe una opinión o manifestación sobre estados contables o balances de sumas y saldos, hecho que requiere tareas cuyo ejercicio demanda la calificación profesional propia de un Contador Público, deje constancia en ese informe que su opinión o manifestación descansa, exclusivamente en lo que respecta a los estados contables o balance de sumas y saldos del ente cooperativo en el informe del auditor externo o bien en el informe de otro Contador Público, cuyos servicios hubiere solicitado.,

Guía de aplicación de las normas generales a los entes cooperativos

Los entes cooperativos aplicarán las normas contables vigentes.

Con el objeto de poner énfasis en algunos aspectos particulares, se detallan a continuación algunas de ellas y cuando las características particulares de los entes cooperativos merecen alguna aclaración o análisis especial, se expone esa situación.

1. Marco conceptual

Los entes cooperativos aplicarán la Resolución Técnica 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales) para, entre otras funciones, resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas por las normas contables profesionales.

2. Cuestiones de medición

- **Medición inicial de los elementos de los Estados Contables**

La medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos o producidos, el costo financiero y el costo de cancelación de una obligación se realizará según la sección 4.2 de la segunda parte de la Resolución Técnica 17.

La medición inicial de los créditos y pasivos se realizará de acuerdo con la sección 4.5 de la segunda parte de la Resolución Técnica 17.

- **Medición al cierre del ejercicio de los elementos de los estados contables**

La medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se realizará según la sección 5 de la Resolución Técnica 17. Una vez determinada la medición primaria de los activos se comparará con sus valores recuperables de acuerdo con la sección 4.4 de esa Resolución.

Las cuestiones particulares de medición contable que no estuvieren expresamente previstas en la sección 5 de la Resolución Técnica 17 deben ser resueltas aplicando el orden establecido en la sección 9 de esa Resolución.

- **Componente financieros implícitos**

Se tratarán según la sección 4.6 de la Resolución Técnica 17.

- **Reconocimiento y medición de variaciones patrimoniales**

Se aplicará la sección 4.7 de la Resolución Técnica 17.

- **Hechos Contingentes**

Se considerarán los efectos patrimoniales de un hecho futuro no controlable por el ente según la sección 4.8 de la Resolución Técnica 17.

- **Hechos Posteriores a la fecha de los estados Contables**

Los hechos ocurridos entre la fecha de los estados contables y la de su emisión (fecha de aprobación de los estados por el Consejo de Administración) se tratarán según la sección 4.9 de la Resolución Técnica 17.

- **Resultados de ejercicios anteriores**

En los casos de errores y/o cambios en la aplicación de normas contables se aplicará la sección 4.10 de la Resolución Técnica 17.

- **Conversión de estados contables para su consolidación o para la aplicación del método de valor patrimonial o el de consolidación proporcional**

Si el ente cooperativo tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre otro ente que utilice una moneda de presentación distinta a la suya, aplicará la sección 1 de la Resolución Técnica 18.

- **Instrumentos derivados y operaciones de cobertura**

Los instrumentos derivados y las operaciones de cobertura que realice el ente cooperativo se tratarán según la sección 2 de la Resolución Técnica 18.

- **Llave de negocio**

La llave de negocio -positiva o negativa- se reconocerá, medirá, depreciará y expondrá, de acuerdo con la sección 3 de la Resolución Técnica 18.

- **Arrendamientos**

Si el ente cooperativo fuera arrendador o arrendatario de un arrendamiento operativo o financiero aplicará la sección 4 de la Resolución Técnica 18.

- **Reestructuraciones**

Las reestructuraciones se tratarán según la sección 5 de la Resolución Técnica 18.

- **Combinaciones de Negocios**

En los casos de asociación entre entes cooperativos, fusión e incorporación y operaciones en común debe aplicarse la sección 6 de la Resolución Técnica 18.

3. Ente pequeño

Las disposiciones del Anexo A de la Resolución Técnica 17 para los entes pequeños (EPEQ), son aplicables a los entes cooperativos.

4. Valor patrimonial proporcional – Consolidación de estados contables – Información a exponer sobre partes relacionadas

Aquellos entes cooperativos que tengan participaciones en otros entes deberán aplicar las normas de la Resolución Técnica 21 (Valor Patrimonial Proporcional - Consolidación de Estados Contables - Información a exponer sobre partes relacionadas).

Los entes cooperativos que ejerzan control, control conjunto o influencia significativa sobre otro ente, deberán contabilizar tales tenencias de acuerdo con el método del Valor Patrimonial Proporcional (sección 1 de la RT 21) y, en los casos que correspondan, deberán presentar Estados Contables Consolidados de acuerdo con la sección 2 de la RT 21.

Los entes cooperativos que hubieran realizado transacciones con partes relacionadas deberán exponer en la información complementaria la información requerida por la sección 3 de la Resolución Técnica 21.

5. Actividad agropecuaria

El ente cooperativo que desarrolle actividad agropecuaria - producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales- deberá aplicar la Resolución Técnica 22.

6. Normas de exposición

Los entes cooperativos, en la presentación de estados contables para uso de terceros, deberán aplicar las Resoluciones Técnicas 8 (Normas Generales de Exposición Contable) y 9 (Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios) con las particularidades establecidas en este Proyecto.

Anexo 1: Modelo de cuadros seccionales

Conceptos

Sección: Servicios Reparación

Ejercicio Económico 2006

2005

Asociados

No asociados

Total

Total

Ingresos netos por servicios

x

Costo de los servicios prestados – Nota 3.1

x

Excedente (pérdida) bruto

x

Resultado por valuación de Bs. de cambio al VNR

x

Gastos de comercialización Directos – Nota 3.2

x

Gastos de administración directos – Nota 3.3

x

Otros gastos Directos Asignables

x

Res. Financieros y por tenencia – Nota 3.4

x

- Generados por activos – Nota 3.4

x

- Generados por pasivos – Nota 3.4

x

Excedente (pérdida) directa

x

Gastos Indirectos

x

Excedente (pérdida) Neto

x

Activos Asignados a las secciones

x

Pasivos Asignados a las secciones

x

Anexo 2: Modelo de anexo para el Fondo de educación y capacitación cooperativa

Detalle correspondiente a las sumas invertidas en Educación y Capacitación Cooperativa por el Ejercicio Económico N° cerrado el

INVERSION

- * Creación y desarrollo de cooperativas escolares
- * Donación de material didáctico sobre cooperativismo
- * Creación y desarrollo de bibliotecas públicas especializadas en cooperativismo
- * Curso, debates, conferencias, seminarios sobre cooperativismo
- * Apoyo a otras entidades cooperativas -en educación cooperativa- mediante el sistema de padrinazgo (Res.1.200/85 - S.A.C.)

- * Creación y distribución de material didáctico sobre cooperativismo
- * Becas a docentes y alumnos dedicadas a la educación y capacitación cooperativas
- * Contratación de espacios en medios de comunicación referidos al cooperativismo
- * Transferencias a Federaciones y Confederaciones cooperativas
- * Transferencias a entidades con personería jurídica sin fines de lucro especializadas en educación y capacitación cooperativas.
- * Desarrollo e Investigación aplicada
- * Otros destinos análogos (*)

SUB TOTAL

.....

- * Donaciones a la S.A.C., según Art. 2° inc. c) de la Ley N°23.427

TOTAL DE LA INVERSION

=====

AFECTACION DE RECURSOS

* Utilización del importe total del Fondo de educación y capacitación cooperativas por el ejercicio social n° cerrado el (Art.42 inc.3 ley 20.377) (Res.577/84)

- * Saldo imputado a gastos del ejercicio

TOTAL DE RECURSOS AFECTADOS

=====

Importe Pendiente de Inversión al cierre del Ejercicio (Nota ...) ()**

(*) *NOTA: Deberá discriminarse cada erogación realizada consignando conceptos e importe.*

(**) *NOTA: Deberá informarse en aquellos casos que el monto asignado por Asamblea no se haya invertido totalmente al cierre del ejercicio.*

Anexo 3: Información adicional exigida por organismos de contralor

a) Información institucional

Se expondrá la siguiente información sobre la identificación, tipo y dimensión del ente cooperativo:

- Número de asociados;
- relevamiento de la organización administrativa y contable;
- cantidad de personal en relación de dependencia; y
- capital suscripto e integrado.

b) Información Económica y Financiera

Se presentará información detallada sobre la situación económica-financiera del ente cooperativo.

La información sobre índices deberá complementarse exponiendo como se ha realizado el cálculo de cada resultado y no podrá modificarse el criterio utilizado de un ejercicio a otro.

Los aspectos a informar son:

- Análisis horizontal y vertical;
- análisis comparativo de evolución con utilización de índices técnicos. A tal fin se informarán los índices:

Índices Financieros:

Liquidez Corriente

Liquidez Seca

Liquidez Absoluta

Índices Patrimoniales:

Solvencia

Endeudamiento Corriente

Endeudamiento Total

Inmovilización

Índices Económicos:

Rentabilidad Bruta

Rentabilidad Neta

Rentabilidad Ordinaria

Rentabilidad del Activo

c) Información Sobre Apoyos Financieros

Se brindará información sobre los subsidios y/o préstamos recibidos de organismos de aplicación y/o de control de los entes cooperativos. Para ello se individualizarán y contabilizarán en forma independiente del resto de las operaciones que realiza el ente.

Fundamentos de este proyecto

Los elementos considerados para redactar este proyecto son:

Ajuste Global del Patrimonio Neto:

Este ajuste global originado en el primer ejercicio que se realizó el ajuste de capital tiene componentes de resultados como de capital. No puede ser expuesto en futuros ejercicios dentro del ajuste del capital ya que se podría distribuir entre los asociados una parte de las reservas provenientes de operaciones con no asociados. Por ello, y por la imposibilidad de determinar el origen del mismo se propone mantenerlo dentro de los resultados acumulados, de forma tal que en caso de liquidación del ente se mantendrá con los remanentes que queden en poder del Estado para la promoción cooperativa.

Capitalización del Ajuste del Capital:

Se ha definido en este proyecto que el ajuste de capital correspondiente a los asociados que se retiraron antes de la fecha de cierre se asignará a la “reserva especial”.

Otra posición plantea la posibilidad de reintegrárselo al asociado cuando se liquide su capital, debido a que la liquidación se realizará después del cierre del ejercicio, pues debe esperar al mismo para conocer si el balance muestra resultados negativos. Estos deben restarse de la liquidación final, y por lo tanto a esa fecha la Asamblea ya ha resuelto la asignación del ajuste al capital de cada asociado. El reintegro en este caso, sería solamente respecto del ajuste al capital resuelto en esa Asamblea, mientras que el ajuste del capital no capitalizado por decisión de Asambleas anteriores se asignará a la “reserva especial”.

Fondos:

Los saldos que pudieran existir por la cuenta Fondos sin su utilización al cierre del ejercicio se propone exponerlos dentro del pasivo.

Otra posición entendía que como esta obligación no tenía un deudor definido debería incluirse en el patrimonio neto.

Informes trimestrales

Una posición plantea que cuando los informes sean trimestrales se realizarán sobre la base de la información contable correspondiente al último día del tercero (primer trimestre), sexto (segundo trimestre) y noveno (tercer trimestre) mes desde el inicio del ejercicio. No se confeccionará un informe de estados contables de períodos intermedios como cuarto informe por el último trimestre ya que éste se encuentra subsumido en el informe anual.

Otra posición plantea presentar cuatro trimestres distintos, incluido el cuarto trimestre que no quedaría subsumido en el informe anual.

Informes especiales de Auditoría con procedimiento acordado para períodos trimestrales:

La doctrina y la práctica han dado al auditor de entes cooperativos una función que va más allá de emitir una opinión, o en su caso abstenerse, sobre los estados contables. El hecho de que los Consejos de administración y la sindicatura estén integrados por asociados, que pueden no ser profesionales en ciencias económicas, ha dado a la auditoría el carácter de un servicio técnico profesional, que además de permitirles conocer su opinión sobre la información relevada, constituye un apoyo constante en aspectos técnicos, orientándolos a una mayor eficiencia.

Por lo expuesto, y para dar continuidad a un tipo de servicio que se ha generalizado en la práctica, será facultativo para cada Consejo de administración, en función de las necesidades y posibilidades concretas de cada cooperativa, acordar con el Auditor la emisión de informes especiales, complementarios a los informes trimestrales tratados en esta resolución, los cuales se asentarán en el libro especial previsto en la ley.

Procedimiento a aplicar para la elaboración del proyecto de distribución de excedentes y/o absorción de pérdidas:

Se recomienda la emisión de un informe por el CECyT, donde se detallen las pautas a seguir para la elaboración del “proyecto de distribución de excedentes y/o absorción de pérdidas” en el que se contemplen los procedimientos a aplicar para ejercicios con resultado positivo, o con resultado negativo, cuando las distintas secciones arrojen excedentes, o una o varias secciones arrojen pérdidas; cuando existan resultados positivos o negativos con no asociados, etc.

Clasificación contable del capital de los entes cooperativos

La clasificación de un instrumento financiero (las cuotas sociales de los entes cooperativos) está establecido por la Resolución Técnica 16 y la Resolución Técnica 17.

Las definiciones son:

Pasivo:

Un ente tiene un pasivo cuando:

a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra;

b) la cancelación de la obligación:

1) es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable;

2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.

Patrimonio Neto

El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.

Distinción entre pasivo y patrimonio neto. Criterio general

La asignación de los instrumentos financieros emitidos (o de sus partes componentes) entre el pasivo y el patrimonio neto debe basarse en la realidad económica y en las definiciones que de esos elementos de los estados contables se hacen en la sección 4 de la Resolución Técnica 16.

Cuando un instrumento financiero contenga tanto elementos integrantes del pasivo como elementos integrantes del patrimonio neto, se los desagregará y tratará separadamente.

Las normas internacionales de contabilidad plantean la misma distinción y el organismo encargado de emitir las interpretaciones (IFRIC) emitió la IFRIC2 para aclarar el concepto de la distinción entre pasivo y patrimonio neto en el caso de los entes cooperativos.

Esta IFRIC 2 estableció como consenso que el derecho contractual del tenedor de un instrumento financiero (incluidas las acciones de socios de los entes cooperativos) para solicitar el rescate, no requiere, en sí mismo, que esos instrumentos financieros se clasifiquen como pasivos financieros. Sino que el ente debe considerar todos los términos y condiciones de los instrumentos financieros para su clasificación como pasivo financiero o patrimonio neto. Dichos términos y condiciones comprenden la legislación local relevante, disposiciones y el estatuto del ente, vigente a la fecha de clasificación, pero no incluye expectativas de futuras modificaciones a esas leyes, disposiciones o estatuto.

El capital de los entes cooperativos se clasificará en el Patrimonio Neto si los socios no tuvieran el derecho de solicitar rescate.

El capital es Patrimonio Neto si el ente posee el derecho incondicional de rehusarse a que el socio renuncie a su condición de tal.

Las leyes locales, disposiciones o el estatuto del ente pueden imponer prohibiciones respecto del retiro de los socios, por ejemplo, prohibiciones incondicionales o fundamentadas en criterios de liquidez. Si el retiro de los socios está prohibido incondicionalmente por la ley local, disposiciones o el estatuto, el capital será Patrimonio Neto. No obstante, las provisiones de la legislación local, disposiciones o estatuto del ente que prohíben el rescate solo si se dan o no algunas condiciones (tales como restricciones de liquidez) no permite clasificarlo en el Patrimonio neto.

La prohibición incondicional será absoluta cuando se prohíban todos los retiros. La prohibición incondicional será parcial si prohíbe el rescate de todas las acciones de los miembros si el rescate provocara la caída por debajo de un nivel determinado de acciones o montos de capital integrado. Las acciones de los socios que exceden la prohibición contra el rescate son pasivos a menos que el ente posea el derecho incondicional de rehusarse al rescate. En ocasiones, la cantidad de acciones o monto de capital integrado sujeto a la prohibición de rescate puede variar de tiempo en tiempo. Este cambio en la prohibición de rescate conduce a una transferencia entre pasivo y Patrimonio neto.

En el reconocimiento inicial, el ente medirá su pasivo financiero para el rescate al valor corriente. En el caso de las acciones de los socios rescatables, el ente medirá el valor corriente del pasivo financiero para el rescate a no menos que el máximo monto pagadero según las

disposiciones de rescate de su estatuto o ley aplicable descontado desde el primer día en que pudiera exigirse el pago de ese monto

Estas disposiciones, aplicadas directamente a los entes cooperativos en Argentina, producen que el capital de los entes cooperativos deba incluirse como un componente del pasivo.

En la Comisión que analizó esta problemática se produjeron dos opiniones:

Opinión Mayoritaria: plantea que la particularidad de los entes cooperativos no permite aplicar estrictamente las normas anteriormente descritas, y por lo tanto han propuesto la inclusión del capital de los entes cooperativos en el patrimonio neto.

El capital en los entes cooperativos persigue como propósito principal para el asociado, la obtención de un servicio por parte del ente y no tiene como objetivo lograr otras acreencias.

En consecuencia, el capital cooperativo no reúne las características para ser considerado como pasivo.

Opinión minoritaria: plantea que el hecho de que el socio tiene el derecho a exigir el reintegro del capital aportado y el ente cooperativo no puede impedirlo (por lo menos en un 5% anual del total del capital según la ley de cooperativas) genera su inclusión en el pasivo.

^[1] Ley 20.337, vigente a marzo de 2006

^[2] La ley establece la posibilidad de que el asociado solicite el reintegro del aporte realizado y el ente solo puede limitar su devolución hasta el 95% de su capital por año (es decir debe devolver como mínimo el 5% restante por año), siendo atendido las devoluciones que no puedan realizarse por el límite impuesto, por orden de antigüedad.

^[3] Ver las posiciones sobre este aspecto en “fundamentos”.

F.A.C.P.C.E. S.E.U.O. última modificación: Viernes, 19 de Mayo de 2006 03:46:34 p.m.

PROYECTO N° 12 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA

MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

PRIMERA PARTE

VISTO:

El proyecto de resolución técnica sobre “MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación, y

Y CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que la profesión contable argentina considera necesario elaborar un marco de conceptos contables para la administración pública, considerando para ello las experiencias internacionales en la propuesta de normas para el sector público por parte de IFAC, y fundamentalmente, la realidad de la administración pública de la República Argentina;
- d) que no existe, a la fecha, un marco conceptual contable para la administración pública
- e) que uno de los objetivos primarios de la Comisión Especial del Sector Público de la FACPCE, integrada por los representantes de los Consejos Profesionales adheridos, ha sido el tratamiento de este proyecto;
- f) que se trabajó desde el 01 de octubre de 2004 en el análisis del mismo, con la participación de la Comisión del Sector Público de la FACPCE, el área de investigación del Sector Público del CECyT, la CENCyA, y representantes de la Asociación de Contadores Generales y de diversos sectores de la administración pública nacional y provinciales;
- g) que han sido utilizados como antecedentes el Informe N° 2 del Área Sector Público de esta Federación, titulado: Anteproyecto de Normas Contables Profesionales de aplicación a la Contabilidad de la Hacienda Pública y numerosos trabajos, conferencias, ponencias, normativa de otros países, normativa internacional; y
- h) que este proyecto permitirá instalar firmemente la discusión sobre la necesidad de un marco conceptual, así como de sus características principales.

Por ello:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Artículo 1° - Aprobar el Proyecto de Resolución Técnica “MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA”.

Artículo 2° - Establecer, para este Proyecto, como período de consulta hasta el 30 de noviembre del 2006, y remitirlo, para su estudio y envío de opiniones a los organismos de control y otros del Sector Público Nacional y Provincial (Auditoría General de la Nación, Sindicatura General de la Nación, Contadurías Generales, Tribunales de Cuenta, etc.).

Artículo 3° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo complementaria firmada en Catamarca el 27 de septiembre de 2002;
- b) solicitar al CECyT la participación que consideren necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4º - Publicar este Proyecto en su parte resolutive en el Boletín Oficial de la República Argentina, y completo en la página web de esta Federación y en forma impresa.

MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

SEGUNDA PARTE

1. Introducción

Este Marco Conceptual resulta trascendente para posibilitar la uniformidad y homogeneización de los criterios prevalecientes en la materia y coadyuvar al logro de una mayor transparencia de la gestión pública, estableciendo un conjunto de conceptos fundamentales que deberán servir a:

- a) esta Federación, para definir el contenido de las futuras resoluciones técnicas sobre normas contables profesionales para las Administraciones Públicas;
- b) los órganos legislativos, ejecutivos y judiciales, cuando sus competencias lo requieran;
- c) los órganos rectores de los sistemas de contabilidad gubernamental de las Administraciones Públicas, para orientar las normas contables que dicten;
- d) los órganos de control de las Administraciones Públicas, para verificar su cumplimiento;
- e) los emisores y auditores de estados contables, para resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas por las normas vigentes en las Administraciones Públicas y/o por las normas contables profesionales;
- f) los analistas y otros usuarios, para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales aplicables a las Administraciones Públicas.

Los estados contables a los que se refiere este documento son los informes contables preparados para uso de la propia administración y de terceros ajenos a la misma.

Con los propósitos indicados, este documento incluye definiciones sobre las siguientes cuestiones:

- Objetivo de los estados contables;
- Requisitos de la información contenida en los estados contables;
- Elementos de los estados contables;
- Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables;
- Modelo Contable; y
- Desviaciones aceptables y significación.

En el caso que existiere alguna discrepancia entre las normas de este marco conceptual y las normas contables profesionales contenidas en otras resoluciones técnicas, prevalecerá la norma específica sobre el marco conceptual, siempre que esté debidamente fundamentada tal discrepancia.

Las normas contables profesionales específicas para las Administraciones Públicas deberán encuadrarse en las disposiciones de este marco conceptual.

Los términos utilizados en este Marco deberán entenderse en función de las definiciones del Glosario que como Anexo forma parte del mismo.

2. Objetivo de los estados contables

El objetivo de los estados contables es, en general, servir para la rendición de cuentas y posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado; además de proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera durante el período que se informa, para facilitar la gestión en la toma de decisiones financieras y económicas.

En particular, entre otros, los objetivos de los estados contables son:

- Informar a la ciudadanía y sus representantes la generación (origen) y el destino (aplicación) de los recursos públicos;
- Asegurar las garantías objetivas que el Estado debe brindar respecto del empleo de los recursos públicos;
- Proporcionar al Poder Ejecutivo los elementos de juicio y datos aptos para permitir la elaboración de los programas de gobierno, el presupuesto y la cuenta de inversión, o cuenta general del ejercicio;
- Suministrar al Poder Legislativo información suficiente para el estudio, análisis y sanción del Presupuesto, aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio y demás controles de la hacienda pública que considere necesarios;
- Permitir a los órganos de control de las Administraciones Públicas el cumplimiento de sus funciones, brindándoles información útil para el ejercicio de sus competencias;
- Mostrar el desarrollo de los procesos de utilización de las autorizaciones para gastar y de recaudación de los recursos, para evitar excesos y analizar posibles desvíos;
- Posibilitar a los funcionarios de los órganos y organismos de la Administración Pública la rendición de cuentas de su gestión (evaluación y control de la gestión);
- Brindar información para el análisis, mediante indicadores de gestión, de la eficiencia, eficacia y economía en la generación de bienes y servicios que brinda el Estado;
- Proveer información al sistema de cuentas nacionales.

La información contable de un ente interesa a diversos usuarios que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes. Entre ellos, pueden citarse:

a) los órganos volitivos de las Administraciones Públicas, para poder establecer:

- el cumplimiento del mandato otorgado al órgano ejecutivo;
- la determinación y recaudación de tributos para fines de política fiscal y social;
- el resultado de la gestión.

b) los órganos de control de las Administraciones Públicas, a fin de verificar si se cumplió legalmente el mandato, la gestión de recaudación y si se preservó el patrimonio de las mismas;

c) los ciudadanos, que requieren contar con información comprensible, completa, oportuna y confiable para ejercer sus derechos;

d) los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, a fin de contar con datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus títulos valores;

e) los empleados, individualmente o a través de sus representaciones gremiales, interesados en evaluar la capacidad de las respectivas Administraciones Públicas para afrontar las obligaciones laborales y previsionales;

f) los acreedores actuales y potenciales, interesados en evaluar si el ente podrá afrontar sus obligaciones;

g) los usuarios de los servicios, interesados en evaluar la capacidad del ente de mantener la calidad del servicio prestado y su costo.

Siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, en este Marco Conceptual se considerarán como *usuarios tipo*:

- a) los órganos legislativos, ejecutivos y judiciales, entes de control y los ciudadanos, cualquiera fuere el ente emisor de las Administraciones Públicas;
- b) los proveedores, inversores, acreedores y usuarios de los servicios que suministren las Administraciones Públicas.

Sobre la base del criterio adoptado, se considera que la información a ser brindada en los estados contables debe referirse, como mínimo, a los siguientes aspectos del ente emisor:

- a) ejecución del presupuesto de gastos y de recursos, con exteriorización de las distintas etapas;

- b) evolución integral de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los efectos de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias que hubieren tenido lugar;

- c) situación patrimonial a la fecha de dichos estados;

- d) evolución del patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;

- e) situación del Tesoro;

- f) evolución del pasivo; y

- g) montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos presupuestarios, extrapresupuestarios y de prestación de servicios básicos.

Los emisores de los estados contables deberán incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a la mejor comprensión de la información que éstos contienen. También deberán presentar la descripción del plan de gobierno previsto y el realizado, con indicación de los orígenes de los desvíos.

3. Requisitos de la información contenida en los estados contables

Para cumplir con su finalidad, la información contenida en los estados contables debe reunir los requisitos enunciados en el presente capítulo, los que deben ser considerados en su conjunto y buscando un equilibrio entre ellos, mediante la aplicación del criterio profesional. Este capítulo comprende:

a) una descripción sintética de los atributos que la información de los estados contables debería contener:

- Pertinencia (atingencia)
- Confiabilidad (credibilidad)
 - Aproximación a la realidad
- Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)
- Integridad
 - Verificabilidad
- Disponibilidad y accesibilidad
- Sistemática
- Comparabilidad
- Claridad (comprensibilidad)

b) consideraciones sobre las restricciones que condicionan el logro de las cualidades arriba indicadas:

- Oportunidad
- Equilibrio
 - Entre costos y beneficios
 - Entre relevancia y confiabilidad

3.1. Atributos

3.1.1. Pertinencia (atingencia)

La información debe ser apta para satisfacer las necesidades de los *usuarios tipo* a los que se refiere el capítulo 2 (*Objetivo de los Estados Contables*). En general, esto ocurre con la información que:

- a) tiene un valor confirmatorio, al permitir a los usuarios confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad, o bien;
- b) tiene un valor predictivo, al ayudar a los usuarios a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente las consecuencias futuras de los hechos pasados o presentes.

3.1.2. Confiabilidad (credibilidad)

La información debe ser creíble para sus usuarios, de manera que éstos la acepten para tomar sus decisiones. Para que la información sea confiable, debe reunir los requisitos de *aproximación a la realidad* y *verificabilidad*.

3.1.2.1. Aproximación a la realidad

A fin de ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas. La búsqueda de la aproximación a la realidad es imperativa, aunque sea frecuente que la información contable encuentre dificultades para lograrlo. La identificación de las transacciones y otros hechos que el sistema contable debe medir y un número importante de

acontecimientos y circunstancias (como el reconocimiento del devengamiento de los recursos tributarios; la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos sociales) generan incertidumbre sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:

- el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;
- las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo.

A fin de que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de *neutralidad e integridad*.

3.1.2.1.1. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

La información contable no debe estar sesgada ni deformada para favorecer al ente emisor o para influir en la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.

Quienes elaboren los estados contables, deben actuar con objetividad a fin de que los mismos sean neutrales. Se considera que una medición de un fenómeno es objetiva cuando varios procesadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que conllevan un mínimo grado de dispersión. La información sobre determinados hechos puede requerir de estimaciones cuya subjetividad será reducida informando sobre los criterios utilizados y las circunstancias consideradas para su elaboración.

3.1.2.1.2. Integridad

La información contenida en los estados contables debe ser completa y sin compensación entre débitos y créditos.

La omisión de información pertinente y significativa puede convertirla en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable.

Para posibilitar la obtención de este requisito es indispensable que el presupuesto cumpla, entre otros, con los principios de universalidad y unidad.

3.1.2.2. Verificabilidad

Para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

3.1.3. Disponibilidad y accesibilidad

La información debe estar disponible para todos los usuarios definidos y ser de fácil acceso, de manera que permita, entre otros, el control ciudadano e incremente la transparencia en las cuentas públicas.

3.1.4. Sistemática

La información contable suministrada debe estar ordenada orgánicamente y basada en las reglas contenidas en las normas contables profesionales.

3.1.5. Comparabilidad

La información contenida en los estados contables de un ente debe ser susceptible de comparación con otras informaciones:

- a) Del mismo ente a la misma fecha o período;
 - b) del mismo ente a otras fechas o períodos;
 - c) de otros entes de la Administración Pública Nacional, Provincial y Municipal.
- Para que la información incluida por un ente en un conjunto de estados contables sea comparable entre sí se requiere que:

- a) todos ellos estén expresados en la misma unidad de medida, en los términos de la sección 6.1 (*Unidad de Medida*);
 - b) se utilicen planes de cuentas integrales y homogéneos que incluyan los clasificadores presupuestarios, con la desagregación necesaria para que resulte factible dicha comparación;
 - c) los criterios usados para cuantificar datos relacionados sean coherentes;
 - d) cuando los estados contables incluyan información a más de una fecha o período, todos sus datos estén preparados sobre las mismas bases, respetando el principio de ejercicio cerrado.
- La máxima comparabilidad entre los datos contenidos en sucesivos conjuntos de estados contables del mismo emisor se logrará si:

- a) se mantuviese la utilización de los mismos criterios;
- b) los períodos comparados fuesen de igual duración;
- c) dichos períodos no estuvieren afectados por operaciones estacionales y/o extraordinarias;
- d) no existiesen otras circunstancias que afecten las comparaciones, como la incorporación o supresión de servicios, tributos u otros.

Cuando los estados contables no reúnan las condiciones antes mencionadas, al solo efecto de su comparación, deberán reflejar las causas y su impacto.

Al comparar estados contables de diversos entes de distintas administraciones públicas se deberá tener en cuenta las normas contables aplicadas por cada uno de ellos, por cuanto la comparabilidad se verá dificultada si las mismas difiriesen, en cuyo caso deberán aplicarse los criterios de armonización que resulten necesarios para posibilitar la misma.

3.1.6. Claridad (comprensibilidad)

La información debe prepararse utilizando un lenguaje preciso que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y de fácil comprensión para los usuarios que estén dispuestos a analizarla diligentemente y, que tengan un conocimiento razonable de las actividades del ente y de la terminología propia de los estados contables.

Los estados contables no deben excluir información pertinente a las necesidades de sus *usuarios tipo* por el mero hecho de que su complejidad la torne de difícil comprensión.

3.2. Restricciones que condicionan el logro de los requisitos

3.2.1. Oportunidad

La información debe suministrarse en tiempo conveniente para los usuarios, de modo tal que permita influir en la toma de decisiones. Un retraso indebido en la presentación de la misma puede hacerle perder su pertinencia. Es necesario balancear los beneficios derivados de la presentación oportuna y de la confiabilidad de la información contable.

3.2.2. Equilibrio

3.2.2.1. Entre costos y beneficios

La administración de fondos públicos, en el marco del principio republicano de publicidad de los actos de gobierno, exige que la información deba producirse y publicarse independientemente de la relación costo-beneficio, pero para ello se debe tener presente "el mejor invertir de los fondos del común".

3.2.2.2. Entre relevancia y confiabilidad

Para la búsqueda del equilibrio entre relevancia y confiabilidad, deberá considerarse la manera en que mejor se satisfacen las necesidades de todos los usuarios de la información.

4. Elementos de los estados contables

Los elementos que debe considerar la contabilidad para brindar información de los entes emisores de estados contables son:

- a) la evolución de las autorizaciones de gastos y provisiones de recursos presupuestarios y de la ejecución en todas sus etapas;
- b) la situación patrimonial a la fecha de dichos estados;
- c) la evolución de su patrimonio durante el período, incluyendo un resumen de las causas del resultado producido en ese lapso;
- d) la evolución de su situación financiera por el mismo período, expuesta de modo que permita conocer los resultados de las actividades presupuestarias y extrapresupuestarias que hubieren tenido lugar;
- e) la situación del Tesoro;
- f) el resultado económico y financiero del período;
- g) la información de costos; y
- h) la información sobre el plan de gobierno.

Se consideran estados contables básicos a los siguientes:

- Estado de ejecución presupuestaria;
- Estado de situación patrimonial;
- Estado de evolución del patrimonio neto;
- Estado de resultados;
- Estado de flujo de efectivo;
- Estado de situación del Tesoro; y
- Estado de evolución del pasivo.

En notas a los estados contables se debe incluir la información necesaria para una adecuada interpretación de los mismos.

Asimismo, es obligatoria la descripción física del plan de gobierno previsto y del realizado, con indicación de los orígenes de los desvíos en la presentación de la Memoria.

4.1. Estado de ejecución presupuestaria

Tiene por finalidad exponer el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento.

Los elementos relacionados directamente con la ejecución presupuestaria son:

- a) las autorizaciones para gastar;
- b) las estimaciones de recursos;
- c) las etapas de la ejecución presupuestaria de gastos;
- d) el resultado de la ejecución presupuestaria de gastos;
- e) las etapas de la ejecución presupuestaria de recursos; y
- f) el resultado de la ejecución presupuestaria de recursos.

4.1.1. Autorizaciones para gastar

Las autorizaciones para gastar, denominadas también créditos presupuestarios, constituyen la cuantificación monetaria del plan de gobierno del período, aprobado por los órganos volitivos de las Administraciones Públicas; razón por la cual se convierten en mandato y límite.

Cuando las autorizaciones para gastar sufran modificaciones en el transcurso del ejercicio es necesario que las mismas se reflejen explícitamente en los estados.

4.1.2. Estimaciones de recursos

Las estimaciones de recursos son las previsiones del producido de la aplicación de las normas tributarias vigentes para el período, de la prestación de servicios, de la venta de bienes, del uso del crédito autorizado y de otras fuentes financieras.

Cuando las estimaciones de recursos sufran modificaciones en el transcurso del ejercicio es necesario que las mismas se reflejen explícitamente en los estados.

4.1.3. Etapas de la ejecución presupuestaria de gastos

Las etapas en la ejecución del gasto son:

- a) el compromiso;
- b) el devengado;
- c) el mandado a pagar; y
- d) el pago.

Las etapas del gasto, que ocurren en la secuencia enunciada, están perfectamente clarificadas y producen efectos diferenciados. La unificación de algunas de ellas impide el análisis de los efectos diferenciados y conlleva la deformación de la información. La explicitación de las etapas posibilita relacionar este estado de ejecución presupuestaria que es de “flujo”, con el estado de situación patrimonial que es de “acumulación”.

a) El compromiso

El compromiso es el acto de autoridad competente por el cual, cumplidas las normas de procedimientos, se dispone que el crédito del presupuesto se utilice para cumplir una decisión vinculada con una autorización para gastar.

El compromiso es un acto de administración interna; es la consecuencia de una decisión tomada por una autoridad administrativa, que sólo produce efecto dentro de la órbita de la administración, es decir, no afecta derechos ni crea obligaciones con personas o entes ajenos a la misma.

La relación del compromiso es con el crédito del presupuesto. El compromiso habilita la celebración de un contrato que genera derechos, obligaciones y demás relaciones con otros entes y/o personas.

b) El devengado

El devengado de los gastos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, producida por transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en el que se produzca el egreso de fondos, dando origen a una deuda. El devengado de los gastos se produce con la recepción conforme de los bienes y/o servicios derivados de una relación jurídica preexistente. En las transferencias, es el momento de la toma de conocimiento del acto administrativo por parte del destinatario.

c) El mandado a pagar

El mandado a pagar es el acto de autoridad competente por el cual se dispone la cancelación de una deuda determinada, por la suma cierta que surge de la liquidación correspondiente, la que se materializa con la emisión de la orden de pago, libramiento de pago u otros documentos similares. La liquidación incluye, entre otras tareas, la individualización del acreedor y la determinación, cierta y exacta, de la suma que debe pagarse.

d) El pago

El pago consiste en poner una suma de dinero a disposición de un acreedor determinado; extinguiéndose en dicho acto la obligación.

4.1.4. El resultado de la ejecución presupuestaria de gastos

Es el efecto de relacionar las autorizaciones para gastar con algunas de las etapas de la ejecución; su valor absoluto o relativo es un indicador que coadyuva al análisis de la gestión.

4.1.4.1. Autorizaciones para gastar no utilizadas

Es la resultante entre los créditos presupuestarios definitivos del ejercicio menos compromisos contraídos.

4.1.4.2. Compromisos no devengados

Son los compromisos contraídos en el ejercicio menos gastos devengados. Constituye la suma de contratos en curso de formación y cumplimiento que impactará económica y financieramente en el ejercicio en que se cumpla la contraprestación.

4.1.4.3. Pasivo sin Orden de Pago

Es la resultante de los compromisos devengados en el ejercicio menos los mandados a pagar.

4.1.4.4. Pasivo con Orden de Pago

Es el compromiso devengado en el ejercicio mandado pagar no pagado.

4.1.5. Etapas de la ejecución presupuestaria de recursos

Las etapas de la ejecución presupuestaria de recursos son:

- a) el devengado; y
- b) el ingreso al tesoro.

Las etapas enunciadas no se cumplen necesariamente en ese orden, como ocurre con las etapas del gasto, porque su secuencia depende de la estructura del recurso. También puede ocurrir que se cumplan simultáneamente o que alguna de ellas no se cumpla.

La importancia de distinguir estas etapas radica no sólo en la necesidad de controlar la recaudación, sino en la de determinar con precisión las responsabilidades en que pueden incurrir los agentes recaudadores.

La diferenciación de las etapas de los recursos posibilita la vinculación integral de este estado de ejecución presupuestaria, que es de “flujo”, con el estado de situación patrimonial, que es de “acumulación”.

a) El devengado

El devengado de los recursos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, originada en el ejercicio de su poder de imperio o en transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en que se produzca el ingreso de fondos, dando origen a un crédito.

Corresponde diferenciar el devengado de los recursos según su origen:

- **Tributarios:** es el momento en que nace el derecho crediticio de la Administración Pública a percibir una suma cierta que surge de la fijación.

La fijación consiste en la individualización del deudor sujeto de la tributación, la liquidación de la suma cierta y el momento del vencimiento.

- **No Tributarios:** es el momento en que la Administración Pública entrega efectivamente los bienes y/o servicios requeridos en las contrataciones instrumentadas, surgiendo un crédito a su favor. En el caso de las transferencias, es el momento de la toma de conocimiento del acto administrativo que las dispone.

b) El ingreso al Tesoro

Es el momento en que la suma percibida queda a disposición del Tesoro, mediante el pago directo del deudor o, indirectamente, por transferencia de agentes recaudadores.

4.1.6. El resultado de la ejecución presupuestaria de recursos

Es el efecto de relacionar las previsiones de recursos con algunos de los momentos de la ejecución, su valor absoluto o relativo es un indicador que coadyuva al análisis de la gestión.

4.1.6.1. Déficit o Superávit de fijación

Recursos estimados menos recursos devengados.

4.1.6.2. Déficit de ingreso

Recursos devengados menos recursos ingresados. Constituye un crédito para la Administración.

4.1.6.3. Déficit o Superávit de recaudación

Recursos estimados menos recursos ingresados.

4.2. Estado de situación patrimonial

Tiene por finalidad exponer los bienes y derechos con que cuenta la Administración Pública para hacer frente a los servicios que brindará a la comunidad, como así también sus obligaciones.

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

- a) los activos;
- b) los pasivos; y
- c) el patrimonio neto.

4.2.1. Activos

Conjunto de bienes, del dominio público y del dominio privado, derechos y pertenencias, tangibles e intangibles, de propiedad del ente, de los que puedan derivar potencial de servicio y/o beneficios económicos, con la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa.

Se considera que un activo tiene valor para un ente cuando tiene aptitud para satisfacer necesidades públicas o para generar y/o representar, por sí o en combinación con otros bienes, un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo. La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, pudiendo ser directa o indirecta.

Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) consumirlo para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Un activo tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en la prestación de servicios a la comunidad o en alguna actividad generadora de ingresos.

4.2.2. Pasivos

Conjunto de obligaciones asumidas por la Administración Pública, derivadas de hechos pasados, producto de la actividad de la misma a favor de terceros y contingencias de alto grado de probabilidad de ocurrencia, independiente del momento de su formalización. Su cancelación representa para la Administración Pública una salida de activo o una prestación de servicio.

La cancelación total o parcial de una obligación se produce mediante:

- a) la entrega de efectivo u otro activo;
- b) la prestación de un servicio;
- c) el reemplazo de la obligación por otra;
- d) la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor; y/o
- e) la conversión de la deuda en capital o patrimonio.

4.2.2.1. Clasificación

Los pasivos se deben clasificar, de acuerdo a su exigibilidad, en:

- a) Pasivos a corto plazo
Obligaciones con vencimiento dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo, (incluyendo la Deuda Flotante, que es la devengada y no cancelada al cierre), con o sin orden de pago.
- b) Pasivos a largo plazo
Obligaciones con vencimiento superior a los doce meses posteriores al cierre del periodo, incluyendo la Deuda Consolidada, que surge de los contratos de préstamos, conversión, reestructuración y/o renegociación de obligaciones anteriores.

4.2.3. Patrimonio neto

El patrimonio neto de un ente resulta del conjunto de bienes, derechos y obligaciones reconocidos al momento de su origen y de la acumulación de resultados. En los estados contables que presentan la situación individual de un ente, surgen las siguientes ecuaciones:

Por su naturaleza:

- Patrimonio Neto = Activo – Pasivo.

Por su origen:

- Patrimonio Neto = Patrimonio Institucional + Resultados Acumulados

Ello implica la adopción del criterio de que el patrimonio a mantener es el financiero y no el que define un determinado nivel de actividad, habitualmente denominado patrimonio físico.

4.3. Estado de evolución del patrimonio neto

Tiene por finalidad exponer el patrimonio neto al inicio del periodo, la medición al cierre del mismo y la manifestación de las causas de las variaciones.

A lo largo de un período, la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:

- a) las transacciones presupuestarias; y

b) las transacciones extrapresupuestarias.

También deben exponerse las transacciones que no alteren la cuantía del patrimonio neto.

4.3.1. Patrimonio institucional

4.3.1.1 Patrimonio institucional inicial

Es la diferencia entre activo y pasivo al momento de su primer registro.

4.3.1.2. Patrimonio institucional actual

Es la diferencia entre activo y pasivo al cierre del periodo, deducidos los resultados acumulados. Se debe desagregar en Patrimonio Institucional Inicial y modificaciones.

4.3.2. Resultados acumulados

Comprende los resultados acumulados de ejercicios anteriores y el del ejercicio.

4.3.2.1. Resultado del ejercicio

El resultado del ejercicio debe surgir del sistema de información contable, existiendo siempre en la Administración Pública dos resultados, el presupuestario y el patrimonial; ambos pueden ser diferentes y deberán conciliarse.

4.3.2.1.1. Resultado presupuestario de ejercicio

El resultado presupuestario del Ejercicio se denomina superávit cuando los recursos son superiores a los gastos, entendidos los mismos en un concepto amplio; denominándose déficit en caso contrario. Deberá desagregarse el originado por fondos de libre disponibilidad del que surge de los fondos afectados. Tiene incidencia en el Patrimonio Neto.

4.3.2.1.1.1. Resultado corriente

Es la diferencia entre Recursos Corrientes Ingresados menos Gastos Corrientes Devengados.

4.3.2.1.1.2. Resultado financiero o convencional

Es la diferencia entre Recursos Corrientes Ingresados más Recursos de Capital Ingresados menos Gastos Corrientes y Gastos de Capital Devengados.

4.3.2.1.1.3. Superávit o déficit primario

Es la diferencia entre Recursos Corrientes Ingresados más Recursos de Capital Ingresados menos Gastos Corrientes y Gastos de Capital devengados, excluidos los Intereses de la Deuda.

4.3.2.1.2. Resultado patrimonial del ejercicio

Es la diferencia entre Patrimonio Neto al Inicio y al final del período. Se denomina ahorro cuando incrementa el patrimonio neto y desahorro cuando sucede lo contrario.

4.3.2.2. Resultados acumulados de ejercicios anteriores

Es la sumatoria de los resultados de ejercicios anteriores, presupuestarios y patrimoniales, no asignados, debiendo exponerse los ajustes en forma desagregada, incluyendo los generados por cambios en los criterios de valuación.

4.4. Estado de resultados

Tiene por finalidad exponer el resultado de la gestión de la Administración Pública y su impacto o incidencia en las políticas públicas y en el resto de la economía.

Todos los recursos y gastos, en su concepto amplio, ocurridos en un período deben, ser reconocidos e incluidos en la determinación del resultado.

Para determinar el resultado se considerarán la totalidad de los recursos y gastos financieros previstos en el presupuesto del ejercicio y los incrementos o las disminuciones no presupuestarias que inciden directamente en la situación patrimonial.

4.4.1. Recursos y gastos

En la Administración Pública existen dos tipos de recursos y gastos, los presupuestarios, que son financieros, y los extrapresupuestarios que son económicos y/o financieros.

4.5. Estado de flujo de efectivo

Tiene por finalidad informar la totalidad de saldos de efectivo y equivalentes de efectivo al inicio y al cierre del período y los flujos presupuestarios y extrapresupuestarios que ocasionaron las variaciones.

Se utilizará el método de flujo de fondos que contemple la información de ingresos y egresos de caja por sus importes brutos.

4.6. Estado de situación del Tesoro

Tiene por finalidad exponer en un momento dado las obligaciones que soporta el Tesoro y los recursos con que cuenta a esa fecha para afrontarlos.

Es un estado patrimonial parcial en el cual se exponen las obligaciones de corto plazo que tiene la Administración Pública, a una fecha dada, discriminadas por plazos de vencimiento y los recursos con que cuenta, a esa fecha, para afrontarlos.

4.7. Estado de evolución del pasivo

Tiene por finalidad informar sobre los saldos al inicio, los movimientos y los saldos al cierre del período, exponiendo todas las obligaciones contraídas por la Administración Pública, agrupadas según tipo de obligación, exigibilidad, naturaleza, tipo de moneda y entidad acreedora.

Los movimientos del período deberán exponer las causas que dan origen a los incrementos y disminuciones, sin compensaciones entre sí. Los mismos comprenden entre otros, los originados en transacciones, diferencias de valuación, emisión y renegociación de deuda, canje de deuda y títulos.

4.8. Notas a los estados contables

Tienen por finalidad brindar información complementaria y/o aclaratoria relevante para facilitar la comprensión de los estados contables por parte de los usuarios.

Las notas se deben realizar en forma sistemática y como mínimo abarcar los siguientes aspectos:

- Bases de presentación de los estados contables;
- Políticas contables específicas;
- Información exigida por las normas contables;
- Información adicional considerada necesaria para la evaluación de la gestión incluyendo, entre otros, aspectos referidos a:
 - Políticas de delegaciones legislativas en materia presupuestaria y de deuda pública;
 - Pasivos Contingentes: avales y garantías otorgadas, contratos no reconocidos y otros no incluidos en el estado de situación patrimonial;
 - Restricciones al dominio;
 - Créditos obtenidos y no utilizados;
 - Rendiciones de cuentas no presentadas y presentadas sin aprobar;

- Modificaciones entre el presupuesto original y el definitivo, explicando si se encuadran en las políticas originales o son consecuencia del cambio de las mismas.

Las notas pueden estar acompañadas con anexos y cuadros sustentados en sistemas de cuentas de orden.

4.9. Memoria

Tiene por finalidad explicitar en forma descriptiva el mandato conferido, la gestión realizada, los objetivos alcanzados y la justificación de los desvíos, debiendo contribuir al control sobre el cumplimiento del mandato otorgado.

La Memoria complementa a los estados contables para realizar la correcta interpretación de la realidad de las políticas públicas y económicas, vinculando la información monetaria contenida en el presupuesto con la no monetaria.

5. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el Capítulo 4 (*Elementos de los estados contables*) y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (*Confiabilidad (credibilidad)*).

Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas no serán considerados en los estados contables. Cuando un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en nota a los estados contables.

La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en los atributos que se enuncian en el capítulo 6 (*Modelo Contable*).

6. Modelo contable

El modelo contable utilizado para la preparación de los estados contables está determinado por los siguientes criterios:

- a) la unidad de medida;
- b) los criterios de medición contable;
- c) el patrimonio a mantener;
- d) la gestión continua;
- e) el devengamiento; y
- f) la partida doble.

6.1. Unidad de medida

Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, excepto el estado de ejecución presupuestaria.

6.2. Criterios de medición

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, pueden basarse en los siguientes atributos:

- a) de los activos:
 - costo histórico;
 - costo de reposición;
 - valor neto de realización;
 - valor actual del flujo futuro neto de fondos;

- porcentaje de participación en el patrimonio neto de personas jurídicas distintas a la Administración Pública (Valor Patrimonial Proporcional); o
- valuación técnica.

b) de los pasivos:

- importe original;
- costo de cancelación; o
- valor actual del flujo futuro de fondos a desembolsar.

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la sección 3 (*Requisitos de la información contenida en los estados contables*) y teniendo en cuenta:

a) el destino más probable de los activos; y

b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

6.3. Patrimonio a mantener

De acuerdo con lo indicado en la Sección 4.2.3 (*Patrimonio neto*), el patrimonio a mantener es el financiero.

6.4. Gestión continua

Una de las características de la Administración Pública es su perdurabilidad, receptada en el modelo contable contemplado en el presente marco.

En el caso de situaciones que no contemplen la continuidad de la gestión deberá reflejarse esa circunstancia y exponerse los criterios utilizados para la preparación de los estados contables.

6.5. Devengamiento

Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en el período en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados.

6.6. Partida doble

La aplicación de la partida doble alcanza a todas las transacciones de la Administración Pública.

7. Desviaciones aceptables y significación

Son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables.

Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios. Esto significa que sólo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios de los estados contables a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomarían si la información contable hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales.

Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:

- a) la omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;
- b) la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables profesionales; y

c) la comisión de errores en la aplicación de los criterios previstos por las normas contables profesionales.

ANEXO – GLOSARIO

TÉRMINO

CONCEPTO

Actividad presupuestaria

La emergente del programa general de gobierno aprobado por el órgano volitivo referida a la ejecución presupuestaria.

Actividad extrapresupuestaria

La accesoria y complementaria, no incluida en el programa general de gobierno aprobado por el órgano volitivo.

Administración Pública

Es el conjunto de entes jurídicos y/o administrativos que integran la Administración Central y Descentralizada que tienen por finalidad cumplir con las políticas públicas fijadas por el gobierno de un Estado. Se excluyen los entes del sector empresarial del Estado.

Autorizaciones para Gastar Definitivas

Autorizaciones para gastar originales más o menos las modificaciones ocurridas durante el Ejercicio.

Bienes del Dominio Privado

Bienes pertenecientes a la Administración Pública para la satisfacción de necesidades colectivas y sobre los cuales ejerce el derecho de propiedad, similar al que los particulares tienen sobre sus bienes.

Bienes del Dominio Público

Bienes de propiedad del Estado, afectados al uso común de los habitantes y sometidos a un régimen jurídico especial de derecho público y, por lo tanto, exorbitante del derecho privado. Son inembargables, imprescriptibles e inalienables.

Clasificador presupuestario

Plan de Cuentas parcial de Recursos y Gastos presupuestarios que debe integrarse al Plan General de Cuentas, como desagregación de las cuentas de Resultado.

Cuenta de Inversión (o Cuenta General del Ejercicio)

Instituto constituido por un conjunto de Estados Contables e información complementaria, previsto para la “rendición de cuentas” que debe realizar el Órgano Ejecutivo, al final del Ejercicio. Su naturaleza es política y su conformación debe tener en consideración a los destinatarios de la información contable. Es el instrumento que permite el juzgamiento de la gestión anual del Administrador.

Cuentas de orden

Representan la previsión de hechos o circunstancias que puedan afectar la situación financiera o económica de la Administración Pública.

Ejecución presupuestaria de recursos

Acciones realizadas en cumplimiento de las normas tributarias y otras para el financiamiento del Plan de Gobierno aprobado por el órgano volitivo.

Ejecución presupuestaria de gastos

Acciones tendientes al uso de las autorizaciones para gastar aprobadas por el órgano volitivo.

Información no monetaria

Información física del Plan de Gobierno.

Patrimonio Institucional

Conjunto de bienes, derechos y obligaciones reconocidos a un momento, excluidos los resultados acumulados.

Presupuesto

Instituto constituido por la expresión monetaria y física del Plan de Gobierno.

Principio de ejercicio cerrado

Conjunto de transacciones que afectan el período. No se considerarán las realizadas en fecha posterior a la finalización del ejercicio.

Sistema de Cuentas Nacionales

Conjunto coherente e integrado de cuentas macroeconómicas, a través del cual se registran sistemáticamente los flujos de fondos y stocks de la economía, identificándolos por sectores de actividad económica e institucionales, por el objetivo de los bienes y servicios que se producen, por el tipo de ingresos que generan, de manera que permite determinar el resultado de la actividad económica de un país.

Transacciones presupuestarias

Operaciones financieras con repercusión económico - patrimonial realizadas en cumplimiento del mandato del órgano volitivo en norma presupuestaria, tributaria u otra de financiamiento.

Transacciones extrapresupuestarias

Operaciones financieras con repercusión económico - patrimonial efectuadas en cumplimiento de normas legales o contractuales no contempladas en el Presupuesto.

Transacciones que no afectan la cuantía del patrimonio neto

Operaciones permutativas que simultáneamente ocasionan:

- 1. incrementos y disminuciones de la misma cuantía en el Activo o en el Pasivo;*
- 2. incrementos o disminuciones del mismo valor en el Activo y en el Pasivo.*

Transferencias

Transacciones en las cuales no existe contraprestación por parte del tercero.

Uso del crédito autorizado

Efectivización de las operaciones de crédito autorizadas y acordadas.

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECYT)

PROYECTO DE INTERPRETACIÓN N° 5

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE CIFRAS E INFORMACIÓN PRESENTADA A EFECTOS COMPARATIVOS

PRIMERA PARTE

Visto:

Los artículos 29 y 32 del Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación; y el proyecto de interpretación sobre **“El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”** elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).

Y considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que el Reglamento del CECyT ha incorporado a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: la interpretación;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cual es la más adecuada;
- e) que la aplicación de las normas sobre el informe del auditor sobre la información comparativa ha generado consultas por los usuarios de los estados contables;
- f) que este proyecto de interpretación sobre **“El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”** contribuye al objetivo referido en los considerandos anteriores y ha sido aprobado por los organismos técnicos del CECyT.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar el Proyecto 5 de Interpretación sobre **“El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”** detallado en la segunda parte de este proyecto de Interpretación.

Artículo 2º - Establecer un plazo de consulta de dos meses a partir de la publicación del mismo en la página de Internet de esta Federación.

Artículo 3º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo complementaria firmada en Catamarca el 27 de septiembre de 2002;
- b) solicitar al CECyT la participación que consideren necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4º - Solicitar al Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que a través de sus órganos técnicos, estudie este proyecto y envíe sus comentarios:

Artículo 5º - Publicar este Proyecto en la página de internet de esta Federación y en forma impresa.

SEGUNDA PARTE

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE CIFRAS E INFORMACIÓN PRESENTADA A EFECTOS COMPARATIVOS

TEMA: Informe del Auditor sobre cifras e información presentadas a efectos comparativos

Alcance de esta Interpretación

1. Esta interpretación provee guías sobre diversos aspectos a considerar para la emisión del Informe del Auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos.

Pregunta 1:

2. ¿La conclusión del auditor en el párrafo de opinión debe referirse exclusivamente a las cifras e información correspondiente a los estados contables del período o ejercicio más reciente o a los estados contables de ambos períodos o ejercicios?

Respuesta:

3. La conclusión del auditor puede referirse exclusivamente a las cifras e información del período o ejercicio más reciente o a ambas.

4. Esta respuesta se fundamenta en que si bien existe una norma específica que regula la presentación de información contable comparativa (Resolución Técnica N° 8, en su capítulo II, acápite E), no existe una norma de auditoría que establezca en qué forma el auditor debe referirse a las cifras y demás información comparativa presentada pudiendo por lo tanto seleccionar la alternativa más adecuada según su criterio profesional.

Pregunta 2:

5. ¿En el caso en el que el auditor decide referirse en el párrafo de opinión o de seguridad negativa (aseveración que efectúa el auditor cuando el servicio que presta es el de revisión limitada de los estados contables) sólo a las cifras y demás información más reciente, debe hacer mención de alguna forma a la información comparativa?

Respuesta:

6. Se considera que cuando el auditor sólo emite una conclusión sobre los estados contables del período o ejercicio más reciente, debe igualmente referirse a la información comparativa en un párrafo específico de su informe, en el que indicará respecto de dicha información:

- a. que se presenta a efectos comparativos,
- b. si ha sido sometida o no a un proceso de auditoria o revisión.

En caso afirmativo, el auditor mencionará:

- (i) si ha sido él mismo u otro profesional el responsable de tal trabajo, y
- (ii) las características del informe originalmente emitido, con el alcance indicado en el punto 7 de este Proyecto de Interpretación.

En caso negativo, adicionalmente a la mención del auditor en su informe, se considera preferible que el ente emisor de los estados contables identifique claramente a los estados comparativos que se presentan, como “no auditados”.

El mencionado párrafo específico podrá ubicarse, preferentemente, a continuación de la identificación de los estados contables del período o ejercicio más reciente o, alternativamente, luego del párrafo de opinión o de seguridad negativa sobre dichos estados contables.

7. La referencia al informe originalmente emitido tendrá el siguiente alcance:

7.1. Cuando el auditor ha auditado o revisado ambos períodos o ejercicios, deberá:

- a. indicar la fecha de su informe sobre el período o ejercicio más lejano y el tipo de informe emitido, con un breve enunciado, en su caso, de la clase de salvedades que afectaron la opinión o seguridad negativa o de las razones que condujeron a una abstención u opinión adversa en su oportunidad, y

- b. efectuar las aclaraciones que correspondan cuando con posterioridad a la emisión del informe sobre el período o ejercicio más lejano se produjo lo siguiente:

- b.1. se resolvió una limitación en el alcance que había generado una salvedad o abstención, debiendo aclararse en este caso si la limitación se resolvió sin generar efectos contables significativos o si la información comparativa requiere ajustes,

- b.2. el ente emisor de los estados contables corrigió la información comparativa para subsanar un desvío a las normas contables que había dado lugar a una salvedad determinada en el informe original del auditor sobre dicha información,

- b.3. una incertidumbre que había generado una salvedad indeterminada o una abstención de opinión se resolvió o modificó a un nivel tal que ya no requeriría tal tratamiento en el informe original, pudiendo el auditor limitarse en estos casos a incluir en su informe una referencia a la nota que en los estados contables explique la evolución de la incertidumbre y, en su caso, los efectos de su resolución y si la misma tuvo o no impacto en los estados contables del período o ejercicio más reciente.

7.2. Cuando el auditor de los estados contables cuyas cifras y demás información se presenta con fines comparativos haya sido otro profesional, el auditor de los estados contables del período o ejercicio más reciente solo se referirá al tipo de informe emitido por el auditor predecesor, sin las aclaraciones indicadas en el apartado b. del punto 7.1 de este Proyecto de Interpretación.

Sin embargo, este Proyecto de interpretación no impide que el auditor del período o ejercicio más reciente, comente en un párrafo de su informe, cuando resulte posible y se estime de utilidad para el lector de los estados contables, la evolución posterior de aquellas cuestiones que condujeron a una salvedad en el informe del auditor predecesor, pero no afectan su informe sobre los estados contables del período o ejercicio más reciente. El énfasis de este párrafo se centra en lograr una mejor comprensión del informe correspondiente al período o ejercicio más reciente y no a interpretar el informe del auditor predecesor a la luz de las circunstancias posteriores a su emisión. Esta situación podría darse, por ejemplo, cuando el auditor predecesor afectó su informe por dudas sustanciales sobre la posibilidad del ente emisor de continuar operando en el futuro predecible, pero nuevos acontecimientos han mitigado dicho riesgo haciéndolo mínimo.

8. La respuesta a la pregunta 2 se fundamenta en el **punto 1 acápite C del capítulo III de la Resolución Técnica 7, que establece que “En todos los casos en que el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables, únicamente, su firma y sello”.**

9. **Concordantemente con ello, la mención en cada una de las páginas de que los estados han sido auditados o sometidos a una revisión limitada no quedará completa si posteriormente el auditor en su informe sólo indica el trabajo realizado sobre la información del período o ejercicio más reciente sin poner de manifiesto su relación con la restante información.**

Pregunta 3:

10. ¿En caso de que el auditor sólo concluya sobre la información del período o ejercicio más reciente, puede resultar necesario incluir otras referencias en su informe si la información del período o ejercicio más lejano resulta modificada a efectos comparativos?

Respuesta:

11. En caso de que la información del período o ejercicio más lejano resulte modificada a efectos comparativos, el auditor deberá dejar constancia:

- (a) en el párrafo de alcance del trabajo del auditor, si las modificaciones han sido o no auditadas o revisadas,
- (b) en el párrafo de aclaraciones especiales previas al dictamen, de los cambios realizados en la información comparativa, ya sea describiéndolos o referenciando a la nota de los estados contables que los detalle, y
- (c) en el párrafo de opinión, de su conclusión sobre las modificaciones incorporadas, si esto fuera factible.

Alternativamente, toda esta información podrá incorporarse en el párrafo específico mencionado en el punto 6 de este Proyecto de Interpretación.

12. Se considera que cuando el auditor del período o ejercicio más reciente lo ha sido también en el período o ejercicio más lejano deberá realizar su mejor esfuerzo para poder emitir una conclusión sobre las modificaciones señaladas.

13. Si la información del período o ejercicio más lejano fue auditada o revisada por otro auditor y éste no reexpide su informe para cubrir las modificaciones efectuadas posteriormente por el ente emisor a efectos comparativos, el auditor del período o ejercicio más reciente considerará la relevancia de las modificaciones efectuadas por el ente emisor a efectos comparativos y en función de dicha evaluación, podrá:

- a) seguir los lineamientos del párrafo 7.2 de este Proyecto de Interpretación, indicando que el informe del auditor predecesor no cubre las mencionadas modificaciones, o
- b) debido a la significación de las modificaciones introducidas, darle a la información comparativa el tratamiento previsto en el párrafo 6 de este Proyecto de interpretación para los casos en que la información comparativa no ha sido sometida a un proceso de auditoría o revisión.

Pregunta 4:

14. ¿Cuándo el auditor emite una conclusión sobre la información de ambos ejercicios o períodos, su conclusión sobre los estados contables del ejercicio o período precedente podría ser diferente de la emitida sobre ellos en su oportunidad?

Respuesta:

15. El auditor deberá evaluar la necesidad de modificar su conclusión sobre la información más lejana y, en su caso, explicar las razones de tal modificación en situaciones tales como las siguientes:

a. el ente emisor corrigió un error en los estados contables del período o ejercicio más lejano, que había generado en el informe original del auditor una salvedad determinada,

b. ha quedado sin efecto una incertidumbre o limitación en el alcance del trabajo del auditor, que había generado en el informe sobre los estados contables del ejercicio o período más lejano una salvedad indeterminada o una abstención,

c. el ente emisor de los estados contables modificó la información del período o ejercicio más lejano, generando en dicha información un desvío significativo a las normas contables que amerita una salvedad determinada (por ejemplo, en el período o ejercicio más reciente, se pasa de un criterio aceptado a uno no aceptado y el ente emisor da efecto retroactivo al cambio y modifica la información comparativa)

16. Las situaciones indicadas en el punto 15 de este Proyecto de Interpretación no requieren que se reexpidan los estados contables comparativos emitidos en el período anterior, ni el informe original del auditor sobre dichos estados contables

Organismos Emisores de normas en ámbitos internacionales.

Ver páginas 46 a 49 de Fowler Newton

Mecanismos de emisión.

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría:

El IAPC es un Comité permanente del Consejo de IFAC. Sus miembros son aquellos nominados por los organismos miembro en los países seleccionados por el Consejo para colaborar en IAPC. Los representantes designados por los organismos miembro para colaborar en IAPC deben ser miembros de alguno de esos mismos organismos.

Para obtener un amplio espectro de puntos de vista, los subcomités de IAPC pueden incluir individuos de países que no estén representados en IAPC y puede buscarse información de otras organizaciones.

El procedimiento de trabajo de IAPC es seleccionar las materias de estudio y para este propósito funciona dentro de él un subcomité. IAPC delega al subcomité la responsabilidad inicial para la preparación y elaboración del borrador de las normas y declaraciones de auditoría. El subcomité estudia la información de antecedentes en forma de declaraciones, recomendaciones, estudios o problemas sobre normas por parte de los organismos miembro, organizaciones regionales, u otros organismos. Como resultado de ese estudio, se prepara un proyecto de presentación para consideración por IAPC. Si se aprueba, el proyecto de presentación se distribuye ampliamente para comentario por organismos miembro de IFAC, y aquellas organizaciones internacionales que tengan interés en normas de auditoría según sea

apropiado. Se concede un tiempo adecuado para que sea considerado cada proyecto de presentación por las personas y organizaciones a quienes se manda para comentarios.

Los comentarios y sugerencias recibidos como resultado de esa presentación se consideran entonces por IAPC y el proyecto de presentación se revisa según convenga. En el supuesto de que se apruebe el proyecto revisado, se emite como una NIA o como una Declaración Internacional de Auditoría y se vuelve operativa a partir de la fecha allí declarada.

El quórum para una reunión es de nueve (9) miembros. Los proyectos de presentación, las normas y las declaraciones requieren aprobación de tres cuartas (3/4) partes de los miembros presentes en la reunión, con un mínimo de nueve (9) aprobaciones.

Cada miembro de IAPC tiene derecho a un voto.

El texto aprobado de un proyecto de presentación, norma o declaración es el publicado por IFAC en idioma inglés. Se exhorta a los organismos miembros de IFAC a preparar traducciones de dichos documentos, a su propio costo, para ser emitidos en el idioma de sus propios países. Estas traducciones deberán indicar el nombre del organismo contable que los preparó y que son traducciones del texto aprobado.

Convergencias y asimetrías de las normas Nacionales con las normas internacionales de Contabilidad y Auditoría.

Una evaluación global de la Resolución Técnica No.7, permite destacar lo siguiente:

- Se incluyen las normas de auditoría en general, adicionando las normas sobre auditoría de información contable.
- La condición básica para el ejercicio de la auditoría, se basa “independencia” que el auditor debe tener “con relación al objeto de la auditoría y con relación al ente al que se refiere la información contable”.
- Las normas para el desarrollo del trabajo de auditoría tienen un ordenamiento secuencial relacionado con las etapas para la formación del juicio del auditor.
- También se contemplan trabajos relacionados con la auditoría externa de estados contables, tales como la revisión limitada de estados contables de períodos intermedios, certificaciones e investigaciones especiales.
- Las normas sobre informes contemplan la conclusión sobre las tareas antes mencionadas, abarcando el informe breve; informe extenso; informe de revisión limitada de estados contables de períodos intermedios; informe sobre controles; certificaciones e informes especiales.

Nuestras normas de auditoría no contemplan determinados temas como:

- Términos de los trabajos de auditoría I.
- Fraude y error.
- Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- Control de calidad para el trabajo de auditoría
- Auditoría de estimaciones contables.
- Partes relacionadas
- Hechos posteriores.
- Negocio en marcha
- Consideración del trabajo de auditoría interna

- Uso del trabajo de un experto.
- Opinión del auditor sobre otra información que contiene estados contables auditados.
- Opinión del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial.
- El examen de información financiera prospectiva.
- Trabajos de revisión de estados contables.
- Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera.
- Trabajos para compilar información financiera.
- Técnicas de auditoría con ayuda de la computadora.

Los aspectos relacionados con la responsabilidad profesional

Los distintos trabajos profesionales que posibilitan las normas internacionales de auditoría permite tipificar los servicios a prestar dentro de un marco preciso y concreto. En un mundo cada vez más complejo donde la auditoría completa asume cada más mayores responsabilidades, la circunstancia de poder prestar servicios de menor calidad por satisfacer necesidades de menor nivel, no constituye un tema menor.

Las nuevas obligaciones que conllevan a co-responsabilidades tributarias y las nuevas obligaciones de informar operaciones sospechosas que tiene que asumir la auditoría de estados contables, condicionará la prestación de este servicio a los casos en que se podrán aplicar todos los procedimientos requeridos.

Para las situaciones intermedias o de menor calidad o intensidad, se podrá ofrecer otros servicios que van desde la revisión limitada a la compilación.

Principales aspectos de las NIAS no incluidos en la R.T. 7

Se incluye un resumen de la norma internacional en letra cursiva, agregándose a continuación un comentario sobre la necesidad o conveniencia de contar con una norma similar.

Se intercalan a su vez en negrita breves resúmenes de NIAS con las que no necesariamente difiere la normativa Argentina pero que debido a su importancia no deben ser pasadas por alto.

NIA 120. Encuadramiento de la información contable y de la auditoría y servicios relacionados

Cabe notar que esta norma será eliminada cuando la Norma 3000 sea efectiva. Se recuerda que la Norma 3000 reemplaza, además a la norma 100.

La NIA 120, aún vigente distingue el servicio de auditoría de los servicios relacionados (Revisión, Procedimientos Convenidos y Compilación) en función al nivel de seguridad ofrecido. En el contexto de esta norma, el nivel de seguridad se refiere a tanto a la satisfacción obtenida por el auditor como a la confiabilidad de una afirmación hecha por una de las partes (auditor) para el uso de la otra (usuario).

Así entonces, la auditoría provee una alta seguridad pero no absoluta (certeza) y se manifiesta a través de una afirmación positiva (“los estados contables presentan razonablemente, en sus aspectos significativos.....”).

La revisión limitada, equivalente a nuestra revisión limitada para estados contables de períodos intermedios, provee una moderada seguridad y se manifiesta a través de una manifestación negativa (“de acuerdo con el alcance limitado del trabajo no tengo observaciones que formular sobre.....”)

Los servicios relacionados, tales como “procedimientos acordados con el cliente” o “compilación”, no proveen ningún tipo de seguridad y el informe emitido en el primer caso, sólo menciona procedimientos ejecutados, hechos y hallazgos. En el segundo caso, sólo identifica la información compilada. En ningún caso se emite opinión.

NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría

Esta norma señala que el objetivo de una auditoría de estados contables es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados razonablemente, en los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de referencia para los estados e informes contables.

Para ello el contador público debe cumplir con las prescripciones del Código de Ética, con las de las NIA y con otras normas legales o reglamentarias aplicables manteniendo una actitud de escepticismo dado que los estados contables pueden contener errores importantes.

Expresa la norma que una auditoría practicada de acuerdo con las NIA está dirigida a proveer una seguridad razonable de que los estados contables tomados en su conjunto están libres de errores significativos.

Finalmente, la norma, claramente destaca que es de la responsabilidad de la dirección del ente la preparación de los estados contables, mientras que la responsabilidad del auditor se circunscribe a su examen.

NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría

Esta norma tiene como propósito establecer una guía para acordar con el cliente los términos del trabajo de auditoría y, en su caso, ilustra sobre la posición que debe adoptar un auditor ante un requerimiento del cliente para cambiar los términos convenidos para pasar a otro trabajo de nivel mas bajo de seguridad que el que proporciona la auditoría.

La carta o acuerdo del compromiso de la auditoría debe ser enviada al cliente al comienzo del trabajo, de manera de evitar malos entendidos respecto de las cuestiones claves del compromiso.

El contenido varía según el tipo de cliente pero, en general, incluye: objetivo del trabajo; responsabilidad del cliente por la preparación de los estados contables; alcance del trabajo; forma que pueden asumir los informes del auditor; riesgo de la auditoría por limitaciones al alcance o cuestiones inherentes a las cuentas o al control interno

establecido; acceso irrestricto a la documentación por parte del auditor; cuestiones relativas al planeamiento, expectativas del cliente; honorarios pactados y modalidad de cobro; apoyo del personal del cliente a la auditoría; etc.

En las auditorías repetitivas, el auditor deberá considerar si existen circunstancias que requieran revisar los términos del compromiso.

Finalmente, si al auditor le fuera solicitado disminuir el alcance del trabajo luego de ponerse de acuerdo en los términos de un compromiso de auditoría completa, debería considerar, según los elementos de juicio que proporciona esta NIA, si es apropiado aceptar el pedido y, si no fuera adecuado, decidirá si corresponde renunciar al compromiso. En tal caso deberá comunicar los hechos a la dirección de la empresa o a la asamblea de accionistas, según corresponda.

NIA 220. Normas sobre control de calidad

El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deben ser implementadas tanto al nivel de la firma de auditoría como respecto de un trabajo de auditoría en particular.

Respecto de las firmas profesionales, las políticas y procedimientos tienen que estar diseñadas para asegurar que todas las auditorías se conducen de acuerdo con las NIA o, en su caso, con las normas locales aplicables. Aspectos clave tratados, son: requerimientos profesionales; habilidades y competencia; asignación del personal adecuado; delegación; consultas; aceptación y retención de clientes; monitoreo del cumplimiento y adecuada comunicación de las políticas y prácticas establecidas.

En el nivel de una auditoría individual, temas clave que trata esta NIA, son: la dirección del compromiso; la supervisión adecuada y la revisión del trabajo, que incluye la revisión concurrente por parte de profesionales no involucrados en el compromiso específico.

NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo)

La NIA 230 expresa que el auditor debe documentar las materias que son importantes en la provisión de elementos de juicio para respaldar tanto la opinión del auditor como el debido cumplimiento de las normas de auditoría. Los papeles de trabajo pueden estar en la forma de papeles propiamente dichos, películas, medios electrónicos u otro tipo de almacenamiento de datos.

La norma que se comenta trata sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo; su confidencialidad; la custodia segura de tales papeles; la retención de ellos por parte del auditor y, finalmente, la propiedad de los papeles reconocida al auditor.

100-200 – Asuntos introductorias

Prefacio - glosario - marco de referencia de las NIAs

Prefacio:

Dentro de cada país las reglamentaciones locales gobiernan las prácticas seguidas en la auditoría de información financiera o de otro tipo, las que en muchos casos difieren en forma y contenido y las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo.

Glosario de términos

Incluye un catálogo de palabras definidas o comentadas

Marco de referencia de las NIAs

Los estados financieros necesitan ser preparados de acuerdo con una combinación de: a. *Normas internacionales de contabilidad,*

b. Normas nacionales de contabilidad y

c. Otro marco de referencia para informes financieros.

El marco de referencia distingue la auditoría de los servicios relacionados. Los Servicios relacionados comprenden revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones. La auditoría y las revisiones son diseñadas para proporcionar niveles altos y moderados de certeza, respectivamente. Los trabajos de procedimientos convenidos y compilaciones no tienen la intención de hacer posible que el auditor exprese certeza.

Comentarios:

Estos asuntos introductorios sirven como aclaraciones del contenido y forma de aplicación de las normas. En el caso argentino se entiende que debería definirse un marco de referencia más amplio para que pueda comprender otros servicios relacionados, como son las compilaciones y procedimientos convenidos. Asimismo y de la forma indicada, quedarían conceptualmente comprendidas las Certificaciones (no incluidas en la norma internacional) de uso tan frecuente en el país.

El marco de referencia internacional se encuentra en proceso de revisión para distinguir, no como hasta el presente la auditoría de los servicios relacionados, sino los **trabajos de confiabilidad**, que incluyen auditoría, revisiones y otros, de los **servicios relacionados** como son las compilaciones y los procedimientos convenidos.

NIA 240. Fraude y error en los estados contables

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen.

La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo.

La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

Por otra parte, señala como responsabilidad del auditor, tal cual se ha dicho al comentar la NIA 200, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIA de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error.

La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquiriendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad.

La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

Finalmente, otras cuestiones tratadas en la NIA 240 se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno; las cuestiones que se suscitan si el auditor no fuera capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

Comentario:

El trabajo preparado para el CECyT sobre este tema por el Investigador Cr. Leopoldo Gurovich concuerda con las líneas establecidas por la NIA.

NIA 250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables

Dice esta NIA que: a) cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría y b) en la evaluación y comunicación de los resultados de su trabajo, debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen.

A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos, pero destaca la obligación del auditor de considerar la actitud de la organización frente a esas regulaciones y el riesgo involucrado. En orden al plan de auditoría, el auditor debe obtener una comprensión general de la estructura legal y reglamentaria a la que está sujeta tanto la entidad como el ramo de actividades en la que actúa y cómo ella cumple con ese marco.

Luego de comprender la estructura legal, el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría para identificar instancias de incumplimiento y determinar de qué modo ellas afectan a los estados contables sujetos a examen. La norma requiere también que el auditor obtenga una representación escrita de la dirección sobre la revelación de cualquier incumplimiento que ella tenga noticia y que deba ser considerado en la preparación de estados contables.

Finalmente, la norma trata de los procedimientos por seguir cuando se detectan incumplimientos; las comunicaciones al respecto por hacer a la dirección, a los usuarios de los estados contables y, en su caso, a las autoridades. También trata de la necesidad en ciertos casos del retiro del auditor del compromiso de trabajo asumido.

Comentario:

No existen diferencias conceptuales con la Argentina aún cuando la RT 7 no lo exponga específicamente. Se considera apropiada la emisión de un Informe al respecto.

NIA 260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente

Esta norma establece las guías para determinar las materias que el auditor debe comunicar a las autoridades del ente y que surgen de su trabajo de auditoría. A su vez, indica la oportunidad y la forma en que tales cuestiones deben ser comunicadas y la debida confidencialidad que debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría

NIA 300. Planeamiento del trabajo

La norma regula las guías para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoría. En rigor se trata del plan general, de la debida documentación de ese plan y de las materias que deben ser consideradas por el auditor. Incluye el programa de auditoría en el que se determina el alcance, la naturaleza y la oportunidad de las pruebas de auditoría, sobre bases dinámicas. Esto quiere decir, que está sujeto a cambios en la medida de los hallazgos del auditor.

NIA 310. Conocimiento del negocio

Para la ejecución adecuada de la auditoría el auditor y su equipo deben obtener un apropiado conocimiento del negocio tal que les permita identificar los sucesos, las

transacciones y las prácticas relevantes que tengan efecto sea en los estados contables auditados tomados en su conjunto como en el informe de auditoría.

NIA 315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Todos estos aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo. Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

NIA 320. Significación relativa

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

NIA 330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos procedimientos de auditoría están dirigidos para responder a los riesgos en el nivel de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Incluyen pruebas de controles que mitiguen los riesgos evaluados y, en su caso, la determinación de naturaleza extensión y oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos adecuados. Finalmente, la norma incluye elementos para evaluar la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos y expresa de que modo deben documentarse en papeles de trabajo los resultados de los procedimientos aplicados.

400 Evaluaciones de riesgo y control interno

La norma prevé guías a través de las cuales el auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. Debería usar su juicio profesional para evaluar

el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

La norma expone seguidamente los conceptos de “riesgo de auditoría”, “riesgo inherente”, “riesgo de control”, “riesgo de detección”, “sistema de contabilidad” y “sistema de control interno”.

El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

- a. el ambiente de control, que significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad,*
- b. los procedimientos de control, que significan aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración establece para lograr sus objetivos.*

Finalmente la norma establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa sobre las debilidades detectadas.

Comentario:

La norma argentina adopta el enfoque de sistemas y trata en detalle lo concerniente a la Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a la revisión del auditor. La diferencia de enfoque no representa obstáculo alguno para considerar que las normas en lo que hacen a control interno están armonizadas. No obstante ello, la existencia y adopción en varios países del denominado Informe COSO puede requerir la emisión de un Informe del CECYT.

En cambio nada se dice en lo que hace a riesgo de auditoría, debiéndose recurrir a la doctrina para comprender su significado y diseñar los procedimientos adecuados.

Se entiende que deberían incluirse aspectos relativos a riesgo y podría tomarse como base lo dispuesto por la NIA.

401 Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora

El objetivo y alcance globales de una auditoría no cambia en un ambiente de sistemas de información computarizada (SIC). Sin embargo, el uso de una computadora cambia el procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar los sistemas de contabilidad y de control interno.

La norma establece que el auditor debe considerar de que manera el ambiente computadorizado influye en la auditoría; se refiere a la idoneidad del auditor para evaluar esas cuestiones y, en su caso, cuando utilizar el trabajo de terceros expertos en el área pero no comprometidos con la organización auditada. Trata la cuestión en las fases de planeamiento, evaluación de riesgos y aplicación de procedimientos de auditoría específicos.

402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios

El auditor debe considerar como una organización de servicios (un tercero) que presta servicios a su cliente (usualmente ejecuta transacciones o procesa datos del cliente) puede afectar los sistemas contables y de control interno de ese cliente de manera de establecer en forma apropiada su plan de auditoría y la ejecución posterior de un modo efectivo. La norma trata sobre la información que el auditor debe obtener de esa organización de servicios, las preguntas que debe formularle, la naturaleza y contenido de sus informes, el alcance de los servicios que ella le presta a su cliente, el efecto de tales servicios en la evaluación del riesgo y, finalmente, su posición como auditor a la hora de emitir su informe de auditoría.

Comentario:

El trabajo que está en preparación en el CECyT sobre estos temas, preparado por los investigadores Fabiana Marges, Angel Pozzi, Gustavo Schurmann y Rodolfo Stalanich, aborda todo lo relativo a lo que hoy está expuesto en el Informe 6 del Área de Auditoría del CECyT “Pautas para el examen de auditoría en un contexto computarizado”, actualizando y mejorando su contenido en línea con las tendencias internacionales actuales.

Dada su enorme importancia se considera conveniente emitir una norma de auditoría específica.

NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos”, que es un concepto cualitativo, y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Tales elementos de juicio incluyen, además de los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan su evaluación del riesgo de control. En la norma, se tratan asimismo cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio. Entre ellos se desarrollan: a) la inspección de registros y documentos; b) la inspección de activos físicos; c) la observación; d) la indagación oral; e) las confirmaciones de terceros; f) los recálculos aritméticos; g) el reproceso de la información y h) las revisiones analíticas sustantivas.

NIA 501. Elementos de juicio en la auditoría Consideraciones para ítems específicos

La norma proporciona las guías para el trabajo del auditor durante el conteo del inventario físico, los elementos de juicio que debe reunir, la oportunidad de efectuar ese trabajo y, en su caso, si puede ser pospuesto. A su vez ofrece elementos para evaluar si resulta apropiado, en caso de que su participación en el inventario sea impracticable, la aplicación de procedimientos alternativos y sus efectos en el alcance del trabajo.

Esta norma trata también, los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo para tomar conocimiento de cualquier litigio o reclamo que involucre al ente y que pueda tener un efecto significativo en los estados contables. Incluye la comunicación entre el auditor y los abogados que atienden tales asuntos.

Finalmente, la norma se refiere a los elementos de juicio válidos y suficientes que el auditor debe obtener: 1) sobre la valuación y exposición de las inversiones a largo plazo que tenga el ente cuyos estados contables son objeto de auditoría y 2) sobre la información por exponer relativa a los segmentos del ente que resulten significativos en sus estados contables de acuerdo con las normas de exposición vigentes.

Comentario:

No se considera necesario establecer una norma específica para temas que están suficientemente tratados en la doctrina y sobre los que no existen contradicciones conceptuales. Tampoco parece ser necesario fijar lineamientos especiales para el caso donde el auditor deba defender su trabajo ante eventuales cuestionamientos.

A fines simplemente didácticos, se entiende conveniente la emisión de un Informe del CECyT.

NIA 505. Confirmaciones externas

La norma señala que el auditor debe determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las afirmaciones contenidas en los estados contables. Para ello debe considerar la significación de las partidas por confirmar, su evaluación de los riesgos inherente y de control y el modo en que otros procedimientos de auditoría planeados pueden reducir el riesgo de error en las afirmaciones de los estados contables a un nivel bajo que sea aceptable.

La norma es suficientemente detallada para tratar y explicar: las relaciones entre las confirmaciones y la evaluación que hace el auditor de los riesgos inherentes y de control; qué tipo de afirmaciones pueden ser confirmadas externamente; cómo se diseñan los pedidos de confirmación; el uso de confirmaciones positivas y negativas; los pedidos de la gerencia sobre no enviar confirmaciones y sus efectos; las características que debe poseer quien responde a los pedidos; el proceso de confirmación propiamente dicho; la evaluación de los resultados de ese proceso y, finalmente, la posibilidad de utilizar confirmaciones a una fecha anterior a la de cierre del ejercicio.

NIA 510. Primera auditoría. Saldos iniciales

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de que: 1) los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente; 2) los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su caso, han sido ajustados; 3) las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

Comentario:

Tampoco en este caso se considera necesario establecer una norma específica para temas que están suficientemente tratados en la doctrina y sobre los que no existen contradicciones conceptuales. Tampoco parece ser necesario fijar lineamientos especiales para el caso donde el auditor deba defender su trabajo ante eventuales cuestionamientos.

A fines simplemente didácticos, se entiende conveniente la emisión de un Informe del CECyT.

520 Procedimientos analíticos

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas

sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

Comentario:

La revisión analítica se encuentra adecuadamente desarrollada en el Informe N° 11 del CECyT, redactado por el Investigador Cr. Ricardo de Lellis, por lo que se sugiere extraer los conceptos básicos para la redacción de una norma.

530 Muestreo de auditoría

La norma expresa que cuando el auditor diseña sus procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar como así también los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría.

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los denominados "a criterio". Define los elementos de juicio que provienen tanto de las pruebas de controles como de las pruebas sustantivas y cómo el auditor debe usar su juicio profesional para reducir a un nivel aceptable el riesgo de error.

La norma establece que usar un muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. Trata en particular 1) la manera de diseñar la muestra para lo cual trata cuestiones tales como: población, estratificación y selección de acuerdo con la ponderación del valor de los ítems; 2) el tamaño de la muestra; 3) la selección de la muestra; 4) los procedimientos de auditoría sobre los ítems seleccionados; 5) la naturaleza y causa de los errores detectados; 6) la proyección de los errores y 6) la evaluación de los resultados del muestreo.

Cuando el auditor usa métodos de muestreo ya sean estadísticos o no, deberá diseñar y seleccionar una muestra de auditoría, desempeñar procedimientos a partir de ahí y evaluar los resultados de la muestra a modo de proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Diseño de la muestra

Al diseñar la muestra debería considerar los objetivos específicos de la auditoría, la población y el tamaño de la muestra.

Tamaño de la muestra

Cuando determina el tamaño de la muestra, debería considerar el riesgo de muestreo, el error tolerable y el error esperado tanto en las pruebas de control como en los procedimientos sustantivos.

Selección de la muestra y evaluación de sus resultados

El auditor deberá seleccionar las partidas de manera tal que pueda esperarse que la muestra sea representativa de la población y luego: a) analizar cualquier error detectado en

la muestra, b) proyectar los errores encontrados en la muestra a la población y c) volver a evaluar el riesgo de muestreo.

Comentario:

La posibilidad que el auditor deba demostrar ante terceros que el muestreo aplicado fue el adecuado, justifica que el tema se encuentre normatizado. Por añadidura, la alternativa de actuar sobre bases selectivas determinadas según el exclusivo criterio del auditor refuerza la conveniencia de contar con una norma específica que remarque la ausencia de arbitrariedad.

540 Auditoría de estimaciones contables

NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables

Dado que los estados contables contienen variadas estimaciones de la dirección del ente tales como provisiones para incobrables, vidas útiles de bienes de uso e intangibles, provisiones para juicios, para desvalorizaciones de inventarios, etc., la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar las estimaciones de la administración del ente. En tal sentido proporciona los procedimientos de revisión que debe seguir el auditor y que incluyen: el análisis del proceso de estimaciones de la gerencia; la comparación con elementos independientes o la revisión de los hechos posteriores que confirmen la estimación efectuada y, finalmente, la evaluación de los resultados de sus procedimientos.

Comentario:

Por ser este tema fuente probable de discusión se considera conveniente desarrollar una norma específica.

Precisamente, varios de los aspectos involucrados en la norma internacional están relacionados con el tratamiento y evaluación de incertidumbres donde la objetividad de la estimación puede ser cuestionada. El seguimiento por parte del auditor de un camino conceptual establecido puede resultar de mucha ayuda.

NIA 545. Auditoría de las mediciones a valores corrientes y su exposición

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las mediciones y exposiciones a valor corriente de ciertos activos, pasivos y de las variaciones de valor corriente de estos últimos, sea que impacten en resultados o en el patrimonio neto de acuerdo con las normas contables vigentes.

La norma señala que el auditor debe 1) obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes; 2) evaluar los riesgos inherente y de control que puedan afectar esas mediciones; 3) con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su examen; 4) evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes; 5) evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos; 6) en su caso, determinar si necesita la ayuda de un experto; 7) en su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia; 8) evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados; 9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante

la auditoría; 10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

550 Partes relacionadas

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas. Asimismo, la norma requiere que el auditor obtenga adecuadas representaciones de la dirección sobre esta materia. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

Comentario:

La importancia que tiene para quien toma decisiones conocer si el ente auditado tiene la capacidad de controlar o puede ser controlado por otro o el ejercicio de influencias significativas que permitan eventualmente una transferencia de recursos u obligaciones entre partes distintas de las que ocurrirían entre partes independientes requiere de consideraciones especiales que ameritan el establecimiento de una norma específica.

560 Hechos posteriores

Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría.

La norma distingue el tratamiento a darle a los hechos significativos: 1) ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría; 2) los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y 3) los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

2- Hechos descubiertos después de la fecha del dictamen pero antes de la emisión de los estados contables: *Si el auditor se da cuenta de un hecho que puede afectar en forma importante a los estados debería discutir el asunto con la administración. Si considera que deben ser corregidos y la administración no lo hace: a) si el dictamen no fue entregado a la entidad, debería expresar una opinión con salvedades o adversa y b) si el dictamen ya ha sido entregado a la entidad el auditor debería notificar a quienes tienen la última responsabilidad de que no se emitan los estados ni se entregue el informe a terceras partes. Si no obstante ello se entregan a terceros, el auditor necesita tomar acción para prevenirlos luego de considerar sus derechos y obligaciones legales y las recomendaciones de su abogado.*

3- Hechos descubiertos después que los estados contables han sido emitidos: *Si el auditor considera que los estados necesitan revisión debería discutirlo con la administración y si ella revisa los estados y adopta los pasos necesarios para que los terceros sean informados, el auditor debería emitir un nuevo dictamen con un párrafo de énfasis con referencia a una nota donde se trata ampliamente la situación ocurrida. Si en cambio la administración los revisa y no notifica a los terceros o si no los revisa, el auditor deberá notificar a quienes tienen la última responsabilidad de la entidad de que tomará acción para prevenir sobre la confiabilidad de los estados. La acción dependerá de los derechos y obligaciones legales del auditor y de las recomendaciones de su abogado.*

Comentario:

Si bien no existen diferencias en los conceptos subyacentes sobre los denominados Hechos posteriores, la norma internacional realiza una serie de aclaraciones que se consideran deberían ser incluidas en las normas argentinas.

En efecto, la norma internacional define tres momentos para la consideración de los hechos posteriores:

1. Primer momento

Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen

No existen diferencias con las prácticas actuales

2. Segundo momento

Hechos descubiertos después de la fecha del dictamen pero antes de la emisión de los estados contables

Una vez fechado su informe, si bien el auditor no siguió realizando procedimientos pues su tarea había terminado, podría suceder que tome conocimiento de hechos o circunstancias que de haberlo obtenido antes de la emisión del dictamen hubiera dado lugar a consideraciones especiales, relacionadas la mayoría de las veces con aspectos de valuación o exposición y excepcionalmente con el alcance de la tarea realizada.

En este caso, si el auditor había fechado su informe pero los estados contables no habían sido emitidos por la administración del ente (no eran conocidos por terceros ajenos al ente) y cree que corresponde que sean considerados los nuevos hechos, debería discutirlo con la administración, pudiendo suceder que:

a. La administración esté dispuesta a corregir los estados, en cuyo caso el auditor realizará los procedimientos necesarios para obtener evidencia válida y suficiente, necesaria para emitir un nuevo informe,

b. La administración no esté dispuesta a corregir los estados, en cuyo caso se podrían presentar dos situaciones:

b.1. Si el auditor no entregó su informe al cliente, debe emitir un nuevo informe dando incidencia al nuevo conocimiento obtenido.

b.2. Si el auditor entregó su informe al cliente, al estar impedido de modificarlo deberá notificar lo sucedido a las máximas autoridades del ente.

3. Tercer momento

Hechos descubiertos después que los estados han sido emitidos

En este caso los estados contables ya han sido formalmente dados a conocer a terceros.

Si en esta instancia el auditor comprueba la existencia de hechos o circunstancias que ya existían a la fecha de su informe y que de haberlos conocido hubieran dado lugar a consideraciones especiales, debería discutirlo con la administración proponiendo su ajuste. En esta situación pueden presentarse dos casos:

a- La administración comparte la propuesta del auditor.

El auditor obtendrá los elementos de juicio necesarios y emitirá un nuevo informe, previo asegurar que cualquier poseedor de estados contables pueda tomar conocimiento de la existencia de un nuevo informe, o

b- La administración no comparte la propuesta del auditor.

El auditor deberá comunicar la situación a las máximas autoridades del ente.

570 Empresa en marcha

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

La responsabilidad del auditor sobre el análisis de la evaluación de la gerencia sobre la condición de “empresa en marcha” comienza en la fase de planeamiento de la auditoría y en su caso, debe determinar como afecta el riesgo de auditoría. El auditor debe considerar el período que utiliza la gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

La norma incluye los procedimientos de auditoría por ejecutar cuando ciertos sucesos o condiciones sobre el particular se identifican y cómo afectan sus conclusiones y el correspondiente informe de auditoría por emitir.

En ausencia de información en contrario, se presume la continuidad de una entidad como negocio en marcha para el futuro previsible, generalmente de un año después del final del período. Consecuentemente, los activos y pasivos son registrados sobre la base de que la entidad tendrá capacidad para realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

Si el supuesto es injustificado, sus montos y clasificación pueden necesitar ser ajustados. Si el supuesto de negocio en marcha se considera apropiado por acciones que deberá desarrollar la administración y ello no es adecuadamente revelado, el auditor deberá expresar una opinión calificada o adversa.

Si la cuestión del negocio en marcha no está resuelta pero se revela en forma adecuada, el auditor no debería expresar una opinión calificada o adversa, pero deberá modificar el dictamen añadiendo un párrafo de énfasis. Si la cuestión no está resuelta y no se revela adecuadamente, el auditor deberá expresar una opinión calificada o adversa.

Si el supuesto de negocio en marcha se considera inapropiado el auditor debería expresar una opinión adversa.

Comentario:

El concepto de empresa o negocio en marcha, subyacente en la preparación de estados contables que surge de la norma internacional no difiere del argentino.

No obstante, en lo que hace al período de tiempo futuro a considerar para constatar que el ente se encuentra en marcha, los conceptos doctrinarios en general han partido de la premisa de una aseveración negativa. Es decir que un ente está en marcha en la medida que el auditor no encuentra evidencias que le hagan pensar lo contrario.

La norma internacional, en cambio, propone que la evaluación se realice por el período de un año a contar de la fecha de cierre del período o ejercicio bajo examen.

A esta misma conclusión han arribado los investigadores del CECyT Eberhardt y Mora, quienes además realizan precisiones sobre distintas situaciones que se podrían presentar y que se encuentran en línea con la NIA.

Se considera de alto valor para la profesión, la emisión de una norma de auditoría sobre el tema.

NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia

El auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

Si la dirección se rehusara a proporcionar esta carta de representación, ello constituiría una limitación al alcance del trabajo y por lo tanto el auditor debería emitir una opinión con salvedad indeterminada o abstenerse de opinar.

NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

601 Uso del trabajo de otro auditor

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, debería determinar como afectará su tarea, no liberando su responsabilidad.

No abarca auditorías conjuntas como tampoco las relaciones entre el auditor actual y sus antecesores.

Diversos aspectos importantes a tener en cuenta surgen de los procedimientos del auditor principal coordinados en la etapa de planificación, de la cooperación entre auditores y del efecto en el informe del auditor principal

Comentario:

Cuando el auditor debe apoyar parte de su trabajo en tareas realizadas por otro auditor, como ocurre en el caso de las inversiones permanentes que deben ser valuadas a valor patrimonial proporcional y requiere por ello los estados contables de la emisora, la R.T. 7 deja al auditor principal la opción de informar o no tal situación, haciéndose responsable por la totalidad de la información.

La norma internacional en cambio no admite la opción, estableciendo que el auditor principal en todos los casos deberá dejar el hecho perfectamente aclarado con indicación del monto involucrado.

Se considera conveniente incorporar una norma similar a la internacional.

610 Consideración del trabajo de auditoría interna

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en

el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva. Finalmente, la norma trata de la evaluación y prueba por parte del auditor externo de los trabajos específicos del auditor interno que podrían ser adecuados para propósitos de auditoría externa.

Comentario:

No existiendo una norma similar en el país pero compartiéndose en general los conceptos antes señalados, se considera conveniente su emisión. A este respecto, el investigador del CECyT Cr. Jaime Wolinsky, se encuentra preparando un proyecto de informe y propuesta de norma.

620 Uso del trabajo de un experto

A los efectos de esta norma se considera experto a una persona o firma que tiene habilidad, conocimientos y experiencias especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría. Cuando use el trabajo desempeñado por un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en que casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

Comentario:

No existe en Argentina una norma específica.

Se considera conveniente su emisión siguiendo los lineamientos de la normal internacional.

NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas en la auditoría; párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes; fecha del informe; dirección del auditor y firma del auditor.

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. En cambio, se considera que un informe es modificado cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones: a) un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de “empresa en

marcha”) y que no modifica la opinión principal; b) cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance (para la RT 7 serían las denominadas “determinadas” e “indeterminadas” respectivamente), abstención de opinión (usualmente por limitaciones significativas al alcance), u opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

710 Comparativos

La norma establece las responsabilidades del auditor cuando se presentan estados contables comparativos. En tal sentido expresa que el auditor debe determinar, sobre la base de elementos de juicio válidos y suficientes recopilados, si la información comparativa cumple en todos sus aspectos significativos con las normas contables vigentes.

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

Si las cifras de los estados contables del ejercicio anterior se incluyen como parte integrante de los estados del corriente año y, usualmente, no se presentan completas, el informe de auditoría sólo se refiere a los estados contables del corriente ejercicio del cual forman parte los datos comparativos.

Si la información de períodos precedentes se incluye a efectos meramente comparativos en los estados contables corrientes, en ocasiones completos, pero sin formar parte integrante de ellos, el informe de auditoría se refiere a cada uno de los estados contables, pudiendo expresar opiniones diferentes para cada uno de ellos.

Comentario:

Se considera necesario incluir una norma similar.

A este respecto se encuentran trabajando Investigadores del CECyT

720 Otra información en documentos que contiene estados financieros auditados

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (Vg. La memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

Comentario:

En Argentina son comunes las habitualmente denominadas Memorias, que incluyen no sólo la Memoria de los administradores y los estados contables con el informe del auditor, sino también información diversa que luego es leída conjuntamente con los estados contables. Por tal motivo se considera conveniente la emisión de una norma al respecto.

800 El Dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial

Las auditorías de propósitos especiales se efectúan sobre: estados contables preparados sobre bases diferentes a las normas contables vigentes; partes o componentes de los estados contables; el cumplimiento de acuerdos contractuales y sobre estados contables resumidos. En estos casos, la norma establece que el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones surgidas de los elementos de juicio obtenidos durante estos compromisos especiales de auditoría como una base para expresar su opinión que debe constar claramente en un informe escrito.

La norma requiere que el auditor acuerde formalmente con el cliente el alcance y el propósito del compromiso y el tipo de informe que va a ser emitido. En general, la estructura del informe es similar al informe sobre los estados contables, lógicamente con las variaciones necesarias de acuerdo con la especial naturaleza de estos trabajos. La norma incluye requisitos y elementos para cada uno de estos informes especiales.

Comentario:

Las crecientes necesidades de los usuarios de información contable con dictamen de auditor para agregar credibilidad, hacen necesario que las normas de auditoría contengan diversas precisiones para que la tarea quede perfectamente enmarcada, sirviendo por una parte como guía ineludible para el accionar profesional y a su vez de respaldo del trabajo realizado.

La Resolución Técnica N° 7 no contiene disposiciones específicas para los denominados Informes especiales, remitiendo en lo que fuera aplicable a la parte general de los informes para la auditoría de estados contables.

Por tal motivo, sobre la base de dichas normas, pero adaptadas a ciertos servicios específicos como los incluidos en las normas internacionales, se considera apropiado contar con una disposición similar.

Los modelos de informes propuestos por la FACPCE en oportunidad de la sanción de la Ley Penal Tributaria constituyen una base adecuada y son consistentes con el que se indica a continuación resultante de la NIA respectiva:

El dictamen del auditor sobre un trabajo de auditoría con propósito especial, excepto por un informe sobre estados financieros resumidos, debería incluir los siguientes elementos básicos, ordinariamente en la siguiente presentación:

a) título;

b) el destinatario;

c) un párrafo de entrada o introductorio

- *identificación de la información financiera auditada;*

- *una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor;*

*d) un párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría)
-referencia a NIAs aplicables a trabajos de auditoría con propósito especial o a normas o prácticas nacionales relevantes;*

- *una descripción del trabajo que el auditor desempeñó;*

e) un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión sobre la información financiera;

f) la fecha del dictamen;

g) la dirección del auditor;

h) la firma del auditor

810 El examen de información financiera prospectiva

En un trabajo para examinar información financiera prospectiva, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada sobre si:

a) las mejores estimaciones de la administración sobre los que la información financiera prospectiva se basa son irrazonables y, en el caso de supuestos hipotéticos, si los mismos son consistentes con el propósito de la información;

b) la información financiera prospectiva está preparada en forma apropiada sobre la base de supuestos;

c) la información financiera prospectiva está propiamente presentada y todos los supuestos de importancia relativa están adecuadamente expuestos, incluyendo una clara indicación sobre si son las mejores estimaciones o son supuestos hipotéticos; y

d) la información financiera prospectiva está preparada sobre una base consistente con los estados financieros históricos, usando principios contables apropiados.

Comentario:

El mundo de los negocios necesita cada día más y mejor información para poder tomar decisiones. Uno de los requisitos para ello es contar con información confiable acerca del futuro que le permita disminuir los riesgos derivados de la incertidumbre.

Tanto los inversores como las instituciones financieras necesitan a menudo información proyectada ya sea con el formato de un estado tal como resulta de las R.T. 8 y 9 o como un flujo de caja, sin formato preestablecido, con la confiabilidad que le agrega un informe de auditor.

En estos casos, el auditor no cuenta en la Argentina con una norma específica, aún cuando a menudo se usan los conceptos de la norma internacional y lo que propone la doctrina.

Sin embargo, dada la importancia que tiene el tema en cuestión, las dificultades inherentes a toda información acerca del futuro y los requerimientos de terceros que en realidad buscan que el auditor opine sobre las premisas y supuestos, se reconoce la necesidad de contar con una norma específica.

Asimismo, debería iniciarse un debate tendiente a establecer la posibilidad de opinar sobre información proyectada cuando se basa en supuestos hipotéticos, es decir cuando se responde a la expresión “que pasaría si ...”

La norma internacional no prohíbe al auditor opinar sobre las premisas cuando ha obtenido suficiente evidencia para persuadirse de ello.

En la actualidad, la opinión doctrinaria mayoritaria parte de la base que el auditor debe abstenerse de opinar y luego hacer referencia al resultado de las tareas realizadas.

El modelo de informe propuesto por la NIA está en línea con la doctrina del país.

900-999 Servicios Relacionados

910 Trabajos de revisión de estados financieros

El objetivo de una revisión de estados financieros es posibilitarle a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificado (certeza negativa) El informe de revisión del auditor debería:

a) declarar que no ha surgido a la atención del auditor basado en la revisión nada que haga creer al auditor que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y justo (ó “una presentación razonable, respecto de todo lo importante”) de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros identificado, incluyendo, a menos que no sea factible, una cuantificación del posible efecto sobre los estados financieros, y ya sea: a) expresar una calificación de la certeza negativa proporcionada; o dar una declaración adversa de que los estados financieros no presentan un punto de vista verdadero y justo (o “no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante”) de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros identificado; o b) si ha habido una limitación importante al alcance, describir la limitación y, ya sea: expresar una salvedad de la certeza negativa; o concluir que no puede proporcionar ninguna certeza.

Comentario:

Las normas argentinas contienen disposiciones en lo que se refiere a la Revisión limitada de estados contables de períodos intermedios, por lo que en los casos en que se solicita a un auditor una tarea de este tipo, se aplican los conceptos antes citados.

Como diferencia fundamental, se advierte que la NIA no circunscribe la tarea a períodos intermedios, no existiendo impedimento para realizarse sobre ejercicios anuales. Se considera conveniente modificar la R.T. 7 para incorporar la alternativa citada.

920 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera

El objetivo de un trabajo con procedimientos convenidos es que el auditor lleve a cabo procedimientos de una naturaleza de auditoría en lo cual han convenido el auditor y la entidad y cualesquiera terceras partes apropiadas, y que informe sobre los resultados.

En el informe correspondiente el auditor deberá dejar constancia que:

a) *los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y, como tal, no se expresa ninguna certeza;*

b) *si hubiera realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, otros asuntos podrían haber salido a la luz que hubieran sido informados;*

c) *el informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se realicen;*

d) *el informe se refiere sólo a los elementos, cuentas, partidas o información financiera y no financiera especificados y que no se extiende hasta los estados financieros de la entidad tomados como un todo.*

Comentario:

Esta tarea ha sido muy solicitada a los contadores con motivo de transferencias accionarias y donde el comprador, imposibilitado por tiempo, costo u otras razones, no puede contratar una auditoría, reemplazándola por una serie de procedimientos específicamente convenidos con el profesional.

Se considera conveniente emitir una norma en línea con la NIA.

930 Trabajos para compilar información financiera

El objetivo de un trabajo de compilación es que el contador use su pericia contable, en oposición a la pericia en auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera.

En el informe además de los párrafos ya conocidos deberá:

a) *declarar que no ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, consecuentemente, no se expresa ninguna certeza sobre la información financiera;*

b) *en un párrafo, cuando se considere necesario, llamando la atención a la revelación de desviaciones de importancia respecto del marco conceptual para informes financieros identificado. Asimismo, expresa la norma que la información financiera compilada por el contador debería contener una referencia tal como “No Auditado”, “Compilado sin Auditoría ni revisión” o “Referirse al informe de Compilación” en cada página de la información financiera o en la portada del conjunto total de estados financieros.*

Comentario:

Dentro de los nuevos servicios que se solicitan al contador está el de compilar información financiera. Se considera conveniente emitir una norma que regule esta tarea, donde el profesional utiliza sus conocimientos contables antes que los de auditoría.

En el ámbito del Mercosur, el pronunciamiento N° 7 del Colegio de Contadores y Economistas de Uruguay permite expresamente la emisión de Informes de compilación conteniendo disposiciones relativas a la persona, al trabajo y al informe.

PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES Y LA R.T. 7

Algunos aspectos donde es posible advertir diferencias conceptuales significativas entre ambas normas, son los siguientes:

1. Tratamiento de las incertidumbres

Este tema fue considerado con el tema 570 de Negocio en marcha, pero sólo para esa situación. No obstante, resulta conveniente analizar la propuesta de la Norma internacional para las incertidumbres que es notoriamente diferente a la que surge de la R.T. 7.

En efecto, la NIA establece que las incertidumbres no deben dar lugar a un informe con salvedades (calificado), correspondiendo su exposición en un párrafo denominado de “énfasis” o de “explicación”.

Es decir que la existencia de una contingencia no cambia la opinión principal.

Hasta el momento, la R.T. 7 dispone que las incertidumbres cuando son significativas dan lugar a una salvedad indeterminada y cuando son muy significativas a una abstención de opinión.

Parte de la doctrina argentina sostiene que lo propuesto por la NIA es razonable y por ende preferible a la disposición local que debería ser modificada.

2. Empresa en marcha

Como se ha explicado en el tratamiento de la norma 570, la NIA establece que el período que el auditor deberá tener en cuenta a fin de determinar si el ente está en marcha es el de un año a contar de la fecha de cierre del período bajo examen. En el trabajo de los investigadores Eberhardt y Mora se concluye que la certeza negativa necesaria no puede exceder del plazo citado.

3. Revisión limitada de estados contables de ejercicio

La R.T. 7 admite solamente la Revisión limitada de estados contables de períodos intermedios y en las numerosas oportunidades en que el tema fue tratado en congresos y jornadas, se rechazó la posibilidad de efectuarlas sobre estados contables de ejercicio.

No obstante el rechazo, se cree que la absoluta necesidad de agregar servicios profesionales en función de los requerimientos y no estando comprometida ni la labor ni la confiabilidad de sus conclusiones, un contador no debería estar impedido de realizarla.

Bolilla 3: Control

Concepto de Control

Ver: [Bolilla 1](#)

Objetivos del Control

En la planificación del trabajo de auditoría tiene especial importancia la existencia de un sistema de controles que, una vez comprobada su adecuada concepción y funcionamiento, será la base para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, y permitirá evaluar el riesgo de emitir opinión incorrecta y los riesgos relacionados con los distintos componentes de los EC bajo examen.

La existencia de controles dentro del sistema de procesamiento de la información de la empresa, que ayuden a otorgar validez a las afirmaciones contenidas en los EC, hará que la labor se centre en la evaluación de los mismos, en desmedro de todos aquellos que no tienen vinculación directa con el objetivo de la Auditoría (obtener información válida y suficiente sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los EC).

Entonces, interesan los aspectos del entorno de control y de las actividades de información y comunicación y de supervisión que puedan incidir sobre 2 tipos de informaciones:

1. la contable
2. la que, sin serlo, se considere útil para la realización de revisiones o para corroborar la calidad de la información contable.

Cada examen incluye:

1. la obtención de información sobre el funcionamiento teórico de los controles internos que interesan al auditor

2. la realización de pruebas del funcionamiento real de ellos y su comparación con el funcionamiento teórico.

En particular, el auditor está interesado en los controles que tienen que ver con:

- el régimen de autorización de operaciones y actividades
- la separación entre las funciones de custodia de bienes, autorización de transacciones que los afecten y registro contable de sus altas y bajas, cuya concentración facilitaría la ocultación de errores e irregularidades
- el empleo de documentos, registros y procedimientos que asegure que la contabilización de hechos y operaciones se realiza por importes adecuados y en las cuentas y periodos que corresponda
- el mantenimiento de archivos adecuados y seguros que permitan la reconstrucción de la historia de las transacciones importantes
- el establecimiento de restricciones a los accesos a bienes y registros
- la comparación periódica entre los A contabilizados y los realmente existentes.

Un auditor puede obviar la evaluación de los controles internos referidos a ciertas transacciones y encarar la revisión de los saldos resultantes mediante pruebas directas sobre ellos. Ej.: si los préstamos bancarios fueran esporádicos, puede resultar práctica la revisión directa de los P y costos financieros relacionados, sin entrar a evaluar las actividades relacionadas con la obtención de tales préstamos. El diseño y el funcionamiento de los controles internos están afectados por ciertos aspectos de:

- el accionar de la gerencia del cliente,
- su estructura organizativa,
- el control gerencial del desempeño,
- la actuación de sus funcionarios y otros miembros del personal
- ciertas influencias externas.

Categorías de controles:

Los controles de un ente para su estudio en las tareas de auditoría de EC se pueden dividir en:

- Ambiente de control: establece las condiciones en que opera el conjunto de sistemas de información, contabilidad y control, y contribuye a su confiabilidad. Abarca:
 - El enfoque hacia el control por parte de la gerencia: la no existencia de este enfoque implica la vulnerabilidad o poca confiabilidad del sistema y, en consecuencia, debilita los controles y su efectividad.
 - La organización y estructura del ente: para que el ambiente de control sea efectivo, debe estar complementado por una organización formal del ente que permita el adecuado flujo de las tareas y responsabilidades.
- Controles directos: proporcionan satisfacción de auditoría directa sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los EC. Están diseñados para evitar errores e irregularidades que puedan afectar a los EC y a las funciones de procesamiento.
Abarcan:
 - Controles gerenciales: incluye todos aquellos realizados por el nivel superior de la organización y por individuos que no participan en el procesamiento de operaciones. Ej.: Controles presupuestarios, que

incluyen la preparación, revisión, aprobación y control posterior del presupuesto.

- Controles independientes: aquellos realizados por personas o secciones independientes del proceso de las transacciones (como, Auditoría Interna y Contabilidad General). Por ejemplo:
 - Conciliaciones entre registros contables generales e individuales
 - Conciliaciones bancarias
 - Recuentos físicos
 - Verificaciones de secuencia y de orden cronológico.
 - Controles o funciones de procesamiento: son realizados normalmente como parte del proceso de las transacciones por personal operativo (controles de procesamiento) o por el sistema (funciones de procesamiento). Ej.:
 - Preparación de informes de recepción que identifiquen al proveedor, bienes recibidos, cantidades, etc.
 - Depósito íntegro de cobranzas.
 - Controles para salvaguardar activos: se refieren a la custodia e incluyen medidas de seguridad tendientes a resguardar y controlar la existencia de los bienes y el acceso a los mismos y a fijar los límites de autorización para realizar determinadas actividades, como autorizaciones para retiro de fondos.
- Abarca:
- Control en las plantas productivas para ingreso y salida de mercaderías
 - Control físico sobre la tenencia de activos fijos, inversiones o títulos de propiedad
 - En un proceso computarizado, todos los controles de acceso a las fuentes del sistema de información y manejo de archivos.
- Controles generales: Son fundamentales para que el auditor decida confiar o no en el sistema de información del ente porque garantizan el correcto funcionamiento de los controles individuales a través del control por oposición de intereses. Éste consiste en que un miembro de una organización, independiente de un proceso ocurrido, revise su realización y le brinde confiabilidad antes de su verificación.

En toda organización deberían estar claramente definidas y segregadas las siguientes tareas:

- Iniciar o decidir las transacciones
- Registrarlas
- Custodiar los A.

Se debe tener en cuenta que en entes pequeños los RRHH disponibles son inferiores a la cantidad de funciones a segregarse por lo que el análisis de confiabilidad se centrará en la forma en que se han asignado esos recursos escasos y cómo participa la dirección superior en la supervisión de las tareas.

Relevamiento del sistema de información, contabilidad y control:

Es imprescindible; normalmente se realiza en la etapa de planificación, en ciertos casos como primera tarea de ésta.

Este relevamiento puede ubicarse en el tiempo dividido en 2 momentos:

- En la planificación estratégica, donde se van a considerar principalmente los aspectos relacionados con el ambiente de control
- En la planificación detallada, donde se va a realizar un análisis minucioso para los componentes donde se efectuará un enfoque de Auditoría hacia los controles.

Documentación del relevamiento:

En una primera Auditoría, donde no se conoce la forma en que funcionan los distintos procedimientos del ente, es importante hacer un relevamiento en forma extensiva. En Auditorías recurrentes se limitará a obtener información de los cambios ocurridos en los sistemas, tarea que se conoce como “procedimiento de actualización de sistemas”.

Los métodos a aplicar son:

- Cuestionarios de control interno o cuestionarios especiales:

Es una técnica muy difundida. Consiste en la presentación de determinadas preguntas estándar para cada uno de los distintos componentes de los EC. La lista de preguntas debe referirse al entorno y las actividades de control. Normalmente, las preguntas siguen la secuencia del flujo de operaciones del componente analizado. Con sus respuestas, obtenidas a través de indagaciones con el personal del ente o con la documentación de sistemas que se facilite, se analiza si esos sistemas resultan adecuados o no.

Es conveniente que se los diseñe sobre estas bases:

1. desarrollar formularios separados para cada área o ciclo a examinar, teniendo en cuenta la forma más frecuente de división de los programas de trabajo, de modo que exista una alta correspondencia entre los capítulos o secciones de éste y los cuestionarios diseñados
2. agrupar las preguntas por objetivo de control
3. prever la mayor cantidad posible de cuestiones vinculadas con un número significativo de clientes
4. redactar las preguntas de modo que su contestación pueda efectuarse:
 - a. en forma de explicaciones
 - b. eligiendo la respuesta entre *no aplicable*, *sí* y *no*, de modo que una respuesta negativa implique un problema a considerar y obligue al auditor a considerar si hay otros controles que lo eliminen
 - c. eligiendo la respuesta entre *no aplicable*, *sí* y *no* y ampliando con explicaciones
5. contener espacios para que el auditor escriba las conclusiones de la evaluación del área o ciclo
 - a. en forma narrativa
 - b. optando entre varios niveles preestablecidos
 - c. asignando una puntuación sobre la base de una escala estandarizada
 - d. combinando a con b o c.

Ejemplo de cuestionario referido a los controles de ventas y expedición:

CUESTIONARIO PARA LA EVALUACIÓN DE CONTROLES Sector: Ventas y expedición
--

Cliente:			
EC al:			
	N/A	Sí	No
A <u>Riesgo crediticio</u>			
A.1 ¿Están las condiciones de venta definidas por escrito?			
A.2 ¿Son autorizadas en nivel gerencial?			
A.3 ¿Se evalúan los antecedentes de cada cliente?			
A.4 ¿Con qué periodicidad se lo revisa?			
Respuesta:			
Observaciones:			
B <u>Facturación</u>			
(...)			
<u>Conclusiones sobre la seguridad que proporcionan los controles</u>			
1. ¿Sólo se hacen ventas cuando existe un riesgo crediticio razonable?			
2. ¿Se factura a los precios autorizados?			
3. ¿Las FC y NC son contabilizadas y registradas en la cuenta del cliente?			
Comentarios:			
Evaluación general del sector:			
	- Muy Bueno (3)		
	- Bueno (2)		
	- Regular (1)		
	- Malo (0)		
Fecha: ___ / ___ / ___			
Completado por:			

Es posible que, dada un Auditoría en particular, un cuestionario de control interno correspondiente a cierta área:

- a. No necesite ser completado
- b. Sólo deba serlo parcialmente
- c. Deba contestarse más de una vez por desarrollarse actividades en más de un lugar y estar sometidas a distintos controles.

Ventajas:

- a. Sistematización de las revisiones a través de cuestionarios preimpresos y preelaborados, con el consiguiente ahorro en precio y costos
- b. La preelaboración implica la inclusión de las distintas situaciones comunes que pueden presentarse, lo que evita omisiones en el relevamiento del sistema.
- c. Facilita la supervisión porque el superior prestará atención especialmente a las respuestas negativas con sus aclaraciones y las observaciones formuladas.

Desventajas:

- a. Implica una tarea previa a cualquier labor de Auditoría que cada profesional debe realizar. Deberá evaluar en cada caso si considera eficiente encarar esta labor
- b. Al aplicar cuestionarios tipo, pueden soslayarse aspectos importantes en la evaluación

- c. Las preguntas pueden seguir un orden distinto al de la secuencia lógica de las operaciones relevadas.
 - Matrices de asignación de funciones:
 - Prevén:
 - a. Un reglón para cada una de las funciones que integran un proceso
 - b. Una columna para cada persona o departamento a cuyo cargo esté una o más de esas funciones.
- Por ejemplo, para el área de cobranzas podrían preverse hasta 7 sectores o funcionarios denominados con letras que se usarán en el formulario para identificar a las personas o sectores participantes de las actividades:

SEGREGACIÓN DE FUNCIONES								
Área: Cobranzas por correspondencia								
Cliente:								
EC al:								
Códigos:								
A. Secretaría general								
B. Cobranzas – empleado								
C. Cobranzas – jefe								
D. Tesorería								
E. Contaduría								
	Actividades	N/A	A	B	C	D	E	.
	Apertura de la correspondencia					x		
	Primer registro de los valores recibidos					x		
	Endoso restrictivo de los cheques recibidos						x	
	Cálculo de descuentos por pago anticipado						x	
	Autorización de descuentos por pago anticipado							x
	Preparación de RC						x	
Comentarios:								
Fecha: __ / __ / __								
Completado por:								

Sin embargo, esta técnica es muy útil para tomar conocimiento general de la estructura de determinado proceso. Es una herramienta usada para evaluar el ambiente de control que resulta engorroso documentar en forma de cursogramas o cuestionarios y puede ser útil para relevamientos realizados en la etapa de planificación estratégica.

- Narraciones o descripciones narrativas:

Consiste en la narración o relato escrito de las distintas operaciones que se realizan en cada área de actividad en que se subdivide funcionalmente la empresa. Deben describirse los formularios utilizados, cantidad de ejemplares, sitios y formas de archivo, controles y autorizaciones, etc. Actualmente son poco utilizadas debido a que presentan ciertos inconvenientes:

 1. La calidad de la narración y sus posibilidades de comprensión dependen de la homogeneidad del lenguaje utilizado por los profesionales intervinientes. Generalmente, existen dificultades

semánticas para expresar en forma clara y sintética la secuencia de operaciones y los datos necesarios para su comprensión.

2. Aun en los casos en que la descripción sea fiel y ordenada resulta de difícil comprensión en poco tiempo. Por ello, para extraer conclusiones valederas hay que leer varias veces la narración y apuntar a medida que se lee aspectos débiles o favorables observados.
 3. Al no existir pautas previamente elaboradas que orienten la descripción a efectos de realizar el cotejo, resulta un método inapropiado para auditores no muy experimentados.
 4. Al ser difícil la síntesis, perjudica la supervisión por niveles superiores, a quienes obliga a la comprensión de las expresiones utilizadas por los distintos auditores y a la lectura completa de cada descripción para tener una comprensión cabal del tema.
- Cursogramas o diagramas de flujo:
Son representaciones gráficas de los circuitos operativos a través de símbolos convencionales.
Su empleo en la Auditoría de EC puede ser útil cuando se documentan controles de sistemas computarizados, pero es de difícil justificación en otros casos porque:
- a. en general, los diagramas de flujo describen los funcionamientos completos de los circuitos, lo que puede inducir al auditor a la obtención de información de aspectos del control interno que no deberían hacer a su interés
 - b. su preparación demanda más tiempo que el llenado de cuestionarios y tablas
 - c. la técnica sólo es utilizable para evaluar actividades de control pero no aspectos del entorno de control, así que es insuficiente para alcanzar los objetivos de una Auditoría de EC.

Sin embargo, es una técnica atractiva para quienes realizan Auditorías operativas porque:

- a. su dibujo promueve una toma de conocimiento más ordenada
- b. su obtención y lectura facilitan la comprensión del funcionamiento del circuito en su conjunto, lo que no siempre se logra con los cuestionarios
- c. evita duplicaciones de explicaciones
- d. si se emplea simbología clara, reduce la posibilidad de que una explicación sea interpretada con sentido distinto al correspondiente.

Ventajas:

- a. Simplifica la tarea de relevamiento
- b. Orienta la secuencia de relevamiento con criterio lógico
- c. La utilización de símbolos convencionales uniforma la exposición, facilitando su lectura
- d. Pone de relieve, de un solo golpe de vista, la ausencia o duplicación de controles, autorizaciones, archivo, etc.
- e. Facilita la supervisión por sus características de claridad, homogeneidad de lenguaje, claridad, etc.

- f. Permite mostrar al cliente las razones que fundamentan las observaciones y sugerencias para mejorar sus sistemas.

Desventajas:

- a. No resulta adecuado para relevar cuestiones referidas al personal, como rotación de puestos, o a la estructura organizativa, como líneas de autoridad y responsabilidad
- b. Aplicado en su forma pura, dificulta la comprensión y, por lo tanto, evaluación de las actividades del grupo activante como elemento del control que genera acciones correctivas.

Simbología a utilizar:

DENOMINACIÓN	SÍMBOLO	DESCRIPCIÓN	UBICACIÓN		
			inicial	medio	final
Operación	O	Acción de elaboración, incorporación o modificación de información o decisión	x	x	x
Control	□	Acción de verificación		x	
Demora	D	Detención transitoria del proceso en espera de un acontecimiento determinado		x	
Archivo transitorio	▽	Almacenamiento sistemático en forma temporaria de elementos portadores de información	x	x	x
Archivo definitivo	△	Almacenamiento sistemático en forma permanente de elementos portadores de información	x	x	x
Destrucción	×	Eliminación de elementos portadores de información			x
Alternativa	◇	Posibilidad de que se originen distintos cursos de acción		x	
Formulario y otro soporte de información	▭	Elemento portador de información		x	
Proceso no representado	⊘	Conjunto de acciones que se desconocen o que, definidas, no interesa representar	x	x	x
Traslado	→	Desplazamiento físico del elemento portador de información		x	
Toma de información	→	Desplazamiento de la información sin desplazamiento físico de los elementos que		x	

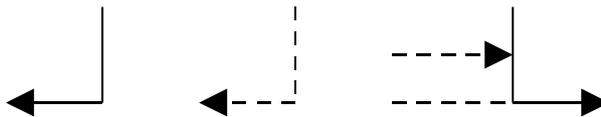
		intervienen en el proceso			
Conector		Nexo entre procedimientos o procesos	x		x

Técnicas de diagramación:

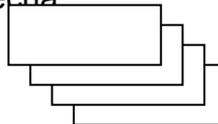
1. Dirección del diseño: debe ser descendente, pero
 - a. Se utiliza en sentido horizontal cuando el desarrollo del proceso determine un pase a una unidad funcional
 - b. Se puede usar el sentido ascendente para retrocesos en el procedimiento y pases de unidad funcional por razones de espacio.
2. Columnas: cada una representa una unidad funcional (dto, sección...).
3. Ubicación de los símbolos: dentro de la columna que corresponda a la unidad funcional.
4. Líneas de traslado o toma de información: se usan líneas rectas, indicándose el sentido de las flechas.
5. Cruce de líneas: debe evitarse; se emplean puentes de media circunferencia.



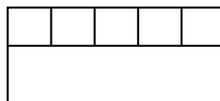
6. Uniones de líneas de secuencia: se efectúan formando ángulo recto.



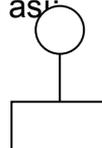
7. Acciones conjuntas: se representan con dobles líneas de traslado.
8. Entrada de líneas o símbolos: para el símbolo de alternativas debe practicarse por la parte superior, en los otros casos puede ser por la parte superior o lateral.
9. Salida de líneas o símbolos: por la parte inferior o lateral.
10. Formularios con varios ejemplares: superpuestos, preferentemente hacia abajo y hacia la derecha.



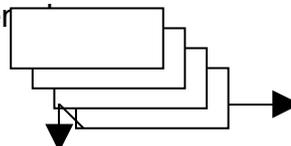
Puede también dibujarse en la parte superior del símbolo tantos casilleros como ejemplares. Se recomienda no superar el nº de 5 casilleros.



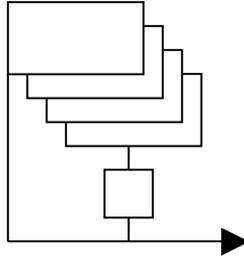
11. Emisión de formularios: se representa así:



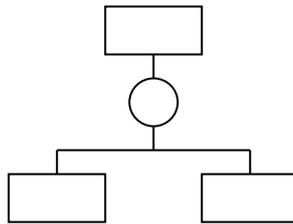
12. Distribución de formularios: se representa con líneas de salida que parten de cada uno de los ejes



13. Operación o control sobre un solo ejemplar del formulario: se representa por medio del correspondiente símbolo sobre líneas de secuencia del ejemplar afectado, uniéndose luego de las líneas:



14. Fraccionamiento de un ejemplar: se indica con líneas de secuencia que salen del símbolo de operación hacia los nuevos documentos:



15. Operación y control simultáneos: se superponen los símbolos correspondientes:



16. Descripciones: si se usa una columna de descripciones, dentro de cada símbolo debe colocarse un n° de referencia, el que, dentro de la columna de descripción se identificará con la operación realizada. Cuando no se utiliza tal columna, las aclaraciones deben ser volcadas en el mismo gráfico. Existen ciertas pautas:

- Símbolos de operación, control, demora, conector y proceso no representado: aclaración sintética junto al símbolo, preferentemente a su izquierda.
- Símbolos de archivo transitorio y archivo definitivo: indicar sintéticamente junto al símbolo, preferentemente a su izquierda, el tipo de archivo y su forma de ordenamiento.
- Símbolo de destrucción: no es necesaria aclaración alguna.
- Símbolo de alternativa: indicar el tipo de alternativa cerca del borde superior izquierdo del símbolo y las distintas alternativas junto a la línea de salida.
- Símbolo de formulario y otro soporte de información: indicar su denominación junto al símbolo, preferentemente a su izquierda.

17. Uso del símbolo conector: debe codificarse.

UBICACIÓN

Inicial: del que sólo salen líneas.

Medio: del que llegan y salen líneas.

Final: al que sólo llegan líneas de entrada y no sale ninguna.

La forma de combinar estas herramientas es una cuestión de criterio profesional en la que deben ponderarse las ventajas y desventajas de cada alternativa.

Controles internos generales:

Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs, 697 a 705, "Controles internos generales"; consultar págs. 705 a 747 para la aplicación de los conceptos generales a las áreas o circuitos operativos típicos de las empresas, como: cpras, BU, manejo de fondos.

Pruebas de cumplimiento

Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs, 755 a 817, "Pruebas sobre controles y movimientos contables"

Programas de trabajo para verificar el cumplimiento de los controles

Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs, 543 a 560, "El programa de trabajo"

El Control como una evidencia necesaria en Auditoría

Para definir a la Auditoría en términos de control de sistemas, diríase que es la función, independiente al sistema, de comparar (o sea, el auditor sería el grupo de control) las características o condiciones controladas, a través del uso de normas o pautas para medirlas (sensor), determinar las desviaciones e informar al organismo o sector del cual la Auditoría depende (grupo activante), el que está jerárquicamente ubicado por encima del grupo auditado.

Esta definición considera la existencia de un macrosistema en el que se pueden identificar:

- Características controladas: las operaciones del ente que se incluyen en los EC
- Sensor: los elementos que respaldan las operaciones
- Grupo de control: el auditor
- Grupo activante: los usuarios de los EC y la dirección del ente.

Desde el punto de vista de la comunidad, el esquema de los elementos de control es válido en cualquier grado de detalle. El auditor ya no será el grupo de control pues va a estar interesado principalmente en aquellos elementos de control incorporados permanentemente al sistema y de los cuales depende la confiabilidad de la información emitida por la empresa. De nada le serviría saber que cuando él detecta errores o irregularidades, el grupo activante los corrige, sino que al producirse estos en cualquier momento del período, el sistema por sí mismo los detecta y corrige.

Así, en cada sistema en particular, existe un grupo de control que opera dentro del mismo y puede ser propio o interactuante entre varios sistemas.

Las características controladas son elementos propios que generalmente definen o generan la existencia del sistema y, consecuentemente, preexistentes a la generación de los controles.

Los sensores habitualmente se encuentran directa o indirectamente incluidos en el sistema.

El grupo de control no es un elemento espontáneo del sistema, sino que debe ser diagramado específicamente.

El grupo activante es un elemento de utilidad nula sin la existencia de un grupo de control. Como el auditor actúa selectivamente y aunque comprobara todas las operaciones declaradas por el ente no sabría si existen omisiones, su trabajo dependerá de la efectividad de los propios controles del sistema auditado.

La Auditoría de EC procede revisando la salida del subsistema de información contable, por lo tanto, la confiabilidad de la información emitida por el subsistema estará estrechamente vinculada con la efectividad de los controles vigentes; es por eso que cuando el auditor debe emitir una opinión, no le serán ajenas eventuales fallas que identifique en el diagrama y en el funcionamiento de las actividades de control.

Entre los procedimientos de Auditoría, existen algunos alternativos, es decir que, aun siendo de diferente naturaleza, pueden sustituirse según las circunstancias en que deben ser aplicados para lograr el objetivo deseado. La efectividad de los controles servirá para elegir el más apropiado.

La ocasión en que deban aplicarse los procedimientos también dependerá del grado de control vigente. Cuando las actividades de control son adecuadas, es posible anticipar determinadas pruebas.

Además, es obvio que la intensidad de la revisión tiene una relación inversa con la calidad y funcionamiento de los controles. Sin embargo, aunque los controles vigentes sean altamente confiables, no declinan la necesidad de aplicar los procedimientos de Auditoría, si bien con menor intensidad.

Al auditor le interesa conocer el alcance y significatividad de las fallas que puedan presentarse en los 4 elementos de control, ya que en caso de encontrarlas en alguno de ellos tendrá que profundizar el análisis del sistema a fin de formarse adecuadamente su opinión.

Eventuales fallas que pueden presentarse en cada elemento:

1. Característica o condición controlada: este elemento de control es el que define el sistema; es preexistente al control, pues sobre él se aplica la acción de control. Es importante descomponer las condiciones a controlar con el mayor grado de detalle posible. Ej.: en la operación compra, calidad, cantidad, precio, forma de pago, etc.

Fallas más comunes:

- a. Falta de representatividad de la característica elegida respecto del sistema a controlar: por ejemplo, si el control se efectúa exclusivamente sobre el pago, no se estaría controlando la característica más representativa. Este control no garantiza la corrección de toda la operación de compra pues no se han verificado otras características como: autorización, recepción de cantidades y calidades exigidas, precio pactado, etc.
 - b. Ausencia de consideraciones de las condiciones a controlar: ocurre cuando se analiza un sistema globalmente, sin descomponerlo en los subsistemas de detalle. Es factible que dejen de controlarse ciertas características significativas que al faltar especificidad no surgen claramente. Por ejemplo, si no se analiza la existencia de un sistema de compras en el mercado interno diferente del exterior.
2. Sensor: generalmente existe en un sistema administrativo aunque no se observe expresamente. Es posible que en ciertos casos no indique la medición de la característica por no haber sido diseñado para tal propósito.

Ejemplos de sensores: nota de pedido, OC, nota de recepción, RM y FC del proveedor, etc. Cada uno de ellos mide una característica: pedido del sector usuario, encargo al proveedor, ingreso de los bienes, etc.

Fallas más comunes:

- a. Incorrecta elección entre los sensores existentes: por ejemplo, si el objetivo del control fuera determinar que la compra fue recibida antes de proceder a su registro, no es aceptable elegir como sensor la FC del proveedor, sino la nota de recepción emitida por almacenes.
 - b. Ausencia del elemento sensor: por ejemplo, para controlar la autorización de la empresa contadas sus condiciones, si no existiera la OC, quedaría invalidado el control.
 - c. Lentitud del sensor en manifestar la medición: si la medición llega fuera de oportunidad. Por ejemplo, si la nota de recepción de almacenes fuera preparada con posterioridad al registro contable de la FC.
 - d. Variabilidad del sensor: por cuestiones relativas a la organización como la tendencia a su degradación por el transcurso del tiempo (entropía), o por cuestiones exógenas...
3. Grupo de control: debe ser programado especialmente, aunque no necesariamente debe ser exclusivo del sistema, sino que puede actuar en varios sistemas simultáneamente. Así, pueden no existir controles programados en subsistemas específicos sin incidencia en la calidad de la información en la medida que la intersección de dos subsistemas provea, al comparar sus respectivos trabajos, un control que revele los errores eventuales y permita la corrección antes de que otro sistema emplee la información errónea.

Fallas:

- a. Inexistencia de este elemento: por ejemplo, si no existen grupos de control que contrasten los datos del sensor con algún factor de medida adecuado, se anula la efectividad del control.
 - b. Utilización de un estándar o patrón de medida inadecuada: por ejemplo, cuando el grupo de control coteja los precios de compra que se consignan en la OC con una lista de precios desactualizada.
 - c. Lentitud de reacción frente al trabajo del sensor: se necesita rapidez en la actuación del grupo de control para no enervar la acción correctiva, que debe ser hecha en tiempo y forma para garantizar la efectividad del sistema.
4. Grupo activante: para que funcione razonablemente es necesario que los demás elementos del control existan y operen adecuadamente. Las acciones correctivas que el grupo debe generar dependen del acierto con que el grupo de control trabaje.

Fallas:

- a. Ausencia del grupo activante: su inexistencia destruye los efectos positivos del control ya que no es posible corregir los errores detectados ni las causas que los generaron. Éstas pueden generarse en los sectores, las condiciones que se controlan o la actividad de los grupos de control.
- b. Ineficiente actuación del grupo activante: el desacierto puede originarse en un exceso de subjetividad en la función que determina una preeminencia de los aspectos políticos en desmedro de los fundamentos técnicos que hagan decaer la efectividad de las medidas correctivas a tomar.

Evaluación del Control

Para dar forma a la evaluación de las actividades de control y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de Auditoría, deben cubrirse los siguientes pasos:

A. “1.5.1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.”

Comprende secuencialmente 3 etapas:

A. Relevamiento general: se trata de un reconocimiento global en el que el auditor, a través de documentación que proporciona descripciones generales y de entrevistas con el cliente y sus funcionarios, toma conocimiento de los sistemas de control establecidos por el cliente. Puede resultar que:

- i. Considere que los puntos débiles hacen innecesario continuar con el relevamiento puesto que el auditor no podrá apoyar su tarea en las actividades de control
- ii. No obstante ello puede cumplir con el objetivo de auditoría, en cuyo caso fijará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar, o
- iii. La presencia de suficientes puntos fuertes hace necesario continuar y pasar a la segunda etapa.

B. Relevamiento detallado: el auditor intentará obtener un conocimiento profundo de las actividades de control de los sistemas a través de manuales de organización, inspección ocular, etc. Para ello, realiza una labor de exploración de los sistemas que integran la organización, cuyo funcionamiento le interese particularmente. Es preciso que en esta etapa alcance el mayor grado de especificidad compatible con su objetivo, determinando las características y condiciones a controlar.

Para efectivizar esta etapa suelen utilizarse distintos métodos: cursogramas o diagramas de flujo, narraciones, matrices de asignación de funciones, cuestionarios de control interno. En la práctica, se combinan según las circunstancias, dándole prioridad a uno u otro en función de las características del sistema relevado. Algunos auditores recorren a través de todo el sistema, simultáneamente con su ejecución, una o más operaciones para asegurarse de la exactitud de los datos relevados, además porque ciertas cuestiones no se evidencian claramente analizando elementos ya procesados.

C. Evaluación preliminar: con los datos reunidos en ambos relevamientos, el auditor analizará la existencia o no de controles, los sistemas que afectan y su razonabilidad. Valorará en qué medida cada riesgo está cubierto por un control y la posibilidad de que, ocurrido el riesgo, el sistema resulte apto para detectarlo y eliminarlo (riesgo de control). Pueden darse 2 situaciones:

- i. Que el auditor concluya que no podrá confiar en los controles ante la existencia de numerosos puntos débiles, abandonando el relevamiento e informando al cliente las debilidades detectadas. Decidirá si es posible continuar con la Auditoría pasando directamente a realizar procedimientos sustantivos
- ii. Que decida apoyarse en los sistemas continuando con la evaluación.

B. “2.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.”

Se basa en la ejecución de las pruebas de cumplimiento. Su propósito es verificar el grado de correspondencia entre los controles diagramados y los que se están efectivamente aplicando.

Estas pruebas son necesarias para apreciar el grado de confiabilidad del sistema operante y tienen efecto en el dictamen en caso de que se advierta falta de seguridad en los datos procesados o pueda estimarse la magnitud de los posibles errores y estos sean significativos.

El auditor diseñará las pruebas para verificar que los controles seleccionados funcionan adecuadamente. Para ello debe planificar la prueba, determinar el tamaño de la muestra, seleccionar los ítems que van a integrar la muestra, aplicar los procedimientos planeados a la misma y evaluar los resultados.

Entonces, el punto final de este paso implica concluir si lo relevado en el paso anterior se cumple en la práctica y en caso contrario producir los ajustes pertinentes en los papeles de trabajo donde consten los resultados de los relevamientos y la evaluación preliminar.

Respecto de la oportunidad de las pruebas, podemos decir que el funcionamiento debería probarse durante también el periodo sub-examen ya que los EC abarcan ese lapso y en él influye la totalidad de operaciones ocurridas. Sin embargo, el auditor suele realizar este procedimiento en sus visitas preliminares, usualmente antes del cierre del ejercicio, entonces, algunas circunstancias podrían salvar la posibilidad de extender las pruebas por el periodo no cubierto, como:

- Resultados favorables en las pruebas intermedias
- Mantenimiento de las condiciones vigentes en el periodo restante, comprobadas a través de la observación y la indagación oral

Cuando el auditor es consultor permanente en la empresa, en general en las PyMEs, puede distribuir sus pruebas durante todo el ejercicio y, a medida que las realiza, ir actualizando sus conclusiones. Esta situación resulta sumamente ventajosa para seleccionar los procedimientos de Auditoría a realizar, su alcance y oportunidad al verificar los saldos de cierre de los EC.

- C. “2.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.”

El auditor, habiendo controlado a través de pruebas cómo funcionan los sistemas de control que a él le interesan, deberá concluir si son efectivos o no, si se trata de puntos fuertes o débiles, contrastándolos con los que a su juicio son adecuados. Se requiere experiencia y conocimientos para detectar si los puntos fuertes son tales en la práctica y si los puntos fuertes son o no compensados por actividades de control de otros sistemas.

- D. “2.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.”

El proceso de planificación es iterativo ya que el auditor planea su tarea, comienza a ejecutarla y, según sean sus resultados, comienza a planear tratando de que se ajuste a sus necesidades y le permita cumplir con los objetivos de la Auditoría.

- E. “2.5.1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.”

Este paso queda a criterio del auditor. En general, ayuda a valorizar la tarea; es valioso para que el ente produzca mejoras en su organización.

Controles típicos en la organización:

1. definición de autoridad, responsabilidad y funciones entre los miembros de la organización
2. separación, en las operaciones, de las funciones incompatibles de:
 - a. autorización
 - b. ejecución
 - c. custodia de los A
 - d. registro contable
3. restricción en el acceso a los A de la empresa y establecimiento de medidas adecuadas de seguridad
4. descripción de los procedimientos administrativos en cada subsistema
5. implementación de controles dirigidos al cumplimiento de los procedimientos
6. empleo de formularios adecuados que expliciten los datos relevantes de cada fase de las operaciones
7. existencia de archivos ordenados y completos
8. uso de medios de procesamiento adecuados y disposición eficiente de registros contables
9. empleo de planes y manuales de cuentas aptos para clasificar y evaluar la información que fluye de los subsistemas de acuerdo con las NC
10. conciliación periódica de las cuentas de control con los mayores auxiliares y la documentación respaldatoria
11. registro y emisión oportuna de la información contable
12. disposición de una política adecuada de personal.

Ver: Fowler Newton, Tomo I, págs. 483 a 517.

Concepto de Riesgo en Auditoría

Ver: Fowler Newton, Tomo I, págs, 18 y 19, "Riesgo de Auditoría, Negligencia y Dolo"

Fowler Newton, Tomo I, pág, 399, "Evaluación del Riesgo en Auditoría"

Tipos

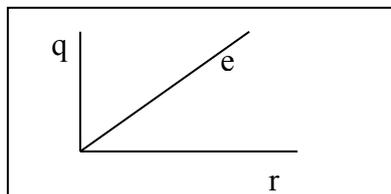
Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs, 517 a 533, "Evaluación del Riesgo en Auditoría"

Fowler Newton, Tomo II, págs, 604 y 605, "Riesgos del Muestreo"

Incidencia en el trabajo del auditor

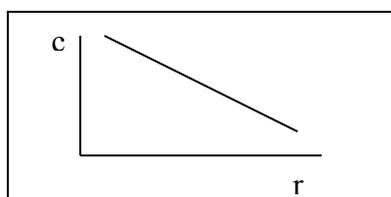
La evaluación del riesgo de Auditoría va a estar directamente relacionada con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos Auditoría a aplicar. Es decir, de la evaluación de los niveles de riesgo depende la cantidad y calidad de la satisfacción de Auditoría necesaria.

- ✓ Efecto del riesgo inherente: afecta directamente la cantidad de evidencia de Auditoría necesaria para obtener la satisfacción de Auditoría suficiente para validar una afirmación. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo inherente, mayor será la cantidad de evidencia de Auditoría necesaria. Ésta puede estar representada tanto en el alcance de cada prueba en particular como en la cantidad de pruebas a realizar.



q = cantidad de evidencia necesaria
r = riesgo inherente
e = evidencia de auditoría

- ✓ Efecto del riesgo de control: afecta la calidad del procedimiento de Auditoría a aplicar. Depende de la forma en que se presenta el sistema de controles del ente: si los controles son fuertes, el riesgo de que existan errores no detectados por los sistemas es mínimo; caso contrario, si los sistemas no están capacitados para detectar errores o irregularidades, la información que brinden no será confiable y el riesgo de control será alto.



c = confianza derivada de los controles
r = riesgo de control

- ✓ Combinación de ambos: la combinación de los niveles de riesgo de control y riesgo inherente de la cantidad y calidad de procedimientos de Auditoría a aplicar. En una matriz que mida ambos riesgos se puede establecer en forma clara la relación existente entre ellos:

i	1	2
	3	4
	c	

c = riesgo de control
i = riesgo inherente

Del nivel de riesgo de control depende la calidad de satisfacción de Auditoría necesaria y del nivel de riesgo inherente depende la cantidad de la misma. Entonces, tenemos:

- Caso 1: alto riesgo inherente; mínimo riesgo de control
Corresponde aplicar pruebas de cumplimiento (por el riesgo de control) que brinden suficiente satisfacción de Auditoría (por el riesgo inherente).
- Caso 2: alto riesgo inherente y de control
Corresponde aplicar pruebas sustantivas (por el riesgo de control) con un alcance extenso (por el riesgo inherente).
- Caso 3: mínimo riesgo inherente y de control
Como ambos riesgos son mínimos, es decir, la posibilidad de ocurrencia de errores es remota, no corresponde asignar demasiados esfuerzos de Auditoría a este caso. Seguramente será suficiente la aplicación de algún procedimiento analítico global.
- Caso 4: mínimo riesgo inherente; alto riesgo de control

No es necesario aplicar extensas pruebas (por el riesgo inherente) pero, como existen problemas de control, será oportuno practicar algún procedimiento sustantivo tendiente a reducir el riesgo del área que presente el problema.

En la práctica, difícilmente se presentan situaciones tan claras, la mayor parte de ellas son intermedias. En esos casos, la única solución posible es aplicar la experiencia y el criterio profesional.

Modelos de control utilizados en la actualidad

Entre el enfoque tradicional (control interno) y el enfoque moderno (enfoque de sistemas) existen varias diferencias:

- El criterio tradicional se refiere al control interno como si existiese un solo sistema de control en todo el ente, cuando en realidad existen, o pueden existir, tantos controles como sistemas existan.
- El enfoque tradicional divide la organización en sus partes, asumiendo que cuando cada parte de un todo funciona adecuadamente, el todo también funciona adecuadamente, en tanto el enfoque de sistemas entiende que, dentro de un ente, una gran cantidad de sistemas puede funcionar adecuadamente y otra cantidad importante hacerlo mal, no siendo factible hacerse una suma algebraica, sino debiendo resaltar los controles con puntos fuertes y con puntos débiles y evaluando el significado de ellos en el total de la labor.
- Respecto del grado de profundidad que se logra en la organización, el enfoque moderno desagrega los distintos sistemas que son pertinentes a su revisión en subsistemas hasta llegar a los de menor nivel, identificando siempre los elementos de control. Con el enfoque tradicional se identifican circuitos o rubros en los que, por amplitud y concepción, no se alcanza a relevar todos los controles que deberían existir.
- El grado de conocimiento y comprensión del funcionamiento de la organización es superior en el enfoque de sistemas.

Bolilla 4: Proceso de formación de juicio del auditor

Secuencias básicas

Los EC, que contienen las afirmaciones de la empresa sobre el patrimonio y las transacciones, constituyen la información que recibe el auditor como medición de las características controladas. Para poder compararlas con la realidad y las NC, el auditor aplica procedimientos que le permiten la obtención de elementos de juicio. En base a éstos forma su opinión e informa sobre la confiabilidad de las afirmaciones que le fueron comunicadas.

El “camino a seguir” establecido por RT 7 puede sintetizarse en 5 pasos fundamentales

1. Conocimiento del ente
2. Identificación del objeto del examen y de las afirmaciones a ser examinadas
3. Planificación del trabajo de Auditoría
4. Obtención de los elementos de juicio válidos y suficientes
5. Emisión del informe

Los pasos mencionados en RT 7 constituyen un hilo conductor básico que va de lo general a lo particular, pero no son rígidos; el proceso de Auditoría es iterativo por lo que es frecuente la alimentación y retroalimentación.

Estos 5 pasos existen en toda Auditoría de EC pudiendo variar el énfasis dado a cada peldaño en función de la complejidad o sencillez de la estructura organizativa, el conocimiento del

ente que posea el auditor basado en Auditorías anteriores o en visitas periódicas realizadas como asesor.

Conocimiento del ente:

Dice RT 7: “Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.”

Este paso es fundamental ya que representa la base a partir de la cual el auditor construye su tarea, al brindar una clara idea de lo que los EC puedan contener. Dicho conocimiento requiere de una continua actualización respecto de los principales acontecimientos políticos, económicos, etc. y su impacto en los entes que audita.

Conocimiento del ente en sí mismo: El CPN debe tomar contacto directo con la empresa a fin de conocer características particulares que la distinguen, porque ellas seguramente se reflejan en los EC. Se logra a través de:

- entrevistas con funcionarios de la empresa
- visita a las instalaciones
- lectura de estatutos
- actas de directorio y asambleas
- memorias
- informes de Auditorías anteriores
- presupuestos, etc.

Debe considerarse:

- importancia del ente
- organización jurídica
- propietarios
- productos que fabrica
- MP
- instalaciones físicas
- ubicación geográfica
- personal
- información de hechos importantes como operaciones significativas, proyectos en curso o probables, etc.
- características del sistema contable y políticas contables del ente
- información sobre actividades de control, deficiencias informadas por auditores internos y externos.

Información sobre el ambiente: Referida a

- Factores macroeconómicos: permiten explicar las razones de algunas políticas de la empresa y el resultado de sus operaciones, y previenen al auditor sobre hechos que podrían tener incidencia en los EC del ente. Ej.: si el ente comercializa productos importados de carácter suntuario, el alto endeudamiento externo del país puede obligar a las autoridades a incrementar sustancialmente los recargos aduaneros.
- Ambiente legal: se refiere a la legislación especial que afecta a la empresa por su actividad, posición en el mercado, etc.

La legislación y jurisprudencia impositiva afectan significativamente los resultados de las operaciones.

Algunas disposiciones exigen o autorizan prácticas contables que tienden a disimular el verdadero estado de las empresas. Ej.: EC no ajustados integralmente por inflación, diferimiento de pérdidas de cambio mediante su activación y amortización en varios ejercicios.

- El ramo: Generalmente puede obtenerse en publicaciones especializadas. Permite al auditor conocer la naturaleza del negocio, los factores de desarrollo y las limitaciones del

ramo, y la posición de la empresa en la industria. Así, el grado de desarrollo o decrecimiento de la industria prevendrá al auditor sobre el riesgo de discontinuación en la producción que generará despidos e indemnizaciones.

- Los mercados: la posición del ente en el mercado, sus posibilidades de imponer precios o condiciones de pago, la competencia deben ser conocidos y evaluados para determinar su incidencia en los EC.

Identificación del objeto del examen y de las afirmaciones a ser examinadas:

Según RT 7: “Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).”

Los EC son el objeto de la Auditoría. Están formados por un conjunto de afirmaciones sobre el patrimonio del ente y sus variaciones en el periodo, que deben identificarse y analizar su naturaleza e importancia relativa mediante la lectura reflexiva y análisis de los EC.

Naturaleza de las afirmaciones:

- De existencia o inexistencia
- De cosas físicas
 - Que están presentes
 - Que no lo están
- De cosas No físicas
- De acaecimiento o no acaecimiento de hechos pasados
- De condiciones cuantitativas
- De condiciones cualitativas
- Matemáticas

Cualidades de las afirmaciones:

- Explícitas o Implícitas: Las primeras son las que figuran en los EC, por lo que son fáciles de comprender. Las afirmaciones implícitas deben determinarse con una lectura reflexiva de los EC y son frecuentemente más difíciles de verificar (como vendibilidad de los BC, inexistencia de P omitidos...)
- Específicas o Generales: Todas las afirmaciones explícitas y la mayoría de las implícitas se refieren a hechos específicos. Algunas afirmaciones implícitas son generales, son lo que los EC dicen en su conjunto.

El auditor obtiene elementos de juicio para evaluar las afirmaciones específicas y de ello deduce su opinión sobre las afirmaciones generales. En el informe, sólo menciona las primeras cuando tiene observaciones sobre ellas.

Lectura y análisis de los EC:

La lectura reflexiva de los EC permite identificar las afirmaciones contenidas en ellos y relacionarlas con la información sobre el ambiente y en ente.

El análisis de los EC (revisión analítica) facilita la determinación de la importancia relativa de sus componentes, la formación sobre la opinión financiera y económica del ente y la detección de variaciones. Se efectúa, al menos, sobre los EC del año anterior y los del último periodo intermedio.

La preparación del programa de Auditoría estará fuertemente influenciada por la identificación de áreas prioritarias de revisión por las características de las afirmaciones contenidas en los EC.

Significación de las afirmaciones:

Dice RT 7: “Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.”

Las afirmaciones deben clasificarse por orden de importancia para orientar el esfuerzo que se destine a probar cada una de ellas. El auditor debe tener en cuenta:

- Monto: las afirmaciones cuyo monto sea mayor serán más importantes. Se obtienen con EC en porcentajes.
- Grado de control vigente: las afirmaciones que estén relacionadas con sistemas que presenten debilidades de control tienen mayor probabilidad de errores e irregularidades y, por lo tanto, son más importantes. La calidad del control vigente es una medida clara del riesgo.
- Naturaleza de la afirmación: cuando su naturaleza implique mayor dificultad para probar su existencia, propiedad o integridad; haga dificultosa la estimación de su valor, etc.
- Riesgo involucrado.

Planificación del trabajo de Auditoría:

Dice RT 7: “Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.”

Debe incluir: la selección de procedimientos a aplicar, su alcance, distribución en el tiempo y quién los realizará. Se debe formalizar por escrito.

Obtención de los elementos de juicio válidos y suficientes:

Según RT 7: “2.5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

2.5.1. Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

2.5.1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.

2.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.

2.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias.

2.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

2.5.1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.

2.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad.

2.5.3. Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.

2.5.4. Inspecciones oculares (por ej.: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).

2.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ej.: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

2.5.6. Comprobaciones matemáticas.

2.5.7. Revisiones conceptuales.

2.5.8. Comprobación de la información relacionada.

2.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ej.: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

2.5.10. Examen de documentos importantes (por ej.: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).

2.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente.

2.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.

2.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

2.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables.

Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:

2.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

2.7.3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.”

La obtención de elementos de juicio tiene por objeto probar la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en los EC. Su objetivo, entonces, es llegar a la formación de un juicio luego de una investigación crítica, metódica, en la búsqueda de evidencias que persuadan al auditor acerca de la información expuesta.

Emisión del informe:

Dice RT 7: “2.8. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.”

Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs. 484 a 487 “Actividades que abarca una Auditoría”

Elementos de juicio válidos y suficientes

La bibliografía extranjera y las NIA denominan evidencias a los elementos de juicio de los que se vale el auditor para sustentar sus conclusiones. La RT 7 ha preferido hablar de elementos de juicio. En Auditoría, ambas expresiones se utilizan como sinónimos para indicar todo elemento de convencimiento para el auditor que le otorga “seguridad de Auditoría”.

Seguridad de Auditoría: es la probabilidad de que no se produzca un error contable o de que, producido, sea detectado y corregido por la propia empresa auditada o por el auditor.

Es inversamente proporcional al riesgo de error: a mayor riesgo de error existe una menor seguridad de Auditoría y viceversa.

Al respecto, la NIA 500 señala que “evidencia de Auditoría” significa información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de Auditoría. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuentes y registros contables subyacentes a los EC e información corroborativa de otras fuentes.

Naturaleza de los elementos de juicio:

Podemos distinguir 3 categorías de elementos de juicio:

1. Registros contables: abarca los registros originales o de primera entrada (diarios y subdiarios), los mayores generales y auxiliares, los elementos que apoyan tales registros (manuales de contabilidad) y registros informales (hojas de trabajo, planillas de cálculo, conciliaciones de cuentas, análisis de cuentas)
2. Documentos fuentes: son los RM, FC, RC, OC, ND, NC, contratos, actas de directorio y asambleas. En general, toda documentación válida para respaldar asientos contables.
3. Información corroborativa de otras fuentes: está formada por
 - evidencias físicas de bienes
 - confirmaciones recibidas de 3ros
 - manifestaciones orales y escritas de la dirección
 - evidencia matemática proporcionada por recálculos
 - observación de actividades y condiciones.

Los elementos de juicio pueden clasificarse

- Según el esfuerzo intelectual requerido:

➤ Evidencia natural

Aquella que se obtiene a través de los sentidos. Requiere un escaso esfuerzo mental y tiene un gran poder de persuasión sobre el auditor. Ej.: recuento de fondos realizado por el auditor.

➤ Evidencia creada

Aquella que se produce realizando pruebas de Auditoría. Requiere un trabajo intelectual más elaborado pues se necesita definir los procedimientos a aplicar, el momento más adecuado, la cantidad de casos a observar, la complementación con procedimientos de otros rubros. Ej.: análisis de la cifra de ventas mediante la revisión, entre otras cosas, de la documentación de respaldo.

➤ Evidencia derivada de una argumentación racional

La evidencia se obtiene a partir de hechos establecidos pero que requieren de una interpretación lógica. Precisamente, el requisito de una interpretación hace que el auditor deba poseer adecuada preparación. Necesita la habilidad en el observador para que a partir de determinados hechos pueda realizar juicios lógicos. Es decir, partiendo de un hecho establecido, el auditor debe saber qué evidencias adicionales tiene que buscar. Ej.: si el auditor ha establecido que el ente vendió u BU, debe encontrar un ingreso por la venta, la baja del A, el ajuste de las AA.

- Según su fuente:

➤ Evidencia interna

Surge del ente, originada tanto en sus registros contables como en las múltiples operaciones que realiza. Ej.: vales de caja, informes de recepción, FC de venta, subdiario de ventas, diario general.

➤ Evidencia externa

Se produce fuera del ente y comprende tanto fuentes documentales (FC de proveedores, resúmenes de cuenta de 3ros.) como testimoniales (pedidos de confirmación de saldos solicitados a deudores).

Requisitos:

La RT 7 expresa que el auditor deberá “reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría”.

- *Validez de los elementos de juicio*

Es la medida de la calidad de la evidencia de auditoría, es decir, de su pertinencia y su grado de confiabilidad o competencia para sustentar una determinada información.

La pertinencia es una condición obvia; implica que las pruebas deben referirse a la afirmación que se desea verificar y a los aspectos de ella que importan al auditor.

La NIA 500 señala que la confiabilidad de la evidencia de Auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documentaria u oral. Si bien la confiabilidad de la evidencia depende de las circunstancias individuales, las siguientes generalizaciones ayudarán a evaluarla:

- La evidencia de auditoría de fuentes externas es más confiable que la generada internamente. Ej.: confirmación recibida de una tercera parte.
- La evidencia de auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos. Ej.: una OC autorizada por el nivel competente de la empresa luego de haber analizado el requerimiento del sector solicitante y haber seleccionado la cotización más conveniente como respaldo de una FC registrada es más confiable que la mera autorización verbal de la compra.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad. Ej.: la inspección ocular del inventario o el recuento de los documentos a cobrar efectuados por el auditor son más confiable que las planillas preparadas por la empresa en las que consten estos A.
- La evidencia de auditoría obtenida de representaciones escritas es más confiable que las representaciones orales. Ej.: la obtención de una carta del directorio dirigida al auditor que confiere comentarios relevantes que le fueron hechos durante la Auditoría son más confiables que las meras palabras.

Además, la confiabilidad aportada por un conjunto de elementos de juicio coincidentes, relativos a una misma afirmación es, generalmente, de un valor persuasivo mayor que la simple suma de las que aportan las evidencias individuales.

- *Suficiencia de los elementos de juicio*

La suficiencia es la cantidad de elementos de juicio que resulte persuasiva para sustentar las conclusiones del auditor. Esta decisión es clave pues la Auditoría opera sobre bases selectivas. Es decir, generalmente no se revisan todas las operaciones y todos los saldos de los EC sino una parte de ellos que se considere representativa, a la que llamamos muestra. Según RT 7, “en la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.”

Existen varios factores que influyen en la estimación del auditor en cuanto a la suficiencia de los elementos de juicio. La NIA 500 menciona los siguientes:

- La estimación que hace el auditor del riesgo inherente, tanto respecto de los EC como del saldo de cada clase de cuentas y transacciones relacionadas
- La naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno, y la evaluación del riesgo de control
- La importancia relativa del riesgo que se examina
- La experiencia ganada durante auditorías previas (historia de errores)
- Resultados de procedimientos de Auditoría incluyendo fraudes y errores que pudieran haberse encontrado
- Fuente y confiabilidad de la información disponible

Entonces, la suficiencia depende de la cuenta. Para determinarla debe considerarse la relativa importancia de las afirmaciones. Sin embargo, el auditor no debe obtener más elementos de juicio que los necesarios porque está limitado por razones de tiempo y costo.

Un problema grave al que el auditor se enfrenta es que hay ciertas afirmaciones para las cuales no se puede obtener elementos de juicio que le permitan estar absolutamente seguro de si ellas son ciertas o falsas.

Costo de la obtención de los elementos de juicio

El costo de obtención de ciertos elementos de juicio válidos y suficientes puede tener relevancia en el costo final del trabajo. El Auditoría debe ser cuidadoso al considerar ese factor para decidir sobre la suficiencia y competencia de los elementos de juicio pues están directamente relacionados con la calidad del trabajo y, en última instancia, con su responsabilidad.

La RT 7 señala que “el auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonables.”

También la NIA 500 dice que el auditor necesita considerar la relación entre el costo de obtener evidencia de auditoría y la utilidad de la información obtenida.

Como se ve, ambas normas procuran que el costo de una auditoría se mantenga en límites razonables y no se haga trabajo de más si no es necesario. Sin embargo, las normas limitan este principio:

La NIA citada expresa que el caso de la dificultad y el gasto involucrado no es en sí misma una base válida para omitir un procedimiento necesario.

Según RT 7, esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser valuadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea.

Si el auditor no obtiene elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar sus conclusiones sobre ciertas afirmaciones importantes de los EC, corresponderá que califique su opinión con una salvedad indeterminada o directamente, según el grado de importancia, se abstenga de opinar sobre los EC examinados.

Evaluación de las evidencias

Al evaluar una evidencia el auditor obtiene conclusiones parciales, sobre cada afirmación o sobre un conjunto de afirmaciones.

Con todos los elementos de juicio de las afirmaciones específicas que él ha considerado conveniente sustentar y su opinión sobre ellas, está en condiciones de formarse una opinión sobre las afirmaciones generales.

Para evaluar si los EC en conjunto presentan la situación patrimonial y económica razonablemente, a pesar de que alguna afirmación esté mal, se debe preguntar si el hecho que la afirmación esté mal produce un efecto significativo sobre el conjunto. Las distorsiones afectarán el juicio del auditor sobre los EC en conjunto en la medida en que las mismas pudieran afectar las decisiones de los usuarios de información contable.

Obtención de los elementos de juicio

El auditor obtiene los elementos de juicio empleando diferentes procedimientos de Auditoría.

Revisión analítica:

Consiste en pruebas sustantivas que se aplican sobre la información contable y que comprenden el estudio y la comparación de relaciones entre datos. La premisa básica subyacente en la aplicación de la revisión analítica es que ciertas relaciones puede razonablemente esperarse que existan y continúen en el tiempo a falta de condiciones que indiquen lo contrario.

Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs. 419 a 467 "Procedimientos de Auditoría"

Incidencias del riesgo y de la evaluación del control en la planificación

Ver: Bolilla 3

Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs. 517 y ss. "Evaluación del riesgo en Auditoría"

Selección de los procedimientos de Auditoría. Naturaleza, oportunidad y alcance

Los procedimientos pueden utilizarse al ejecutar las actividades demandadas por la planificación y la ejecución de una Auditoría. Principalmente se los aplica (por muestreo) en:

- la revisión analítica de los EC a auditar
- la evaluación del funcionamiento de los controles internos
- la obtención de evidencias directas sobre la validez de los saldos contables.

Algunos procedimientos, como la revisión analítica y la realización de preguntas a los funcionarios del emisor de los EC, se utilizan también para la preparación de propuestas de servicios de Auditoría.

Para cada tarea debe seleccionarse el procedimiento que se considere más apto en función del objetivo buscado, aplicando el criterio profesional y teniendo en cuenta:

- a. la naturaleza de la información a corroborar
- b. la manera en que el componente de los EC bajo examen puede afectar el riesgo de Auditoría
- c. el tipo de seguridad que proporciona la aplicación del procedimiento
- d. el costo de aplicarlo.

• Los exámenes de componentes específicos de los EC obligan a corroborar información de diversa naturaleza y esto exige la aplicación de más de un procedimiento.

Por ejemplo, si en los EC aparecen Productos Terminados por \$8000, el auditor debe comprobar, entre otros aspectos:

- a. que los PT que aparecen en los EC
 1. existen
 2. fueron adquiridos por la empresa no después de la fecha de los EC
 3. fueron medidos a su costo de reposición;
- b. que el ESP no omita ningún otro producto terminado que reúna los requisitos necesarios para estar reconocido contablemente.

Entonces, el examen del componente PT no puede basarse en un solo procedimiento. La presencia de su recuento físico y la realización de las anotaciones del caso permite comprobar que los bienes incluidos en el A realmente existan pero no que sean de propiedad del cliente. Tampoco permiten asegurar que no existan en algún otro lugar PT que deban agregarse a los contabilizados.

La inspección ocular tiene que complementarse con

- el cotejo con comprobantes para determinar la propiedad de los bienes y verificar sus costos de reposición, y
- comprobaciones matemáticas para constatar la aplicación del criterio de medición contable adoptado.

Además, el auditor debe evaluar si la medición contable al costo de reposición está de acuerdo con las NC y si se cumplieron los requerimientos informativos establecidos por éstas.

Frente a la posibilidad de que existan PT no contabilizados, el auditor debería extender su examen de registros y comprobantes, efectuar preguntas a funcionarios y empleados del ente, y solicitar que la carta de gerencia contenga una manifestación de que no hay A omitidos.

• El mayor o menor riesgo de Auditoría incidirá tanto sobre la selección de los procedimientos como sobre el alcance de su aplicación y la oportunidad en que se los ejecutará.

Por ejemplo, si los controles internos sobre la contabilización de pasivos son débiles, el riesgo de Auditoría se incrementará. En este caso, aumentan la importancia de los pedidos de confirmaciones de saldos a proveedores y la conveniencia de aplicar este procedimiento a la fecha de los EC y no una anterior.

- Debe tenerse en cuenta que algunos procedimientos proporcionan evidencia más confiable que otros. En general, otorgan más seguridad los elementos de juicio obtenidos mediante el ejercicio de los sentidos (como la inspección ocular) o la obtención directa de confirmaciones de terceros que no sean partes relacionadas con el cliente.

- En el caso particular de los cotejos de comprobantes, debería tenerse en cuenta la siguiente escala decreciente de fiabilidad:

- a. Documentación emitida por 3ros. (como FC y RC de proveedores).
- b. Documentación emitida por el cliente e intervenida por 3ros. Como: RM conformados por los compradores, OP en las que conste el recibo del valor por parte del acreedor.
- c. Comprobantes internos preparados en un sector del cliente y conformados o revisados en otro, como: vales de consumo de MP emitidos en un ejemplar para el almacén y otro para el solicitante que luego son comparados entre sí por un tercero.
- d. Comprobantes internos emitidos por un único sector o persona y no sujetos a ningún examen posterior, como una orden de baja de deudores incobrables emitida por el gerente de cobranzas que no es autorizada por un nivel superior.

Así, el cotejo del asiento de un pago a un proveedor con el RC firmado por éste da resultados más confiables que el examen de la pertinente OP pues la mera emisión de ésta no asegura que el pago se haya efectuado.

- Finalmente, debe considerarse la relación costo/beneficios, para lo cual deberá tenerse en cuenta la importancia relativa de cada uno de los componentes de los EC. Ej.: si una empresa activa el costo de la papelería comercial hasta su consumo pero las cifras en juego son insignificantes, la inspección ocular de dicha papelería podría ser injustificable.

Las NC admiten que en su aplicación se produzcan desviaciones no significativas, considerando significativos a los problemas que podrían motivar cambios en las decisiones de los usuarios de esos EC. Por su parte, las NA (normas de Auditoría) consideran la significación de esas desviaciones en sus reglas para la preparación del informe de Auditoría. Así, la existencia de desviaciones no significativas a las NC no impide la emisión de un informe favorable.

Normas aplicables: NIA y RT 7

Las NIA, contienen procedimientos y lineamientos esenciales que se aplican a la auditoría de estados contables:

- NIA 500. Evidencia de Auditoría

La norma señala los principales procedimientos para la obtención de evidencia, así como la responsabilidad del auditor en cuanto a la cantidad y calidad de la evidencia obtenida como base razonable para formarse una opinión sobre los estados financieros presentados. La suficiencia y competencia de la evidencia está influenciada por factores como la naturaleza de los sistemas de contabilidad y control interno, la materialidad de las partidas examinadas, la experiencia del auditor y los resultados de las pruebas de auditoría efectuadas.

- NIA 520. Procedimientos Analíticos

Esta norma obliga a la aplicación de procedimientos analíticos tanto en la etapa de planeamientos como en la revisión final de la Auditoría. FN entiende que el auditor podría reunir la evidencia que sea válida y suficiente para respaldar el contenido de su informe sin recurrir a la aplicación de procedimientos analíticos.

- NIA 501. Evidencia de Auditoría - Consideraciones Adicionales Sobre Partidas Específicas.

Establece las pautas y orientación que servirán al auditor para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros respecto a la observación de inventarios físicos, confirmación de cuentas por cobrar, indagación sobre litigios y reclamos, valuación y revelación de inversiones a largo plazo e información por segmentos.

Respecto de la obtención de confirmaciones externas de la gerencia:

- En general:

NIA 580. Representación o Manifestación de la Administración

El auditor debe obtener manifestación de la administración en la cual reconocen su responsabilidad por la correcta presentación de los estados financieros y por las revelaciones de asuntos que tengan un efecto material sobre los estados financieros. El auditor debe obtener carta de representación del titular o el funcionario a nivel gerencial competente de la entidad examinada, en la que se indique haber puesto a disposición del auditor las informaciones requeridas, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el periodo auditado.

- Respecto de la prevención y detección de fraudes y errores:

NIA 240. Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros.

La norma señala la responsabilidad de la administración en la prevención y detección de fraudes y errores, mediante la implementación y mantenimiento de sistemas de contabilidad y control interno apropiados, para reducir la posibilidad de fraude o error y orienta al auditor con respecto a la evaluación del riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros. La norma sugiere procedimientos a ser aplicados por el auditor cuando encuentra indicios de que puede existir fraude o error en los estados financieros.

- **NIA 540. Auditoría de Estimaciones Contables**

Se incluye en esta norma los procedimientos a ser aplicados por el auditor para determinar si las estimaciones contables realizadas por la administración son razonables. Se describe el enfoque que puede utilizar el auditor al evaluar las estimaciones contables tales como: revisión y pruebas del proceso utilizados por la administración, el uso de estimaciones independientes para ser comparadas con las efectuadas por la administración y la revisión de hechos posteriores.

- **NIA 920. Compromiso de Procedimientos Bajo Acuerdo en Relación con Información Financiera**

La norma se refiere a la responsabilidad profesional del auditor al asumir un compromiso de procedimientos bajo acuerdo y a la forma y contenido del respectivo dictamen. En este tipo de compromiso, el auditor aplica los procedimientos de auditoría previamente convenidos con la entidad y con terceros y expresa un dictamen sobre hechos específicos sin expresar certidumbre. La norma incluye modelos de informe y ejemplos de la carta compromiso.

Bolilla 5

Las Pruebas en Auditoría. Tipos de Prueba. Su funcionamiento. **(Lattuca p. 129 - 141)**

Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes necesarios para emitir su opinión o abstenerse de ella, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo una serie de pasos, entre los que se encuentra la aplicación de diversos procedimientos de auditoría.

Diferencia entre las expresiones: pruebas, procedimientos y técnicas de auditoría:

- *Prueba*: es la razón con que se demuestra una cosa, o sea la justificación de la razonabilidad de cierta afirmación. Por ejemplo, una prueba de la existencia de una mercadería es la constatación visual de ella.
- *Procedimiento*: es un modo de obrar o de ejecutar cierta acción. En el ejemplo anterior para comprobar la existencia de la mercadería hay que llevar a cabo un procedimiento de auditoría denominado “inspección ocular”.
- *Técnica*: es el conjunto de procedimientos de un arte o ciencia. En auditoría, está constituida por el conjunto de procedimientos de auditoría que utiliza el auditor para darle contenido a sus pruebas, las que a su vez están dirigidas a permitir emitir una opinión imparcial sobre la razonabilidad de los EC.

Frente a la imposibilidad económica de examinar los comprobantes de todas las transacciones del periodo, ya que el costo del examen sería superior al beneficio, el auditor utiliza pruebas selectivas como un medio para sustentar sus conclusiones. Esto se basa en la circunstancia de que una muestra representativa del conjunto tiende a representar las características de todo el grupo.

También utiliza pruebas no selectivas como las pruebas globales de razonabilidad, revisiones analíticas, etc.

El uso de pruebas de revisiones implica un cierto riesgo, requiere que el auditor posea un conocimiento suficiente de las técnicas para desarrollar y se conduzca con criterio en su elección.

Tipos de Pruebas de Auditoría:

A) Tipos de Pruebas que menciona la literatura profesional:

- 1- Pruebas globales de razonabilidad de saldos de EC.
- 2- Pruebas de cumplimiento de controles de la organización.
- 3- Pruebas sustantivas de validación de saldos de EC.

B) Tipos de Pruebas empleadas por los auditores en sus trabajos:

- 1- revisiones analíticas por medio de índices y tendencias
- 2- observaciones
- 3- pruebas de transacciones
- 4- pruebas directas de saldos de cuentas
- 5- pruebas de incrementos y disminuciones de saldos contables (análisis de cuentas)

Tipos de Pruebas que menciona la literatura profesional:

1- Pruebas globales de razonabilidad de saldos de EC.

Estas pruebas se instrumentan para conocer mejor los negocios del cliente e identificar las áreas donde puede ser necesaria una mayor investigación como consecuencia de existir fluctuaciones significativas, relaciones dudosas o inusitadas.

Los procedimientos para llevar a cabo estas pruebas son:

- Análisis comparativo de EC de periodos sucesivos, en valores absolutos y en porcentuales. Explicación de las variaciones.
- Análisis de tendencias con datos de un año base.
- Análisis de cocientes o ratios importantes (liquidez, endeudamiento, ciclos de créditos de créditos y deudas, rotación de bienes de cambio, inmovilización, margen bruto sobre ventas, rendimiento neto de la inversión) y comparación con los ejercicios anteriores y los típicos del ramo del negocio.
- Comparación de datos reales con presupuestados.
- Relaciones lógicas entre ciertas cifras de los EC Ej: comisiones y ventas, amortizaciones y VO de los bs. De uso, cargas sociales y sueldos, intereses pagados y pasivos.

2- Pruebas de cumplimiento de controles de la organización.

Estas pruebas tienden a confirmar el conocimiento que el auditor tiene acerca de las actividades de control de su cliente. Están orientadas tanto a confirmar los datos obtenidos en la etapa de relevamiento, como a verificar el funcionamiento durante el periodo subexámen.

Entre estas pruebas se distinguen las “circulares”, que consisten en una revisión de la disposición efectiva de los controles de la empresa en un determinado momento con el propósito de ratificar el relevamiento efectuado por el auditor. Pueden ser consideradas como un primer paso en las pruebas de cumplimiento de controles.

Dado que el relevamiento del control, ya sea que se haga por el método narrativo, el de cursogramas, el de cuestionarios o el combinado, surge de manifestaciones verbales o escritas del cliente, el auditor debe constatarlas antes de extraer su conclusión preliminar sobre las bondades o debilidades de las actividades del control. A tal efecto, debe tomar en cada subsistema de la empresa, cuatro o cinco operaciones y seguir el movimiento de la documentación a través de todo el sistema, de allí su denominación de “pruebas circulares”. Por ejemplo: el subsistema de ventas, tomará la nota de pedido, el remito y la factura y verificará las autorizaciones, controles, el debito de la cuenta del cliente, el registro en los libros principales, etc.

Se dice que 4 o 5 operaciones en cada área, son suficientes para este tipo de pruebas circulares, pues ellas no tienden a medir el funcionamiento de las actividades de control durante todo el ejercicio examinado sino simplemente apuntan a confirmar el conocimiento del sistema que se ha formado el auditor en la etapa preliminar.

Esta prueba debe efectuarse mientras se contesta el cuestionario o se redacta el cursograma o inmediatamente después.

Luego de la evaluación preliminar de los controles, el auditor está en condiciones de comprobar su funcionamiento durante todo el periodo objeto del examen, es decir, si están siendo aplicados del modo descrito en los cursogramas o cuestionarios de control interno.

Las pruebas de cumplimiento de controles no se refieren a magnitudes sino solo a la frecuencia de errores u omisiones producidos por la falta o insuficiencia de controles.

Esto tiene importancia para elegir adecuadamente el plan de muestreo cuando se aplican pruebas con medición estadística.

Las pruebas de cumplimiento se refieren a funciones contables básicas, tales como registros, cobros y egresos, movimientos de inventarios, compras, cuentas por cobrar y ventas, cuentas por pagar y compras, etc.

Los controles de la organización pueden ser de dos tipos: aquellos que dejan una indicación visual de que han sido efectuados (rastros de auditoría) y aquellos que no lo hacen.

Un ejemplo del primer caso es la inicial puesta por un empleado sobre una factura de ventas indicando que ha controlado precios y cantidades. En el segundo caso, es decir, cuando no hay rastros de auditoría, el mejor control que puede existir es la segregación de funciones.

Cuando el auditor se propone evaluar la consistencia de un control que deja rastros de auditoría, prueba su cumplimiento mediante el examen de la documentación básica empleada en la operación. Pero si el control no ha dejado rastros, sus procedimientos han de ser la indagación oral al personal interviniente y la observación de la operación interviniente en el preciso momento que se ejecuta.

Si después de ejecutar las pruebas el auditor estima que los controles están operando efectivamente, entonces puede confiar en ellos y reducir el alcance de las pruebas sustantivas.

3- Pruebas sustantivas de validación de saldos de EC.

Estas pruebas tienen como objetivo, comprobar la validez de los saldos de las cuentas que presenta los EC. Se trata de probar importes en moneda (magnitudes) y no como en las pruebas de cumplimiento, determinados atributos de las operaciones.

Estas pruebas pueden referirse a un universo de transacciones de un mismo sentido que compiladas configuran el saldo de una cuenta determinada ej.: ventas; o que contribuyan a formar el saldo ej.: cobranzas de clientes en relación con cuentas a cobrar, compras respecto de mercaderías, etc.

Pero también se aplican estas pruebas a saldos específicos a la fecha de cierre de los EC o próxima a ella, tales como bienes de cambio, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etc.

A las primeras se las conoce con diversos nombres en la práctica profesional: pruebas de operaciones contabilizadas, pruebas de incrementos y disminuciones de saldos, pruebas detalladas, pruebas de comprobantes en serie. A las segundas, se las llama pruebas de saldos. Tanto unas como otras son pruebas sustantivas de saldos, las primeras tienen como característica relevante para la medición, el proceso acumulativo en la formación del saldo, las segundas muestran como perfil significativo para el auditor, la posición a una fecha determinada.

Estas pruebas tienden a medir el valor promedio de un universo, determinados sobre la base de una muestra. No son procedimientos aislados entre sí, sino, por el contrario, sus resultados se complementan.

Relaciones entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas:

No necesariamente un control ineficiente detectado en una prueba de cumplimiento debe derivar en errores que afecten a las cifras de EC, ello ocurriría probablemente en el caso que las omisiones en el control ocurrieran frecuentemente. En este caso, las pruebas sustantivas acudirán a determinar si existen errores en los saldos contables y cual es su magnitud.

Existen 2 circunstancias en las que el auditor puede decidir no hacer las pruebas de cumplimiento:

- a- cuando el control no es efectivo:
 - funciona a destiempo
 - Quien lo hace no es independiente.
 - Quien lo hace no es competente
- b- cuando el costo que insume probar el cumplimiento de controles es superior al ahorro que se obtendría al reducir las pruebas sustantivas si los controles resultaren confiables.

Aún cuando las pruebas de cumplimiento arrojen resultados satisfactorios, hay algunas pruebas sustantivas que son siempre necesarias.

Pruebas con objetivos duales:

Hay muchos procedimientos de auditoría que pueden ser identificados perfectamente como pruebas globales de razonabilidad pero hay muy pocos que son utilizados solo como pruebas de cumplimiento o solo como pruebas sustantivas, la mayoría de los mismos consiguen satisfacer ambos objetivos simultáneamente. Estas pruebas se denominan pruebas de objetivos duales.

Cuando el auditor efectúa las pruebas de cumplimiento de controles, aparece la frecuencia de las desviaciones de control y, en su caso, los errores producidos. Por razones de economía de costos puede convenirle apreciar la magnitud de esos errores a efectos de ponderar su significación relativa en los EC por examinar. En tal caso la prueba se convierte en dual, pues

se utiliza la misma muestra seleccionada para la prueba de cumplimiento de controles para evaluar la validez de los saldos de las cuentas.

La estadística mediante la combinación de planes de muestreo, de estimación de atributos y de variables presta colaboración al auditor en la utilización de este procedimiento.

Tipos de Pruebas empleadas por los auditores en sus trabajos:

1- revisiones analíticas por medio de índices y tendencias

Son las mismas que se describieron como pruebas globales de razonabilidad y tienden a un mejor conocimiento de los negocios del cliente.

2- Observaciones

Se refieren a la observación de las actividades de la organización para probar si responden a los controles preestablecidos. Un ejemplo sería observar si la persona que maneja los fondos en efectivo tiene vedado el acceso a los registros contables. También son observaciones las pruebas circulares.

La observación es válida para verificar la existencia de ciertos activos como bienes de cambio, de uso, efectivo, etc.

Concluyendo, la observación puede ser tanto parte de una prueba de cumplimiento de controles como de una prueba sustantiva.

3- pruebas de transacciones

Son pruebas detalladas de operaciones y de los comprobantes a que dan origen esas operaciones y tiene dos propósitos, verificar la efectividad de los controles de los sistemas y dar información al auditor para corroborar saldos de los EC.

Las pruebas de transacciones comprenden la aplicación de procedimientos de auditoría al registro contable de las operaciones.

Seleccionada una muestra de operaciones, el auditor verifica para cada una de ellas el respaldo documental pertinente a través de procedimientos de auditoría como recómputo, comprobación, de cotejo, etc. Y la adecuada imputación y registro contable de la transacción.

En este proceso de revisión, el auditor puede reparar solamente en el cumplimiento de controles o en la razonabilidad de las cantidades monetarias registradas, o bien, en ambas.

Por lo tanto, una prueba de transacciones, puede ser una prueba de cumplimiento, una prueba sustantiva o ambas a la vez (prueba de propósitos duales).

Estas pruebas se realizan luego de efectuada la evaluación preliminar del control interno y detectados los puntos débiles y fuertes del control.

4- pruebas directas de saldos de cuentas:

El saldo de muchas de las cuentas de los EC, es comprobado verificando selectivamente la razonabilidad de los saldos individuales que la componen.

Ello se produce a través de la aplicación de procedimientos de auditoría tales como: confirmación, inspección ocular, recálculo, etc., a las cuentas por cobrar y pagar, existencias de BC, cuentas bancarias, obligaciones por pagar, etc.

Estas pruebas directas de saldos individuales constituyen primariamente pruebas sustantivas, toda vez que tienden a comprobar la razonabilidad de los importes registrados.

Sin embargo, cuando a través de esos procedimientos se detecta un error en un saldo, existe evidencia de que un cierto control operó ineficientemente o decididamente no existió. Esto hace que el auditor investigue las causas del error y detecte la falla, configurándose entonces, también una prueba de cumplimiento.

5- pruebas de incrementos y disminuciones de saldos contables (análisis de cuentas)

Otro modo de revisar el saldo de una cuenta, es a través de la verificación de la partidas debitadas y acreditadas con la documentación de base. Este procedimiento se aplica a cuentas que no tienen un número muy significativo de transacciones tales como: bienes de uso, activos intangibles, gastos anticipados, etc.

Estas pruebas son similares a las pruebas de transacciones ya que aunque el objetivo es distinto, la evidencia es la misma. El objetivo de estas pruebas es verificar el saldo de una cuenta en cambio las pruebas de transacciones buscan evaluar los sistemas de control.

Secundariamente, estas pruebas, son también pruebas de cumplimiento.

Técnicas para la aplicación de las pruebas de auditoría:

Las pruebas también pueden clasificarse según la técnica utilizada para determinar el tamaño de la muestra y evaluar los resultados obtenidos en la prueba y son:

- 1- Pruebas sin medición estadística
- 2- Pruebas con medición estadística

Muestreo. Concepto: ver FN.

El muestreo puede ser realizado con o sin base estadística, el primero se denomina muestreo estadístico mientras que el segundo es el llamado muestreo a criterio. En ambos se utiliza el criterio del auditor, pero en el primero, éste se ve limitado al máximo posible.

Pasos de proceso de muestreo:

- a) *Planificación de la muestra:* se definen los objetivos buscados con la prueba a efectuar, las características por examinar y los procedimientos de Auditoría a realizar en la prueba.
- b) *Determinación del tamaño de la muestra:* teniendo en cuenta la planificación y las características del universo, se calcula la cantidad de elementos que serán extraídos de aquel para ser examinados.
- c) *Selección de la muestra:* se determinan los elementos a ser examinados.
- d) *Examen de la muestra:* se aplican los procedimientos de auditoría planeados sobre los elementos seleccionados.
- e) *Evaluación de los resultados:* Según lo observado se establecen las conclusiones respecto del universo. Tales conclusiones se cuantifican y se formulan en un marco de probabilidad y no de certeza.
- f) *Formulación de las conclusiones:* el auditor evalúa si se cumplieron o no los objetivos buscados y la posición por adoptar en el curso de su labor de auditoría.

- 1- **Pruebas sin medición estadística:** el auditor sigue las distintas etapas del proceso de muestreo apoyándose únicamente en su criterio, basado en sus conocimientos y experiencia profesional. Son, por lo tanto de carácter subjetivo.

Ventajas:

- a- No exige adiestramiento para el auditor en el campo de la estadística.
- b- Es conveniente su aplicación en universos menores y heterogéneos como los que presentan las pequeñas empresas.
- c- Obliga a emplear con mayor exigencia el criterio profesional.
- d- En universos pequeños es más rápido porque no requiere preparación previa.

Desventajas:

- a- la determinación del tamaño de la muestra de una forma tan subjetiva puede dificultar la justificación de la extensión del trabajo, especialmente en orden a la fijación de responsabilidades civil, penal y profesional.
- b- Las conclusiones también son subjetivas ya que no pueden ser transmitidas a terceros con la cuantificación del grado de seguridad con que el auditor ha extraído su juicio y con los límites numéricos a que esas conclusiones se refieren.

Recomendaciones:

No dejar de seccionar dentro de la muestra:

- Las partidas de mayor monto
- Las que presentaren sospecha de error
- Las de más movimientos.
- Las que no tienen ningún movimiento.

2- Pruebas con medición estadística

El auditor cumple las distintas etapas del proceso de muestreo con las siguientes variantes:

- a- el tamaño de la muestra surge de la confluencia del criterio del auditor y las características del universo por examinar, factores que mediante fórmulas matemáticas determinan el número de elementos por examinar.
- b- La selección de la muestra se efectúa excluyendo la subjetividad del auditor; se utilizan distintos métodos que permiten que los elementos que compondrán la muestra sean elegidos al azar.
- c- La evaluación de los resultados se realiza teniendo en cuenta las fórmulas matemáticas que estiman razonablemente el comportamiento del universo, a partir de los valores de la muestra.

Ventajas:

- a- disminuye la influencia de factores subjetivos en la determinación del tamaño de las muestras.
- b- Mide la precisión (es el margen de tolerancia o la desviación aceptada por el auditor del valor obtenido en la muestra con respecto al verdadero promedio del universo. Representa un valor absoluto o porcentaje que sumado al porcentaje medio de la muestra determina el intervalo de confianza de la estimación) de las conclusiones y el grado de seguridad (también llamado nivel de confianza, es un porcentaje que indica la probabilidad estadística de que las conclusiones extraídas mediante el examen de la

muestra sean representativas del comportamiento del resto del universo) con que estas pueden ser sustentadas.

- c- Economiza el tiempo cuando el universo es muy grande, ya que el tamaño de la muestra no es directamente proporcional a la dimensión del universo.
- d- Aumenta la calidad del trabajo a través de una mayor rigurosidad en la definición del universo, errores por detectar, desviación, etc. Por así requerirlo las fórmulas matemáticas empleadas.
- e- Facilita la planificación del trabajo.

Condiciones para que pueda aplicarse el muestreo estadístico:

- 1- respecto del universo: que tenga un *número grande* de elementos, de lo contrario resulta antieconómico, y que los mismos sean *homogéneos*.
- 2- Respecto de la muestra: se exige que sea seleccionada al azar, es decir, que todos los elementos del universo tengan iguales probabilidades de formar la muestra.

Métodos de selección de la muestra:

1- En pruebas sin medición estadística:

- a- Muestreo de juicio: También llamado muestreo dirigido, no lleva ningún patrón o norma preestablecida. Se apoya en el carácter y formación profesional del auditor.

Es recomendable cuando se trata de analizar cuestiones concretas y definidas o como complemento de cualquier otro método de selección.

- b- Prueba de bloques o conglomerado: es una variante del anterior, consiste en seleccionar grupos de elementos en forma masiva. Por ej.: para constatar todas las partidas de un periodo, o todos los clientes proveedores cuyos nombres comienzan con A, o todas las mercaderías de un estante.

Este método está desapareciendo debido a la imposibilidad de sostener la representatividad del bloque elegido.

- c- Selección sistemática: determinado el tamaño de la muestra por el auditor, el método consiste en relacionar la cantidad de ítems por seleccionar con la población total; el cociente obtenido indica el intervalo de los ítems por revisar. Requiere que las partidas estén ordenadas en forma consecutiva.

Por ej.: si el número de cheques emitidos en el periodo bajo examen es 300 y se quieren investigar 60, se parte al azar de uno de los primeros 5, por ej. El tercero y luego se revisan el octavo, el décimo tercero, etc.

Este método presenta la ventaja de eliminar factores extraños que influyen sobre el auditor cuando elige la muestra, por ej.: el color de los documentos, etc.

- d- Selección de la muestra a través de una tabla de números aleatorios: definido el tamaño de la muestra y asignado el número de orden de cada partida, el auditor elige las que verificará valiéndose de las tablas de números aleatorios.

El método consiste en establecer una correlación entre los números de la tabla y los números asignados a los elementos del universo. En la medida en que la tabla ofrezca números que no se correspondan con los de la muestra, deben ser ignorados. Se continúa seleccionando hasta cubrir la cantidad de elementos que se decidió muestrear.

Algunas variantes de este método, utilizan tablas de meses, semanas, días o letras al azar.

2- En pruebas con medición estadística:

- a- Selección sistemática
- b- Selección de la muestra a través de una tabla de números aleatorios.

La única diferencia importante es que en este caso, el TAMAÑO de la muestra se determina por muestreo estadístico.

Utilización del Muestreo en Auditoría.

Ver Fowler Newton p. 589- 611.

Resumen:

Se llama muestreo al proceso de inferir conclusiones sobre un conjunto de elementos (el universo o población) a partir del estudio de una parte de ellos (la muestra).

Para que un muestreo sea válido, el universo debe ser numeroso, los elementos que lo integran deben ser homogéneos y la selección de los integrantes de la muestra debe asegurar a todo elemento del universo la misma probabilidad de inclusión en ella.

Un auditor de EC practica muestreos para ejecutar pruebas sobre transacciones y sobre saldos, que pueden practicarse con bases estadísticas o sin ellas. En todos los casos se requiere la aplicación del criterio profesional. En el primero, el tamaño de la muestra y la evaluación de los resultados del muestreo se calculan por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Los planes de muestreo útiles en auditoría son los de *estimación de variables* (para las pruebas sobre saldos) y de *estimación de frecuencias* (para las pruebas sobre controles).

Todo muestreo de auditoría requiere la aplicación de estos pasos:

- a) Identificación del universo y de las unidades de muestreo
- b) Definición del concepto de error
- c) Si fuere necesario, estratificación
- d) Para el universo o para cada estrato según corresponda:
 - 1- determinación del tamaño de la muestra.
 - 2- Selección de sus componentes.
 - 3- Aplicación de los procedimientos de auditoría previstos.
 - 4- Evaluación de los resultados de la muestra.
 - 5- Proyección de los resultados de la muestra al universo o estrato.
- e) Si hubo estratificación:
 - 1- combinar los resultados de los exámenes de los distintos estratos, o;
 - 2- tratar los resultados separadamente.

El universo y las unidades de muestreo a considerar deben guardar relación con el o los objetivos de las pruebas de auditoría y los procedimientos de auditoría previstos para su consecución.

La definición de los conceptos de error debería formar parte de los programas de trabajo.

Cuando el universo no es homogéneo se lo segrega en estratos, cada uno de los cuales debe ser tratado como un universo separado, que puede ser examinado por completo o mediante

una muestra. La estratificación es útil en las estimaciones de valores pero no en las de frecuencias.

El tamaño de la muestra debe ser el adecuado para el tipo de conclusiones que se desea obtener. Es difícil determinar si esto ocurre a menos que se aplique muestreo estadístico.

Existen varios métodos para seleccionar los elementos integrantes de una muestra: uso de tablas de números aleatorios, muestreo sistemático (de elementos o unidades monetarias), muestreo por bloques y selección casual (que es la menos defendible en caso de controversia). Los procedimientos de auditoría a aplicar deben ser los previstos en el programa de trabajo. Para evaluar los resultados en la muestra debe considerarse el concepto de error que se haya definido y los hallazgos del muestreo.

La forma más sencilla de proyectar los resultados de una muestra es considerar que estos se presentan proporcionalmente en el universo o estrato. Además del “valor más probable” debería calcularse un intervalo de confianza indicativo de la precisión en las estimaciones. Esto último solo se puede hacer si se usa muestreo estadístico.

En las estimaciones de valores de universos estratificados pueden combinarse los resultados de los muestreos de los diferentes estratos o tratárselos por separado.

En todo muestreo existen riesgos porque se establecen conclusiones a partir de la información incompleta.

En los muestreos estadísticos de estimación, cada intervalo de confianza tiene asociado un grado de seguridad, lo que implica el riesgo de que el comportamiento del universo esté fuera de dicho intervalo.

La técnica de muestreo es utilizable en los exámenes de las actividades de control que se ejecutan sobre registros y comprobantes para estimar la frecuencia con que se producen errores que el cliente no descubre, sea por la falta de controles o por el mal funcionamiento de éstos. En las estimaciones de frecuencias:

- a) el tamaño de una muestra debería guardar relación con:
 - 1- el grado de seguridad con que se desea obtener conclusiones;
 - 2- la tasa tolerable de ocurrencia de los errores (no destacados por los controles) que se está dispuesto a aceptar sin alterar el grado de seguridad que se planeaba depositar en el control que se está probando;
 - 3- El número de elementos que conforman el universo.
- b) Las conclusiones resultantes del examen deben referirse separadamente a cada uno de los errores definidos al diseñarse la prueba y (cuando se emplea muestreo estadístico) ser del tipo:
“Hay un 95% de seguridad de que la tasa de error en el universo no sea superior al 1,8%”
- c) El plan de muestreo estadístico más adecuado para las pruebas sobre controles es el de muestreo de parar o seguir.

Para la ejecución de las pruebas de validación deben tenerse en cuenta estas consideraciones:

- a) lo que deben estimarse son desviaciones en la aplicación de las NCR que se miden en moneda, así que debe efectuarse una estimación de variables o valores.
- b) Se requieren muestras más grandes cuando:

- 1- se desea menor riesgo.
 - 2- Se admite un error tolerable más bajo
 - 3- Mayor es el universo o estrato
 - 4- Mayor es la variabilidad de los errores en el universo o estrato.
- c) Las conclusiones resultantes de la pruebas de validación deberían incluir una estimación de los efectos monetarios de los errores detectados (desviaciones a lo establecido por las NCR) que, cuando el muestreo es estadístico, puede ser del tipo: “Hay un 95% de seguridad de que los errores de medición contable de las mercaderías para la venta no superan los \$18.000 (de medición e exceso del activo)”
- d) El plan de muestro estadístico que nos parece más adecuado es el basado en la distribución normal.

Las NA requieren la realización de muestreos y dejan a criterio del auditor la aplicación de métodos estadísticos.

Normas Argentinas:

La RT 7 solo menciona escuetamente.

“En la aplicación de los procedimientos de Auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos”.

Son los mismos criterios adoptados por la IFAC.

Normas Internacionales de Auditoría

Las cuestiones referidas al muestreo se tratan en la ISA 530, QUE MENCIONA:

- a) **Que el auditor debe aplicar su criterio para seleccionar las partidas que examinará.**
- b) **Que los muestreos pueden tener bases estadística o no tenerlas.**

No se recomienda ningún plan de muestreo en especial pero:

- a) **en un par de anexos se presentan ejemplos de factores que puedan tener efecto sobre la fijación de tamaños de muestras**
- b) **se establece que al elegir los componentes de una muestra, todos los elementos del universo deberían tener la misma chance de ser seleccionados.**

Muestreo para pruebas de control

Para las pruebas de control, el auditor externo por lo general realiza muestreo estadístico. Algunas firmas utilizan un método de dos pasos. Primero el auditor escoge una cantidad predeterminada de transacciones como muestra. Si se detecta un error en la prueba de esta primera muestra, se toma otra muestra.

Muestreo para procedimientos sustanciales

La determinación de la muestra para procedimientos sustanciales comprende dos pasos: definir el tamaño de la muestra y seleccionar la muestra. El proceso puede ser estadístico o no estadístico.

En el muestreo estadístico el tamaño de la muestra proviene de una función matemática que combina el nivel de importancia relativa, la evaluación del riesgo de no detección y la magnitud del saldo de cuenta.

Una vez que se ha determinado el tamaño de la muestra, los rubros que se pondrán a prueba deben seleccionarse en forma estadística (en lo posible) para proporcionar una muestra representativa.

El muestreo no estadístico se utiliza cuando no es posible obtener una muestra que pueda evaluarse estadísticamente y el auditor tiene considerable conocimiento de la población. Por ejemplo, se podría utilizar una muestra no estadística si el auditor sabe que para un saldo de cuenta (digamos, cuentas por cobrar) de 100 clientes, 10 cuentas cubren el 80 por ciento del valor total. El auditor realizaría las pruebas de las cuentas más grandes y examinaría solamente algunas de las restantes, sobre la base de que el valor total de las cuentas restantes no es lo suficientemente grande como para justificar un muestreo estadístico.

Resumen de la ISA 530 sobre muestreo de auditoría

Las tres consideraciones principales en el muestreo de una auditoría son el tamaño de la muestra, la selección de la muestra y la evaluación de los resultados.

Determinación del tamaño de la muestra

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar el riesgo de muestreo, el error tolerable y el error previsto.

- El **riesgo de muestreo** es el riesgo de que la muestra del auditor produzca una conclusión diferente de la conclusión a la que se llegaría si se sometiera a prueba la población total. Cuanto más bajo sea el riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar, mayor necesitará ser la muestra.

- El **error tolerable** es el error máximo en la población que el auditor está dispuesto a aceptar y todavía llegar a la conclusión de que el resultado de la muestra ha logrado el objetivo de la auditoría. El error tolerable debe estar relacionado con el criterio del auditor en cuanto a los niveles de importancia relativa. Cuanto menor sea el error tolerable, mayor necesitará ser la muestra.

- El **error previsto** es el error que el auditor espera que esté presente en una población.

Si el auditor espera un error, deberá tomarse una muestra más grande para asegurar que el error concreto no sea más grande que el error tolerable planificado.

Selección de la muestra

El auditor deberá seleccionar una muestra que sea representativa de la población. Los métodos comunes de selección son los siguientes:

- **Selección al azar:** Este método tiene el fundamento estadístico más sólido y debe usarse si es posible. Todos los rubros en este universo tienen una oportunidad igual de selección.

- **Selección sistemática:** Este método escoge rubros utilizando un intervalo constante entre selecciones, digamos cada 20 comprobantes.

- **Selección sin orden:** Este método es una alternativa a la selección al azar.

Evaluación de resultados

Después de realizar las pruebas de control y los procedimientos sustanciales en una muestra, el auditor deberá realizar lo siguiente:

- Analizar todos los errores detectados en la muestra
- Proyectar los errores a toda la población
- Volver a evaluar el riesgo de muestreo.

Como resultado de este proceso, el auditor puede considerar ampliar los procedimientos de auditoría.

Papeles de Trabajo.

(Lattuca p. 145-171)

Concepto:

Papeles de trabajo son todos aquellos objetos donde constan las tareas realizadas, los elementos obtenidos y las conclusiones a las que arribó el auditor. Constituyen por lo tanto, la base para emitir el informe y luego su respaldo.

El “legajo de papeles de trabajo” es el conjunto de elementos, por lo común de papel, recibido de terceros ajenos al cliente, del propio cliente y los confeccionados por el auditor en el transcurso del examen y hasta el momento en que esté en condiciones de emitir su informe.

El avance creciente de los negocios y el progreso tecnológico representó la aparición de modernos medios como soporte de operaciones y en reemplazo de registros, prácticamente eliminando el papel.

La autorización legal otorgada a ciertos entes, como ser bancos oficiales y mixtos de provincias, Comandos de Ejército, Fuerza Aéreas y Armada y otros, para microfilmear su documentación, los sistemas de contabilidad autorizados por el artículo 61 de la ley de Sociedades, la nominatividad de acciones decreto 83/86 y diversos aspectos informáticos autorizado y reglados en derecho tributario, representan un avance en la utilización de modernos medios tecnológicos.

Ante este avance la doctrina de nuestro país afirma que el problema de la eficacia probatoria subsiste cuando la prueba derivada de procesadores electrónicos pretende utilizarse en ámbitos carentes de previsiones legales específicas, no obstante lo cual, cada caso debería ser analizado individualmente.

La posibilidad que los papeles de trabajo puedan estar integrados por elementos que no sean papel, esta limitada por la circunstancia de que por sí mismos o por la existencia de otros elementos que le sirvan de soporte, resulten aptos para sustentar la evidencia que de ellos se pretenda obtener. Así, la existencia de un cassette con la confirmación telefónica que de un saldo a cobrar muy importante ha efectuado al auditor un cliente del ente auditado, solo le serviría de evidencia en caso de que pudiera ser aceptado por terceros, P Ej.: por un Juez. En Argentina, una cinta magnetofónica no sirve como medio de prueba autónoma, por lo que de presentarse en juicio debería ser aceptada, en este caso por el deudor (confesión).

Como puede apreciarse, una conversación personal o telefónica y su posterior grabación magnetofónica o no, servirá para influir en el ánimo del auditor, para persuadirlo acerca de una determinada situación, pero su utilización como medio de prueba, quedará suspendida al posterior reconocimiento por parte del tercero o a la existencia de otros elementos (correspondencia, resúmenes de cuentas, pagos del deudor).

Todo esto, resalta la necesidad de que la información verbal que resulte relevante, sea posteriormente confirmada por escrito. Un ejemplo de ello, es la denominada carta con manifestaciones de la gerencia.

Disposiciones Profesionales que establecen su uso:

Según RT 7:

PAPELES DE TRABAJO

6. Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

7. Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente:

7.1. La descripción de la tarea realizada.

7.2. Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros.

7.3. Las conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y las conclusiones finales o generales del trabajo.

8. El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por seis años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y, en su caso, la copia de los estados contables objeto de la auditoría, firmada por el representante legal del ente al que estos correspondan.

Objetivo principal de su preparación:

Sabemos que respaldan el trabajo y las conclusiones a las que arribó el auditor, de allí que su objetivo principal sea servir como base para la emisión del informe del auditor y constituir luego su respaldo.

No obstante que los papeles deben respaldar el informe en su totalidad, se hace hincapié sobre ellos en dos párrafos del mismo:

- 1- párrafo de alcance del trabajo de auditoría: la verificación del objetivo principal implica que de los papeles de trabajo deberá surgir el grado de cumplimiento de las normas de auditoría aprobadas por la FACPCE, relativas al desarrollo de la auditoría.
- 2- Párrafo de opinión: de los papeles de trabajo deberán surgir los antecedentes que lo condujeron a la emisión de la opinión o a la decisión de abstenerse de opinar.

Valor de los papeles de Trabajo como evidencia.

Su valoración como prueba en la Justicia. Utilización de los soportes electrónicos como evidencias.

Grado de aceptación en las normas legales.

(Ver F.N 645-683)

Organización de los Papeles de Trabajo.

Este tema ha perdido relevancia debido al avance tecnológico y a la posibilidad de realizar el almacenamiento electrónico de datos pero mencionaremos los aspectos generales que hacen al esquema general de confección de los papeles de trabajo:

- Identificación de los registros:

Los papeles de trabajo deben ser referenciados e identificados para permitir relacionar con facilidad la información contenida en los mismos y lograr una búsqueda eficiente de cualquier parte del examen de auditoría.

La información de valor permanente debe ser preparada y archivada de tal manera que se facilite su uso en exámenes posteriores.

Los papeles de trabajo de cada ejercicio deben ser independientes. Cuando la información que se utilizó para respaldar el informe de auditoría es traspasada, se deberá incluir una aclaración al respecto en los papeles de trabajo de los cuales se extrajo la información.

El requerimiento de que los papeles de trabajo anuales que respaldan el informe de auditoría, sean independientes no es alterado por el reconocimiento de la evidencia de años anteriores. Los papeles de trabajo del año corriente deben referirse a los papeles de trabajo del año anterior que documenten la experiencia involucrada y los factores considerados para confirmar que dicha evidencia sigue vigente. No es necesario incluir copias de dichos papeles de trabajo del año anterior en los legajos del año corriente, sino simplemente identificar el lugar de donde proviene la información mediante la referenciación de la misma.

- Información requerida:

Las evidencias obtenidas se vuelcan en planillas de trabajo. Estas comprenden normalmente:

- Nombre del ente.
- Título y/o propósito de la planilla.
- Referencia de la planilla.
- Fecha del examen
- Referencia al paso del programa de auditoría correspondiente o explicación del objetivo de la planilla.
- Descripción concisa del trabajo realizado y de sus resultados.
- Fuente de la información (registro desde el cual fue preparada la planilla)
- Base de la selección, si correspondiera.
- Referencias cruzadas apropiadas con otras planillas pertinentes.
- Conclusión
- Iniciales de la persona que prepara la planilla y fecha en la cual se preparó.
- Evidencia de revisión.

Tipos de legajos.

Al efectuarse la revisión de los EC por parte del auditor externo, es recomendable que las evidencias obtenidas en cada etapa se estructuren mediante la utilización de formatos especiales denominados Legajos.

Los papeles de trabajo que respaldan el examen de auditoría son archivados en cuatro legajos principales:

- 1- De planificación.
- 2- De información permanente.

- 3- De información corriente.
- 4- Resumen de auditoría.

1- LEGAJO DE PLANIFICACIÓN:

Objetivo: este legajo es utilizado para documentar todo lo atinente al proceso de planificación, la información básica obtenida sobre la cual se sustenta la planificación y el plan de auditoría propiamente dicho.

Contenido: la información que debe ser documentada como parte del proceso de planificación es variada.

Parte de esta información tiene carácter permanente e integra la base de información que será utilizada en futuros exámenes; otra es específica del examen del año en curso.

Por ello, a fin de obtener eficiencia, sería recomendable separar la documentación involucrada en información de relevancia permanente e información del examen del año en curso.

Memorando de Planificación: es el resultado del proceso de planificación en el cual se resumen los factores y consideraciones y decisiones significativas pertinentes al enfoque y al alcance de auditoría. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, donde, cuando y quien lo debe hacer.

Se compone de las siguientes partes:

Estratégica:

- Evaluación global de las decisiones sobre el negocio.
- Planillas de decisiones preliminares para los componentes.

Detallada:

- Matrices de procedimientos de auditoría.
- Programas con descripción de los distintos procedimientos e indicación del alcance y oportunidad.

La documentación de los aspectos señalados debe ser clara, conceptual y debe utilizar una terminología objetiva. Antes de comenzar la etapa de ejecución, el plan debe ser firmado por el máximo nivel del equipo de trabajo como evidencia de que ha estado involucrado en el proceso de planificación y de su seguridad de que los programas de auditoría utilizados en las áreas significativas del trabajo han sido correctamente diseñados a fin de lograr los objetivos de auditoría.

Puede resultar necesario efectuar modificaciones al memorando original como consecuencia, por ejemplo, de una mayor comprensión de los asuntos del ente, de ciertos acontecimientos externos inesperados o de la determinación de algún método para alcanzar objetivos del examen. De todo ello deberá dejarse constancia puesto que asegura que se mantenga un registro de los fundamentos en la modificación del enfoque, facilita las tareas de revisión del proceso y es de utilidad en la planificación de auditorías de años posteriores.

<p style="text-align: center;">Legajo de Planificación</p> <p>Contenido</p> <p>Información de relevancia permanente: Antecedentes sobre el negocio. Descripción de los sistemas de información. Funciones de auditoría interna</p> <p>Información del examen del año en curso: Registro de actividades de planificación. Registro de información sobre actividades del ente. Registro de información administrativa.</p> <p>Memorando de planificación: Estratégica Detallada.</p>

2- LEGAJO DE INFORMACIÓN PERMANENTE:

Objetivo: Teniendo en cuenta que durante la auditoría se obtienen evidencias relacionadas principalmente con aspectos legales, societarios y financieros que constituyen la base de información para la planificación del examen y serán utilizadas en años sucesivos, sería conveniente archivarlas en un legajo que puede denominarse de información permanente. La información incluida en este legajo pierde vigencia a medida que transcurren los años. Por ello, debe ser constatada periódicamente y los asuntos que dejen de ser aplicables deben ser incorporados al legajo corriente del año anterior.

Contenido: Lo conforman las siguientes partidas:

- Aspectos legales y societarios.
- Aspectos financieros.
- Otros: correspondencia importante con el ente, actas de reuniones de accionistas, disposiciones impositivas importantes, etc.

Parte de la documentación archivada en este legajo está relacionada con información estrictamente confidencial: el contenido de ciertos documentos legales no debe ser tratado con ningún empleado del ente que no sea especialmente designado al efecto. Por lo tanto, este tipo de legajo debe ser cuidadosamente controlado en lo que respecta a su traslado, seguridad y consulta.

Cuando se prepara información para los legajos se puede optar por obtener copias de los documentos o resumirlos.

La obtención de copias resulta más rápida que realizar resúmenes, pero de esta manera se acumulan papeles innecesarios. Los resúmenes pueden ayudar a concentrar la atención en cuestiones importantes pero requieren tiempo y pueden llevar a la omisión de cierta información.

Si los resúmenes o copias se realizan de copias de documentos importantes, deberán analizarse los originales para asegurarse de que la copia se ajusta a ellos.

Legajo de Información Permanente

Temas legales y societarios generales:

Acuerdos
Contratos.
Documentos societarios y estatutos.

Temas Financieros:

Información general
Préstamos
Líneas de crédito.

Diversos:

Actas.
Disposiciones normativas relevantes.
Informes especiales.

3- LEGAJO DE INFORMACIÓN CORRIENTE:

Objetivo y contenido: Durante la etapa de la ejecución de la auditoría se llevarán a cabo los procedimientos programados. Es fundamental que estas pruebas junto con las evidencias obtenidas y las respectivas conclusiones, sean documentadas en lo que se denomina Legajo Corriente.

En general, este legajo se divide en secciones, basadas en los componentes de los Estados Contables del ente y referenciadas según el orden de los títulos del balance e incluye en cada sección, pruebas sobre dichos componentes y otras operaciones estrechamente relacionadas.

1- *Parte General:* determinados componentes de auditoría y sus correspondientes papeles de trabajo no están convenientemente vinculados con las partidas específicas de los Estados Contables sino que se relacionan con la auditoría en su conjunto. A continuación se marcan algunos aspectos a incluir en la parte general:

- a- *Análisis de los Estados Contables en su conjunto:* Consiste en la preparación de estados comparativos y la correspondiente justificación de las principales variaciones observadas, relacionándolas con los procedimientos aplicados para cada componente en particular. Puede incluirse la elaboración de gráficos explicativos y comparativos para ciertas funciones como por ejemplo la de ventas; como también la confección de indicadores económicos que permitan obtener conclusiones globales sobre las diferentes posiciones del ente (liquidez, endeudamiento)
- b- *Balance de saldos:* Se incorpora en este sector el balance entregado por la Sociedad para ser auditado. Dicho balance deberá ser relacionado mediante las referencias que correspondan con cada uno de los componentes analizados en la sección específica.
- c- *Hechos posteriores:* Constituye la evidencia de los hechos y circunstancias ocurridos con posterioridad a la fecha de cierre y hasta la emisión del informe, que afectan significativamente los Estados Contables bajo examen.

Estos hechos posteriores surgirán del análisis que se practique sobre las Actas de Asamblea y Directorio, los Estados Contables mensuales más recientes, las cartas de asesores legales y las revisiones y pruebas efectuadas sobre las distintas áreas de auditoría.

- d- *Contingencias*: son las situaciones que implican potenciales riesgos y que surgen de la revisión de actas, averiguaciones con los niveles gerenciales apropiados, temas incluido en las Actas de representación de la Gerencia y del Asesor Legal, exámenes de contratos especiales, etc.
- e- *Resúmenes de actas, registros legales y estatutos*: Se describe en este sector el resumen de los aspectos legales del ejercicio bajo análisis a los efectos de que pueda evaluarse el impacto sobre los componentes individuales de los Estados Contables.
- f- *Cobertura de seguros*: Al obtenerse del ente el detalle de las pólizas vigentes, se realiza la confirmación de los datos incluidos en las mismas por parte de la compañía aseguradora.
Se confecciona una planilla comparativa del valor según libros de los distintos conceptos y del monto asegurado indicando si parece adecuada la cobertura, comprobando además el pago de las primas respectivas.

2- *Secciones específicas por componentes*: Para cada uno de los componentes de los Estados Contables deberá confeccionarse la siguiente información:

- a- *Planilla Llave*: Consiste en la exposición de cada una de las cuentas y los respectivos saldos que conforman los capítulos integrantes de los Estados Contables con cifras comparativas de año anterior. La planilla Llave debe estar referenciada a los Estados Contables incluidos, según se verá, en el legajo resumen de auditoría y a cualquier planilla de detalles del legajo bajo análisis que provea un mayor análisis de las cifras o que respalde reclasificaciones u otros ajustes.

En las planillas llave resulta conveniente dejar columnas libres para registrar cualquier ajuste que se determine a medida que se desarrolla el trabajo. Para ellos se pueden preparar en formato de tres columnas, con una columna para los montos registrados en los libros, otra para los ajustes y la tercera para los montos finales que aparecen en los Estados Contables.

- b- *Conclusiones*: la finalidad de la planilla de conclusiones consiste en resumir los resultados del trabajo de auditoría y decidir si se han alcanzado los objetivos relativos a cada componente específico de los Estados Contables. De esta forma cada conclusión debe referirse a la labor de auditoría sobre la cual se basa, mencionar las excepciones observadas, establecer si la evidencia de auditoría que se planificó pudo ser obtenida y por último, expresar una opinión tal como:

“He examinado los saldos de las cuentas que conforman el componente existencias al 30 de Junio de 2005 de acuerdo con lo detallado en el programa de trabajo archivado en el Legajo de Planificación, cuyo alcance considero adecuado. No he notado excepciones de significación en la realización del trabajo. En base a lo mencionado precedentemente estoy en condiciones de concluir que los saldos examinados representan razonablemente las existencias de la sociedad al 30/06/2005 de acuerdo con normas contables vigentes”.

Estas conclusiones junto con las relativas a la corrección de los procedimientos y a la satisfacción acumulada de auditoría resultante conducen a una conclusión global expresada mediante el informe del auditor.

- c- Notas: los papeles de trabajo deben resumir los temas significativos relacionados con aspectos contables de auditoría y de control relativos al componente. Para ello estas situaciones se expresan en notas que por ejemplo pueden comprender:
 - Debilidades de control, su efecto en el enfoque y referencia al informe de control en el cual la debilidad ha sido o será informada a la Gerencia.
 - Cambios en las normas y métodos contables y el impacto sobre los Estados Contables y el informe de auditoría.
- d- Programas de auditoría: en cada sección se debe incluir una copia del programa de auditoría. Normalmente un programa comprende:
 - los pasos detallados que han sido programados.
 - Referencias a los papeles de trabajo.
 - La firma o iniciales de la persona que realiza el trabajo y la fecha de finalización.

Cualquier trabajo que se realice más allá del previsto en la planificación debe ser documentado, referenciándolo a la documentación resumen de auditoría donde se exponen los motivos del cambio.

- e- Planillas de detalle: constituyen los rastros claros y completos de las pruebas de auditoría efectuadas.

Los papeles de trabajo deben indicar en forma precisa las razones en que se fundamentan las decisiones para probar ciertos tipos o grupos de operaciones, la base de la selección, los periodos elegidos para las pruebas y la extensión de las mismas.

Legajo de Información corriente:

Contenido:
Parte General:
análisis de los Estados Contables.
Balance de saldos.
Hechos posteriores.
Contingencias:
Resúmenes de actas, registros y estatutos.

Secciones específicas por componente:
Planilla llave
Conclusiones
Notas
Programa de auditoría
Planillas de detalle

4- LEGAJO RESÚMEN DE AUDITORÍA:

Objetivo: los principales temas relacionados con la auditoría practicada deben documentarse durante la etapa de finalización. Para ello, dicha documentación puede agruparse en legajo o memorando resumen de auditoría. Esto permite que los temas claves sean debidamente tomados en cuenta al preparar los informes dirigidos tanto a la gerencia como a terceros.

Esta información posee los siguientes objetivos:

- Brindar una visión global de la ejecución y finalización de la auditoría.
- Resumir las conclusiones y decisiones significativas alcanzadas durante el examen.

- Acumular y resumir las evidencias de auditoría para evaluar su efecto, individual o globalmente, sobre los Estados Contables en su conjunto.

Contenido:

- *Estados Contables y el informe del auditor:* se incorpora una copia de los Estados Contables referenciada a las planillas llave junto con una copia del informe de auditoría.
Así, se coteja que las cifras auditadas sean coincidentes con las que componen los Estados Contables definitivos del ente.
- *Resumen de los temas relevantes:* es el punto principal del legajo puesto que es el compendio claro y conciso de los temas significativos que han surgido de la labor de auditoría.
La estructura depende de cada caso en particular puesto que a veces bastará solamente con un resumen de los hechos más salientes referenciado con los papeles de trabajo, mientras que en otro será necesario un memorando más extenso.
Fundamentalmente, comprenderá el resumen de los aspectos que fueron mencionados para cada componente individual en el legajo corriente, relativos a:
 - 1- Modificaciones significativas en el negocio del ente.
 - 2- Cambios en las normas contables y sus efectos.
 - 3- Apartamiento de las normas contables y las conclusiones sobre el impacto de tales situaciones.
 - 4- Incertidumbres significativas, incluyendo litigios pendientes.
 - 5- Limitaciones al alcance.
 - 6- Partidas dudosas.
 - 7- Hechos posteriores.
- *Carta de la gerencia:* se adjunta la carta que respalda las afirmaciones vertidas durante el examen.
- *Informe de control interno:* la documentación resumen de auditoría debe incluir una copia del informe de control interno que será enviado a los funcionarios del ente o un resumen de los puntos que deben ser considerados para ser incluidos en dicho informe. Cada recomendación debe referenciarse a las notas del legajo corriente correspondientes a cada componente donde el problema es puntualizado, descripto y evaluado.
- *Resumen de errores no ajustados:* Consiste en la preparación de una planilla que incorpora los ajustes propuestos en cada componente y que no fueron realizados por el ente. Deberá exponerse la incidencia que poseen sobre el activo, pasivo, PN y resultado del ejercicio a los fines que se pueda concluir sobre el impacto de los mismos en los Estados Contables en su conjunto.
- *Carta de los asesores legales:* también se archivan en el legajo, las confirmaciones de los abogados referenciadas con los papeles de trabajo elaborados en el legajo correspondiente.
- *Planilla de tiempo:* es útil a los fines de la comparación y el análisis de tiempos y recursos, la preparación de una planilla que indique la cantidad de horas empleadas en el proceso de auditoría con indicación de los que la realizaron y del tiempo insumido por cada tarea efectuada según corresponda. De la relación de esta planilla con lo programado surgirán los desvíos que se hubieran producido.

Legajo Resumen de Auditoría

Estados Contables e informe de auditoría.
Resumen de temas significativos.
Informes de control interno.
Informes a la gerencia
Carta de la gerencia
Memorando impositivo u otros.
Resumen de errores no ajustados.
Carta de abogados.
Análisis de variaciones de tiempo

Planificación en Auditoría

(Lattuca p. 91 a 105)

Ver Fowler Newton P. 483-569

La naturaleza del trabajo Auditoría y su objetivo primario, conllevan a la necesidad básica de desarrollar la acción de planificar. Esta acción se puede sintetizar como la asignación en el tiempo de los recursos disponibles en función de las tareas y de la amplitud de los procedimientos a utilizar.

En la secuencia de este proceso, los procedimientos son consecuencia directa de la evaluación primaria que se realice sobre la magnitud, forma de operación y características del contexto en que se desenvuelve el ente auditable.

La planificación es una de las mejores herramientas a utilizar para la obtención de los objetivos perseguidos.

La afirmación anterior se fundamenta en ciertas pautas de trabajo:

- 1- Necesidad de una conclusión que es la ponderación resultante de diversas tareas.
- 2- Tales tareas difieren en su:
 - ✓ Extensión y correlación temporal.
 - ✓ Requerimientos de idoneidad.
 - ✓ Ubicación geográfica.
- 3- Los elementos mencionados en 2- deben combinarse entre sí.

La RT 7 señala:

2.4 “Planificar en forma adecuada el trabajo de Auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos EC serán objeto de la Auditoría y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de procedimientos a aplicar, su alcance, la distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

Objetivos:

La planificación de un trabajo de Auditoría se orienta a:

- ✓ Definir en forma concreta los procedimientos de trabajo a utilizarse, con el consecuente dimensionamiento de su alcance e Intensidad.
- ✓ Obtención de los recursos humanos necesarios para cumplimentar los procedimientos definidos.
- ✓ Correlación temporal de las tareas con los recursos humanos, con el fin de controlar el desarrollo del trabajo de acuerdo con el compromiso asumido para la entrega de informes.
- ✓ Generación de evidencias fehacientes de haber cumplido un trabajo profesional con los requisitos propios de su naturaleza.
- ✓ Estos puntos forman un conjunto interrelacionado, por lo que la falencia en la adecuada definición de una de sus partes afecta toda la estructura de la planificación.

Elementos de la Planificación:

a- Propósito del trabajo a realizar:

El propósito del trabajo es el principal condicionante de la planificación. Los trabajos de Auditoría pueden divergir en sus objetivos pero todos tienden a expresar una opinión profesional; por ende, la planificación debe tomar en consideración este factor para dimensionar el trabajo a las necesidades emergentes del tipo de opinión a brindar.

b- Características del ente donde se efectúa el trabajo:

Las características del ente donde se efectúa el trabajo, particularizan las clases de procedimientos a aplicar para cumplimentar la tarea.

Los factores que resaltan este ámbito son:

- 1- la forma jurídica del ente.
- 2- Sus características operativas, es decir, el tipo de operaciones que realiza el ente.
- 3- Grado de confiabilidad de los elementos del control

c- Estimación de las horas a insumir en la realización del trabajo:

La presupuestación del trabajo resume una asignación de horas a cada una de las tareas a realizar. Los elementos básicos de la asignación de horas son los siguientes:

- 1- Entrevistas con el cliente: técnica que otorga al auditor una vivencia que le permite dimensionar el trabajo en real magnitud.
Es recomendable en este caso la preparación de un cuestionario sintetizado en un memorando que detalle las preguntas fundamentales en cada una de las áreas que caracterizan al ente.
- 2- Visita a las plantas y oficinas, y observación de las operaciones:
Esto permite que muchos factores de dimensión de estructuras y disposición de elementos, sean conocidos directamente pudiendo determinar su incidencia en la asignación de los recursos y procedimientos a implementar.
- 3- Características de la documentación y registros: esto permite identificar más rápidamente los tiempos a insumir

d- Programas de Trabajo:

La detallada enunciación de procedimientos de auditoría se condensa y resume en un cuerpo orgánico y sistemático que se define como programa de trabajo. El auditor elegirá según lo expresado anteriormente las alternativas más apropiadas a volcar en los programas de trabajo que le permitan el cumplimiento de las metas fijadas.

Se conocen diferentes enfoques en la preparación de los programas de trabajo, los cuales dependen de la experiencia del auditor, del tamaño del estudio profesional, la complejidad de la tarea en función de las características del cliente, y el mayor o menor deseo de privilegiar la eficiencia por sobre la creatividad del auditor.

Según sea el grado de detalles que asume en su conformación, pueden variar desde simples guías o recordatorios de procedimientos, también llamados programas generales, hasta aquellos analíticos o detallados.

También es menester una clasificación de acuerdo con la específica relación con un trabajo en particular. Desde este punto de vista son programas estándar los preparados con el objetivo de ser utilizados en una cantidad de circunstancias similares por lo general para ser aplicados a distintos clientes de un mismo auditor; son programas específicos los que se preparan y aplican en circunstancias determinadas por lo que asumen un grado de detalle aún mayor, pudiendo comprender cada una de las cuentas que componen el plan de cuentas del cliente con su respectivo código.

Oportunidad de la planeación:

La planeación de la auditoría debe realizarse antes de iniciada la tarea, aunque, solo luego de identificadas las afirmaciones que contienen los EC, y determinados los objetivos y riesgos de auditoría que conlleva la evaluación de las actividades de control del propio ente, puede explicitarse el programa en forma completa.

Sin embargo, allí no termina la confección del programa de Auditoría, pues a medida que se va desarrollando el trabajo, se reevalúa permanentemente el plan y se le efectúan las modificaciones necesarias para alcanzar los objetivos establecidos y cumplir eficientemente con el trabajo.

El auditor debe emitir su juicio sobre la razonabilidad con la que los EC exponen la situación patrimonial y los resultados de la empresa; como nunca llega a estar totalmente seguro, trata de reducir la incertidumbre a límites razonables, y eso explica su preocupación constante por reevaluar sus próximos pasos en la búsqueda de la verdad

Desarrollo de la planificación:

Exige un adecuado ejercicio del criterio profesional para adaptar el esquema a las particularidades de cada trabajo.

1- *Cuestionario para visita previa:* uno de los mayores problemas que se le presentan al auditor es el de reunir todos los elementos de la planificación insumiendo para ello el menor tiempo posible.

La visita al cliente es vital y se recomienda realizar un cuestionario con los siguientes puntos:

- a- Denominación completa del ente (dato necesario para identificar los EC a auditar)

- b- Ubicación geográfica de plantas fabriles, sectores de venta, administración y otros (para determinar el lugar de trabajo de los auditores, tiempos de viaje, posibilidad de conocimiento personal, etc.)
- c- Líneas de productos que elabora con indicación de su mayor o menor complejidad técnica, proveedores principales e insumos críticos (para estimar el tiempo dedicado a la revisión de costos, ideas generales sobre la posibilidad de obsolescencias, etc.)
- d- Penetración del ente en el mercado, principales competidores, estacionalidad de las ventas, tipo de clientela (ayudan a la selección de procedimientos)
- e- Cantidad de personal que emplea el ente en los distintos sectores (para estimar la distribución de la carga de trabajo y proveer un elemento de control en la revisión del total de jornales y cargas sociales).
- f- Registros contables que utiliza el ente (para estimar la facilidad de acceso a los datos relevantes para la Auditoría)
- g- Criterios de valuación empleados en los distintos rubros, con indicación de los métodos específicos de imputación y costeo (para la planificación de las horas necesarias en cada rubro).
- h- Fecha en que se proyecta efectuar la asamblea ordinaria, si correspondiere, momento en el que se necesita contar con los EC auditados (acota la duración del trabajo y establece el número de auditores necesarios para finalizar en término)
- i- Fecha en la que estarán disponibles los listados sobre los cuales se debe efectuar revisión (fajan los límites de inicio de ciertas tareas ineludibles)
- j- Tareas que puede realizar personal del cliente (para ponderar la horas de Auditoría)
- k- Fechas de toma de inventario físico de bienes de cambio, de uso, etc. (establece asignaciones de auditores en momentos determinados)
- l- Existencia de contratos especiales, concesiones, juicios de importancia u otras situaciones similares que influyen o restringen la actividad y/o los resultados del ente (para determinar algunas tareas a realizar y estimar contingencias).

Una vez realizadas estas tareas colectoras de datos, deben plasmarse sus conclusiones en diagramas que permiten visualizar los procedimientos, fechas y duración de los distintos pasos del proceso.

Presupuestación de tareas:

Una herramienta básica de la planificación es la utilización de un formulario en el que se resumen las distintas tareas que deben realizarse y su adjudicación a los auditores de acuerdo a con su complejidad, el grado de confiabilidad de los elementos de control y la experiencia del personal interviniente. Una vez realizada esta primera distribución será conveniente utilizar un papel de trabajo que permita visualizar su correlación temporal en función de las fechas críticas y analizar si es conveniente la carga de trabajo asignada a cada auditor.

Se espera que este formulario pueda además utilizarse como medio de control de la estimación realizada por contarse con el tiempo realmente insumido por cada tarea.

Ejemplo de contenido del formulario:

- ✓ Empresa
- ✓ Fecha de cierre de ejercicio
- ✓ Tarea N°

- ✓ Descripción de las distintas tareas
- ✓ Auditor a cargo
- ✓ Horas de trabajo presupuestadas
- ✓ Horas de trabajo reales
- ✓ Diferencia entre las horas reales y las presupuestadas. Si se hubiera utilizado un tiempo menor al previsto se indicará entre paréntesis.
- ✓ Explicación de las variaciones.

AL y CAMI Compañías PÚBLICAS Empresa		PRESUPUESTACIÓN DE TAREAS				Cierre de Ejercicio
Tarea Nro.	DESCRIPCIÓN	Auditor a cargo	HORAS DE TRABAJO			EXPLICACIÓN DE VARIACIONES
			Pres.	Reales	DIF.	
Activos Corrientes						
Caja y bancos						
1	Arqueo de fondos	A-1	5	5	—	
2	Seguimiento del arqueo de fondos	A-1	4	4	—	
3	Circularización de los saldos bancarios	A-2	4	4	—	
4	Revisión de las confirmaciones bancarias	A-1	10			
5	Cuentas varias	E	8	6	2	Eliminación de las cuentas
6	Revisión final	E	4			
Créditos						
7	Arqueo de documentos	A-1	3	3	—	
8	Circularización de saldos doblados		4	4	—	
9	Seguimiento del arqueo de documentos	A-2	4	4	—	
10	Id. de confirmac. de saldos	A-2	4	4	—	
11	Análisis de antigüedad de saldos	A-1	2			
12	Id. de los cobros posteriores	A-2	4			
13	Id. de cuentas diversas	A-1	10			
14	Revisión final	E	6			
Bienes de Cambio						
15	Observación de la toma de inventarios	A-1	8	9	1	Cambio de método
16	Análisis comparativo con el año anterior de los criterios de valoración	E	8	10	2	
17	Seguimiento del inventario físico	A-1	4			
18	Análisis detallado de la valoración	A-1	16			
19	Cuentas varias	A-2	4			
20	Revisión final	E	8			

Cronograma de Tareas:

Otro formulario útil es el gráfico de correlación de tareas o Cronograma de tareas.

Su intención es coordinar la labor de los distintos auditores intervinientes en función del tiempo disponible y de las tareas a realizar.

Se utiliza para:

- ✓ Determinar la secuencia adecuada de las tareas.
- ✓ Reducir al mínimo los tiempos libres de auditores o las sobrecargas de trabajo cuando se acercan las fechas establecidas como límite de trabajo.

El cronograma de tareas propuesto se compone de:

- ✓ Columnas que indican los sucesivos días de trabajo y las fechas del calendario a que corresponden esos días. A su vez, para facilitar la graficación se ha dividido el día en dos partes que corresponden a periodos de 4 horas cada uno.
- ✓ Filas en las que se colocarán los tipos de auditores que intervendrán en la realización de las tareas. Eventualmente pueden completarse con los nombres del personal interviniente.

Uno de los aspectos a considerar es la posibilidad de dividir el trabajo en 2 etapas, una preliminar y una final.

El objeto del trabajo preliminar es desarrollar una serie de tareas de revisión que no dependen básicamente de la información de cierre del ejercicio, logrando así minimizar las sobrecargas de trabajo en el proceso final.

Ejemplos de tareas que pueden adelantarse son: evaluación de las actividades de control de los sistemas, prueba de transacciones, circularización, lectura de actas de asamblea, análisis del sistema de costo.

En este caso puede ser necesario preparar dos cronogramas de tareas si las dos etapas no se realizan en forma continuada.

AL y CAM Contadores Públicos												
Cronograma de tareas												
Empresa						Cierre de Ejercicio						
DIAS	1		2		3		4		5		6	
	30-9		3-10		4-10		5-10		6-10		7-10	
AUDITORES	M	T	M	T	M	T	M	T	M	T	M	T
ENCARGADO	P	26	16	5			18			32	17	
	R	26	16	5								
1 ASISTENTE PRIMERO	P	1	7	2		25		13		28	34	23
	R	1	7	2		25						
2 ASISTENTE SEGUNDO	P	27	3	8	9	10		29	12	36	19	30
	R	27	3	8	9	10						

Programas de Trabajo:

Aspectos a incluir:

ESENCIALES:

- ✓ Nombre del cliente
- ✓ Fecha en que se efectúa la revisión
- ✓ Detalle de los procedimientos de Auditoría a aplicar
- ✓ Tiempo presupuestado y tiempo real empleado.
- ✓ Explicación de cualquier variación entre lo programado y lo efectivamente realizado.
- ✓ Constancia de cumplimiento de cada procedimiento incluyendo fecha y firma de quien lo llevó a cabo.
- ✓ Conclusión (juicio de valor) luego de la revisión del área o rubro.

CONVENIENTES SEGÚN LAS CIRCUNSTANCIAS:

- ✓ Recordatorio de los objetivos generales que se persiguen con la revisión.

- ✓ Referencia sintética a las principales características de los sistemas de control vigentes en el área que cubre el programa y en particular sobre deficiencias cuya potencialidad requiriese especial atención.
- ✓ Elementos que proveerá el cliente y su fecha tentativa.

El motivo por el cual estos aspectos no se incluyen como esenciales radica en que:

- a- Los objetivos de la revisión de un rubro deben estar siempre presentes en un auditor capacitado y son presupuesto indispensable para que se encuentre en condiciones de realizar su labor de revisión.
- b- Normalmente los papeles de trabajo preparados con la revisión de los sistemas de control se agrupan en un solo legajo donde al final de cada área se exponen las conclusiones, no siendo indispensable por lo tanto, reiterarlo en el programa, y,
- c- Los elementos a entregar por el cliente con su fecha tentativa, forman parte por lo común de un papel de trabajo al efecto.

El programa de trabajo no es algo que deba realizarse de una manera determinada sino que es la resultante de distintos factores, entre los que debe incluirse necesariamente, las convicciones del profesional.

Bolilla 6:

Disponibilidades y cuentas relacionadas.

Concepto y Naturaleza.

Según R.T 9.III.A.1, el rubro **Caja y Bancos** incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar.

Este rubro comprende los fondos disponibles para ser *utilizados sin restricciones*, que un ente tiene en un momento determinado, entonces, para formar parte de este rubro, deben poder ser utilizados en forma inmediata.

Los fondos pueden ser expresados en billetes y monedas, del país o del exterior, en saldos de cuentas de entidades financieras, en cheques, etc. Como la contabilidad debe reflejar la realidad económica, deberá analizarse la intención de la empresa con el fin de determinar la asignación al rubro. Por ejemplo:

- Las cuentas de PF y similares no deben considerarse en este rubro ya que al colocarlos con el fin de obtener una renta deben considerarse como inversiones.
- Las cuentas en Caja de Ahorro que se utilizan para obtener una renta deben considerarse como inversiones transitorias. Las destinadas a mantener fondos líquidos podrían incluirse en el rubro Caja.

- Los cheques diferidos, responden a las características de un crédito.

El rubro debe representar el monto disponible al cierre, por lo que:

- No debe descontarse de la existencia el monto de los cheques emitidos y no entregados al cierre del ejercicio.
- No deben sumarse al saldo las cobranzas a disposición de la empresa pero no recibidas al cierre del ejercicio.
- Deben detraerse los montos desembolsados de los fondos para gastos en tanto comprendan cifras significativas.
- No deben computarse los importes correspondientes a listas de documentos entregados para el descuento en bancos, no acreditados por la entidad financiera al cierre del ejercicio.
- No deben incluirse valores representativos de conceptos de gastos no empleados al cierre del año, tales como estampillas, cargas de franquadoras, etc.
- Cuando el uso de fondos está restringido por alguna razón, debe revelarse tal situación mediante una nota y, si corresponde, clasificarlos por separado.

Importancia relativa de las partidas que integran el componente:

Los saldos de caja y bancos no suelen ser significativos al cierre de cada periodo pero las cuentas que integran el componente involucran movimientos relevantes puesto que se relacionan con la obtención de los fondos (cobranzas) y el egreso de los mismos (desembolsos).

Normas contables, legales y reglamentarias aplicables:

(L 177-179 S 152)

Los criterios de exposición de la información contable están contenidos en la RT 9 de la FACPCE y se comparan con la ley 19.550 y con las normas de la resolución 110 de la CNV. (Averiguar si fue derogada)

Pauta comparativa	Ley 19.550	Resol. 110 CNV	RT 9 de la FACPCE
Norma General	Art. 63: En el bce. General deberá suministrarse la información que a continuación se requiere: 1. Activo: a) El dinero en efectivo en Caja y Bancos, otros valores caracterizados por similares ppios. De liquidez, certeza y efectividad y la moneda extranjera.	Disponibilidades: son aquellos activos que tienen poder cancelatorio legal ilimitado y otros con características similares de liquidez, certeza y efectividad.	Caja y Bancos: incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar
Notas relacionadas	Art. 65 Para el caso en que la correspondiente	Hace referencia al art. 65 de la L	Capítulo VI. Información

	información no estuviera contenida en los Estados Contables... deberán acompañarse notas y cuadros que se considerarán parte de aquellos. La siguiente enumeración es enunciativa: 1. Notas. a) bienes de disponibilidad restringida	19.550	complementaria. A.5) Específicamente los estados deberán contener notas que informen sobre los aspectos detallados a continuación: b) los bienes de disponibilidad restringida.
Anexos relacionados	2. Cuadros anexos. f) el activo y pasivo en moneda extranjera detallando...	Incluye anexo G denominado “Activos y Pasivos en Moneda Extranjera”	A.1.a) moneda extranjera: “Activos y Pasivos en moneda extranjera indicando...”

Aspectos de valuación:

Las disponibilidades en moneda local se determinan por su valor nominal, siendo por tanto probables causantes de RECPAM en economías inflacionarias.

Las disponibilidades en moneda extranjera se convierten al tipo de cambio de la fecha de la transacción, al momento de esta; o a la de cierre de ejercicio cuando corresponda medirlos primero en moneda extranjera y luego convertirlos en moneda nacional. Las diferencias de cambio se tratan como activos financieros o costos financieros. Siempre deben utilizarse tipos de cambio que atiendan a la realidad económica y no provengan de variaciones temporales.

Aspectos de exposición:

Los saldos de Caja y banco se expondrán como disponibilidades a corto plazo en función de sus características de liquidez y poder cancelatorio.

Componentes.

(Lattuca 180-182 y Slosse 150-151)

Actividades incluidas en el componente:

- 1- Cobranzas
- 2- Pagos.
- 3- Custodia
- 4- Planificación de los recursos y las necesidades financieras.

Cada una de ellas deberá subdividirse en cuentas hasta llegar al grado de detalle necesario.

Los dos primeros ítems serán analizados al tratar lo componentes de ventas y cuentas a cobrar y compras y cuentas a pagar.

El sistema de planificación financiera es el principal factor a tener en cuenta en la gestión de tesorería de un ente.

Dicho sistema puede comprender ciertos procedimientos específicos, no solo para traducir los planes del ente en necesidades financieras, sino también para determinar cuando y como obtener los fondos necesarios.

En circunstancias normales, la mayoría de las empresas planifican por lo menos con un año de antelación.

Previsión de las disponibilidades:

El uso de técnicas de previsión del efectivo permite a la gerencia evitar problemas con las disponibilidades que podrían dañar gravemente las actividades del ente.

Con esto se pretende determinar:

- Los saldos previstos de disponibilidades para las operaciones.
- Las necesidades de crédito.
- El excedente de efectivo disponible.

Gestión de tesorería:

Las sociedades tienden a desarrollar una serie de técnicas para reducir los fondos de caja ociosos y liberar las sumas disponibles para su intervención. Por ejemplo:

- la centralización de los fondos resulta más eficaz que tener varias cuentas separadas.
- planificar los desembolsos para aprovechar el intervalo de tiempo que media entre la emisión del cheque y su presentación a la compensación bancaria.
- Clasificar las facturas de los proveedores por fechas de vencimiento antes de la preparación de los cheques y disponer que los pagos se hagan en las fechas de vto. Y no antes.
- Utilizar los giros bancarios para cobrar a los clientes.

Algunos de los tipos de información que se requieren para fines de gestión del efectivo:

- Perspectivas y previsiones de efectivo a largo plazo.
- Previsiones de efectivo mensuales, trimestrales y anuales y estados comparativos de la situación de efectivo corriente.
- Informes, diarios o semanales, de los ingresos y egresos reales y de los saldos de caja.
- Estados de flujo de efectivo de los fondos previstos y reales.
- Posiciones de divisas y otra información sobre los riesgos relacionados con la gestión de las divisas.

Irregularidades con los fondos:

Para que se produzcan irregularidades con los fondos, es necesario tener acceso al dinero en forma directa o indirecta.

Para que un irregularidad permanezca oculta, es necesario que sea cubierta adrede o bien que no se ejerzan los controles necesarios para descubrirla.

A su vez, la irregularidad puede consistir en, intercepción de los fondos en forma definitiva o en una retención de fondos que se van sustituyendo periódicamente.

De ello surgen los métodos de encubrimiento posibles:

Irregularidad	Método de encubrimiento	
----------------------	--------------------------------	--

Retención	1- Omisión de registrar	Ocultamiento generalmente temporario.
	2- Manipulación de registros.	Para reducir el saldo de caja o de otros activos
	3- Manipulación de documentos	Por ej.: Notas de crédito por devoluciones, descuentos, etc., bajas de deudores por incobrables.
	4- Evasión de los procedimientos de control.	
Traslado	Por alguno de los métodos enunciados de 1 a 4	

La persona que recibe fondos antes que se registren como cobranzas puede retenerlos para utilizarlos y encubrirlos mediante la omisión de registrar. Esto lo puede hacer cualquier persona que recibe dinero por primera vez. Por ejemplo: el cobrador, la persona que recibe la correspondencia y la abre, el cajero o cualquier persona que reciba fondos antes de la registración. Si se ha hecho una cobranza de un crédito y se ha retenido, la retención puede ser descubierta cuando se le reclame el pago al deudor. La omisión de registrar es un encubrimiento generalmente temporario en una cuenta de cobrar, pero puede llegar a ser permanente por la falta de procedimientos de control. Si, por ejemplo, la persona que vende desechos de fabricación también los cobra y no existe un control de los desechos producidos, vendidos y en stock, la omisión obra como un encubrimiento permanente.

Si se sabe que omitiendo registrar el encubrimiento va a ser temporario, se utilizará otro procedimiento para encubrir la retención, sea manipulación de los registros o los documentos o evadiendo los procedimientos de control.

La manipulación de los registros va a consistir en modificar lo registrado para encubrir un faltante. Por ejemplo, disminuyendo el saldo contable de Caja (contabilizando la cobranza como un gasto, manipulando las sumas del registro o los pases de un folio a otro) se encubre la retención.

Otra manipulación posible es acreditar en el Mayor Auxiliar y no contabilizar el asiento caja a deudores; el problema es que no concilian las cuentas a cobrar individuales con la cuenta control del Mayor General. Salvo que dicho control no se lleve a cabo, es necesario continuar con la manipulación para que el encubrimiento sea permanente.

Si quien hace la retención no tiene ningún acceso a los registros contables y no puede modificarlos, debe recurrir a la manipulación de documentos, por ej.: modificar la cifra del recibo o emitir una nota de crédito por devoluciones, rebajas o descuentos, o dar de baja por incobrable a un deudor que ha pagado.

Una última posibilidad de encubrir, es la evasión de procedimientos de control, ya sea que el control no exista o que no funcione adecuadamente. Si se logra que un procedimiento de control no se ejercite, entonces, aunque la irregularidad no se encubra, la misma permanece oculta.

El traslado consiste en utilizar fondos de la empresa cubriendo el faltante con cobranzas posteriores. El procedimiento disminuye la posibilidad de su descubrimiento porque siempre la deuda más nueva es la que menos posibilidad tiene de ser reclamada al deudor. Así, los valores recibidos según recibo, no van a ser los mismos que se contabilizan. Una posibilidad de descubrir el fraude, es la comparación de los valores de los recibos con los valores según boletas de depósitos, siempre y cuando no se haya modificado la boleta de depósito. El procedimiento de confirmación de deudores, que consiste en enviar mensualmente a los deudores un resumen de cuentas e investigar las diferencias de tiempos que se detecten entre

las fechas de contabilización de la empresa y de los clientes, es un medio eficiente de descubrir el traslado.

Respecto a las irregularidades que pueden producirse en el sistema de pagos, ellas se refieren a:

- Pagos duplicados.
- Pagos indebidos por servicios no recibidos o compras inexistentes.
- Pagos no autorizados.
- Desvío de pagos hacia terceros inexistentes.

Estas irregularidades pueden deberse a errores por falta de normas de control (por ej.: pagos duplicados por no inutilización de los duplicados de las facturas de los proveedores con un sello que indique tal condición) o por fraudes que pueden estar encubiertos temporalmente o permanentemente. Estos últimos subsisten en sistemas de control débiles que entre otras fallas no contemplan la separación de funciones, entre el manejo de los fondos y la registración de las operaciones.

Objetivos de la revisión.

(Lattuca 179)

Objetivos Generales: la auditoría de los rubros del activo y de los flujos de operaciones relacionados tiene por finalidad, la verificación de las afirmaciones siguientes, contenidas en los Estados Contables en forma explícita o implícita.

OBJETIVO	AFIRMACIONES REATIVAS A	
	CAJA Y BANCOS	INGRESO Y EGRESOS DE FONDOS
Lo registrado es real	EXISTENCIA real de los activos que componen el saldo al cierre.	ACAECIMIENTO real de las transacciones del periodo a examinar.
Lo registrado es propio	PROPIEDAD de los activos que componen el saldo al cierre.	PROPIEDAD: las transacciones registradas en el periodo a examinar pertenecen al ente auditado.
Todo lo real está registrado	INTEGRIDAD: inexistencia de activos omitidos del saldo al cierre.	NO ACAECIMEINTO de transacciones omitidas de registrar en el periodo a examinar.
La valuación es correcta	VALUACIÓN. El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con criterios contables adecuados y normas legales aplicables.	VALUACIÓN El valor monetario de las transacciones incluidas en los Estados Contables coincide con criterios contables adecuados y normas legales aplicables.
La exposición es correcta	EXPOSICIÓN: El rubro es informado de acuerdo con criterios contables adecuados y normas	EXPOSICIÓN En su caso, las transacciones han sido informadas de acuerdo con criterios contables

	legales aplicables.	adecuados y normas legales aplicables.
--	---------------------	--

**Evaluación de las actividades de control específicas.
L 183- 202**

Elementos del control:

Dependen del tipo de operación:

- Sensores: recibos, notas de venta al contado, boletas de deposito, planillas de ingreso, ordenes de pago, planillas de movimientos de valores, cheques, tiras de maquinas registradoras, planillas de vencimientos. Generalmente serán documentos, aunque en otros casos puede ser la observación que de la actividad del sistema realiza el grupo de control. Deberá verse si existen todos los sensores necesarios para cada tipo de operación.
- Grupo de control:
 - control de los fondos por responsables externos al sistema.
 - cotejo de la planilla de ingresos con el importe de los recibos.
 - comprobación del total depositado con los recibos emitidos. -comparación de las ordenes de pago con la documentación de respaldo.
 - verificación de la coincidencia entre las cancelaciones de cuentas de clientes y las cobranzas efectuadas.

Ejemplo: si se analiza el control del arqueo de caja:

- a) Objetivo: los fondos de caja registrados deben existir.
- b) Característica controlada: monto de los fondos de caja.
- c) Sensor: contabilidad que indica el saldo de la cuenta caja.
- d) Grupo de control: quien hace el arqueo y controla los fondos existentes con el saldo de la cuenta caja e informa al grupo activante.
- e) Grupo activante: quien tiene posibilidad de tomar la acción correctiva.

Controles Típicos:

Cuando se considera el costo-beneficio de una auditoría basada en la confianza de los sistemas de control de los circuitos de cobranzas y pagos se debe evaluar principalmente el impacto sobre las pruebas sustantivas aplicables a cuentas a cobrar y pagar.
Se mencionan algunas actividades de control reconocidas como de validez generalizada.

1- Relativos a cobranzas:

- a- Control de las cobranzas que teóricamente deberían efectivizarse con las reales.
- b- Limitar el acceso a las cobranzas.
- c- Registración inmediata de la cobranza.
- d- Recibos:
 - 1- Prenumerados de imprenta.
 - 2- Inutilización y archivo de los anulados.

- 3- Acceso limitado a los que intervienen en las cobranzas.
 - 4- Control externo a caja de los talonarios en blanco.
 - 5- Control de la correlatividad numérica de los recibos rendidos.
 - 6- Control de la correlatividad numérica de los recibos procesados.
- e- Endoso restrictivo de valores, sea que:
- 1- Se solicite su emisión con la restricción (Ej: cheques con cláusula no a la orden y sin talón)
 - 2- Se lo haga en el momento de su recepción.
- f- Depósito íntegro y diario de la cobranza.
- g- Existencia de políticas definidas sobre monto y ocasión de los descuentos.
- h- Existencias de un régimen de autorización para emitir Notas de Crédito y para dar de baja incobrables.
- i- Comprobación del total depositado con los recibos emitidos.
- j- Verificación de la coincidencia entre los créditos a las cuentas de clientes y las cobranzas efectuadas en tal concepto.
- 2- Relativos a pagos:
- a- limitación del acceso a los pagos
 - b- limitación del acceso a los pagos.
 - c- cheques: inutilización y archivo de los anulados; control externo al custodio de las chequeras en blanco.
 - d- protección del cheque al emitirlo: escritura no adulterable; cláusula de uso restringido.
 - e- límites de importes disponibles en cuenta corriente (para acotar el riesgo).
 - f- revisión del pago por el firmante: cheque emitido en base a las normas; documentación que cumpla con los requisitos de autenticidad, corresponder a una transacción del ente, y tener evidencia de las autorizaciones y controles establecidos.
 - g- doble firma de cheques.
- 3- Relativos al movimiento de fondos: son comunes a las cobranzas y pagos o relativos a la custodia de los fondos
- a. sistema de fondo fijo.
 - b. arqueo de caja y conciliación con mayor o planillas de caja.
 - c. conciliación bancaria mensual.
 - d. análisis y justificación de notas de débito y crédito bancarias.
 - e. control de la documentación: secuencia numérica; integridad; cumplimiento de límites, autorizaciones y controles previos; imputación.
 - f. control contable periódico: EECC mensuales; conciliación de mayores auxiliares con cuentas de control; análisis de cuentas.
 - g. seguimiento de créditos morosos y en gestión.
 - h. separación de funciones: entre quien mueve los fondos y quien registra; entre el que custodia los fondos y el sector contable; entre el que custodia los fondos y los que autorizan las transacciones; preparación de las liquidaciones de sueldos por personas ajenas a la caja.

Evaluación de los controles: se debe analizar cada sistema en particular para comprobar su eficacia.

1) Relevamiento: para efectuar ese análisis de los sistemas operantes en el movimiento de fondos, pueden utilizarse las técnicas de descripción narrativa, cursogramas o cuestionarios en forma aislada o combinada.

a- Cuestionario: como medio de establecer una guía se plantea un cuestionario relativo a los grupos comparadores ya que las condiciones controladas, sensores y grupos activantes son altamente específicos en cada empresa.

Las preguntas se plantean de tal modo que la respuesta "NO" implica una falla de control. Esta deficiencia puede ser subsanada por la existencia de otros elementos que esterilicen cualquier maniobra que se intente a consecuencia del procedimiento cuestionado.

Una vez efectuada la contestación, el auditor tendrá una idea primaria respecto de la bondad de los controles incorporados en los sistemas.

EMPRESA:		REVISIÓN AL:			
Nº	EXAMEN DE CONTROLES	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
1.	Es independiente el sector de movimiento de fondos respecto de los sectores contables, de créditos, ventas, compras, personal?				
2.	Existe una clara definición de funciones y asignación de responsabilidades?				
3.	Se ha previsto la rotación de personal del sector?				
4.	Se efectúa tal rotación				
5.	Existen medidas de seguridad en las áreas donde se realizan movimientos de fondos?				
6.	Se contrataron seguros de fidelidad y de dinero en tránsito o en caja?				
7.	Se han definido normas sobre otorgamiento y aprovechamiento de descuentos?				
8.	Se efectúan arqueos de caja por personal externo al sector?				
9.	Se preparan recibos posnumerados para todos los ingresos de fondos?				
10.	Se deposita diaria e íntegramente la cobranza?				
11.	Se registran y depositan los cheques diferidos en la fecha correcta?				
12.	Están los talonarios de recibo en blanco en poder del personal no relacionado con el movimiento de fondos?				

13.	Se efectúan los pagos exclusivamente con cheques emitidos no a l orden?				
14.	Existen límites de autorización para aprobar los desembolsos de caja?				
15.	Se exigen 2 firmas para los cheques?				
16.	Se anula inmediatamente con la leyenda “pagado” la documentación que sustenta los desembolsos ya efectuados?				
17.	Se evita la emisión de cheques en blanco?				
18.	Se mantiene en custodia externa a la caja los talonarios de cheques en blanco?				
19.	Se efectúan los desembolsos en efectivo a través del fondo fijo?				
20.	Se preparan conciliaciones bancarias por personal ajeno al movimiento de fondos?				

b- **Cursogramas:** Una vez realizado el relevamiento de la estructura de los sistemas operantes, es necesario complementarlo verificando que el sistema existe tal como fue descrito. Para ello se utiliza una pequeña muestra de operaciones donde se debe tratar de que estén todos los tipos de operaciones que son procesadas por el sistema que se esté relevando. Con la documentación relativa a cada transacción se recorre el sistema en toda su extensión, desde el principio hasta el final, verificando si efectivamente las operaciones fueron procesadas en el modo que está descrito en el relevamiento.

2) Evaluación de la estructura del sistema:

Finalizado el relevamiento el auditor está en condiciones de determinar cuales son los aspectos de control fuertes y cuales los débiles del sistema.

La existencia de controles fuertes implica la posibilidad de reducir el alcance de los procedimientos de auditoría aplicar.

Cada punto débil de control implica que el auditor debe determinar cuales son los errores posibles que pudieron suceder como consecuencia de tal debilidad y el consecuente efecto que pudieron tener sobre los estados contables.

Como consecuencia del probable efecto de las debilidades de control sobre los e/c deberá adecuarse el programa de trabajo, lo que puede afectar la selección de los procedimientos de auditoría a aplicar, su grado de extensión y la oportunidad de su concreción.

En el caso extremo que no pudiesen diseñarse procedimientos de auditoría adecuados para determinar la existencia de errores de significación en los e/c, el auditor se encontraría ante una limitación en el alcance de su trabajo que tendría el consiguiente efecto en su dictamen.

3) Prueba de funcionamiento del sistema:

La evaluación descrita en el punto anterior debe ser corroborada en la práctica y para ello se recurre a la elaboración de los programas de trabajo, seleccionando operaciones

representativas de todo el ejercicio con el fin de determinar si el sistema funciona de acuerdo a lo relevado.

Programa de trabajo.

Según trabajos prácticos de clase:

Programa de trabajo de Caja:

- a- efectuar el corte de documentación al cierre del ejercicio.
- b- Recontar los valores mantenidos en custodia en la Caja.
- c- Conciliar los valores recontados con los que surgen de los registros y comprobantes.
- d- Verificar el depósito posterior de los fondos arqueados.
- e- Proponer los asientos de ajuste que determine.
- f- Indicar las deficiencias de control interno que detecte.

Programa de trabajo para cuenta Banco:

- a- Solicitar confirmación bancaria.
- b- Realizar conciliación bancaria al 31/12/96
- c- Verificar cancelación posterior de las partidas conciliatorias.
- d- Analizar documentación respaldatoria de los conceptos inusuales de la conciliación.
- e- Investigar cheques pendientes de cobro antiguos.
- f- Proponer asientos de ajuste.
- g- Efectuar el seguimiento del corte de operaciones.
- h- Determinar la exposición contable.
- i- Indicar las deficiencias del control interno.

Según infame N° 5 Capítulo 7 del CECyT:

Pruebas de funcionamiento del sistema: (prueba de los controles)

Pruebas para el funcionamiento de cobranzas: Programa de Trabajo S 159-161 L194-199

- Verificación de cálculos y pases:
 - 1) selección de una muestra de uno o mas periodos contables
 - 2) control de las sumas del libro Caja-Ingresos (CI)
 - 3) cotejo de los totales mensuales del libro CI con el asiento mensual correspondiente del diario general (DG)
 - 4) verificación del pase al mayor general del asiento incluido en el DG
 - 5) verificación del computo aritmético del saldo de las cuentas caja y bancos
 - 6) examen de la razonabilidad de los movimientos de las cuentas caja y bancos
- Verificación de las operaciones de cobranzas:
 - 7) selección de una muestra de operaciones de cobranzas (documentos)
 - 8) verificación de pases desde el libro CI al mayor auxiliar de clientes
 - 9) cotejo de los recibos con el libro CI en lo referente a sus datos
 - 10) verificación de la autorización de los descuentos concedidos e intereses punitivos cobrados
 - 11) examen de los recibos: autenticidad, propiedad, control de cálculos, imputación (pto.9), y autorizaciones (según lo establecido)

- 12) verificación de la secuencia numérica de los recibos y tratamiento de los anulados
- 13) cotejo de los recibos con la boleta de depósitos correspondiente
- 14) verificación de la coincidencia de la boleta de depósitos con el resumen bancario
- 15) prueba de caja (prueba de las conciliaciones bancarias si se utiliza "recaudaciones a depositar")
- 16) verificación del cumplimiento de los controles establecidos

Pruebas para el funcionamiento de pagos: Programa de Trabajo

- Verificación de cálculos y pases:
 - 1) selección de una muestra de uno o mas periodos contables
 - 2) control de las sumas del libro sub-diario de pagos (SP)
 - 3) cotejo de los totales mensuales del libro SP con el asiento mensual correspondiente al DG
 - 4) verificación del pase al mayor general del asiento incluido en el DG
 - 5) verificación del computo aritmético del saldo de las cuentas caja y bancos
 - 6) examen de la razonabilidad del saldo de las cuentas caja y bancos
- Verificación de las operaciones de pago:
 - 7) selección de una muestra representativa de las operación de pago
 - 8) verificación de los pases del SP al mayor auxiliar de proveedores
 - 9) cotejo del SP con la O/P en todos los detalles contabilizados
 - 10) verificación de la O/P: autenticidad, propiedad, control de cálculos, imputación (pto.9), y autorizaciones (según lo establecido)
 - 11) verificación de la secuencia numérica de las O/P y tratamiento de las anuladas
 - 12) cotejo de O/P con la documentación respaldante del pago realizado: O/C, remito del proveedor y factura (para cada uno hacer lo mismo que en 10)
 - 13) cotejo de la O/P con el resumen de cuenta bancaria en todos los datos del cheque
 - 14) prueba de caja (con el objeto de probar las conciliaciones bancarias)
 - 15) verificación del funcionamiento de los controles establecidos

Las CONCILIACIONES BANCARIAS como elemento del control:

Las diferencias entre el resumen bancario y el mayor de la empresa se deben a:

- diferentes momentos en que se contabilizan los movimientos:

registra primero la empresa	registra primero el banco
depósitos en transito	notas de débito
cheques pendientes	notas de crédito

- por errores en uno u otro registro.

La conciliación bancaria sirve para determinar las causas de las diferencias entre saldos, y para poder ser utilizadas como herramientas de control, deberían realizarse por personal ajeno al manejo de fondos, y en forma periódica, las partidas pendientes deberían ser analizadas y depuradas y todo el proceso de análisis y depuración debería ser supervisado por un funcionario de rango superior al que las confecciona.

El auditor revisa las conciliaciones bancarias en 2 etapas de su trabajo y con objetivos diferentes:

- 1- como prueba de cumplimiento en la etapa preliminar: para ver si se tuvieron en cuenta los controles aplicables a su confección y seguimiento y determinar y corregir errores en las registraciones.
- 2- Como prueba sustantiva, para validar los saldos de las cuentas corrientes con los Bancos a través del análisis de las partidas pendientes.

Problemas especiales de la primera auditoría: en cuanto a la evaluación de controles del movimiento de fondos, la primera auditoría necesitará no solo un tiempo adicional para familiarizarse con el sistema sino analizar las operaciones anteriores al inicio del ejercicio para confirmar el funcionamiento de las actividades de control. Además se debe armar un archivo de papeles de interés permanente que ahorrarán esfuerzo en futuras auditorías.

PRUEBAS DE VALIDEZ O SUSTANTIVAS

L 202- 208

A) EN CUANTO A EXISTENCIA Y PROPIEDAD

- **Para caja, fondo fijo y recaudaciones a depositar:**

- 1) Arqueo de fondos y corte de documentación: el arqueo es el recuento de la existencia de dinero, cheques y valores similares existentes en una caja, para comprobar que los saldos de los registros coincidan con lo real.

Pautas a tener en cuenta:

- a) debe comprender la totalidad de los fondos existentes en una caja determinada.
- b) el responsable de los fondos debe estar presente durante el arqueo, a efectos de evitar malas interpretaciones o suspicacias.
- c) debería obtenerse una confirmación escrita del responsable de la caja respecto de:
 - los fondos son todos los que existen en su poder
 - que estuvo presente durante el arqueo
- d) si el cajero fuera responsable de otros valores, también deben incluirse en el arqueo, a efectos de lograr la adecuada determinación de las cantidades de debería tener en cuenta en su poder.

Etapas que comprende el arqueo:

a. Planificación:

El auditor debe decidir sobre:

- a) las cajas o fondos fijos que quedaran sujetos al arqueo.
- b) la fecha y hora en que se practicara el arqueo, el que debe coincidir con una hora que evite entorpecer las actividades del cliente (antes del inicio o al cierre)
- c) la fecha debe ser escogida por el auditor según su plan de auditoría, teniendo en cuenta que los arqueos efectuados el día de cierre, si bien sirven para conciliar los valores recontados con los saldos expuestos en los EECC, carecen de sorpresividad. Lo ideal sería:
 - hacer un arqueo antes de la fecha de cierre, para atender a la sorpresividad
 - realizar otro arqueo a la fecha de cierre para la conciliación de lo recontado con los saldos del EECC.
- d) cantidad de auditores que serán necesarios para el arqueo.

e) si se requiere algún tipo de autorización previa por parte del personal jerárquico de la empresa para poder tener acceso a la empresa y efectuar el arqueo. Obviamente esto no puede afectar al factor sorpresa.

f) debe definirse el alcance del arqueo en la medida que el auditor considere que no resulta necesario recontar el 100% de los valores (por ejemplo: fajas de dinero).

g) corte de caja:

- corte de fondos o valores: se debe expresar cuales son los fondos a computar. Se hace un fondo de cambio (dándole corte a la caja) y sigue trabajando el cajero con el fondo (caso que el arqueo se realice estando la empresa en actividad).
- corte de registro: hasta donde es la última operación que se computara en el arqueo. Luego se traza una línea para el próximo arqueo.
- corte de documentación: de todos los documentos, cuales entran en el arqueo.

b. ***ejecución***: consiste en la toma del arqueo, recontándose el efectivo y otros valores. Comprueba los fondos sujetos a arqueo sumando los recibos por cobranzas no depositadas. Para ello confirma cual es el ultimo recibo cuya cobranza fue depositada verificando la boleta de deposito (corte de documentación). Luego determina el resultado del arqueo:

fondos sujetos a arqueo = monto asignado del fondo fijo + cobranzas no -depositadas + otros montos asignados a la caja)

fondos recontados = billetes y monedas + cheques + comprobantes de gastos.

exceso (defecto) del arqueo = fondos sujetos a arqueo - fondos recontados

Por ultimo debe obtener la confirmación escrita del cajero de la devolución conforme de los fondos.

c. ***seguimiento del arqueo***: el arqueo como prueba de validez se efectúa al cierre. Posteriormente:

- comprueba saldos sujetos a recuento con saldos del mayor
- verifica la contabilización en el día que corresponda de las operaciones incluidas en el corte de documentación
- verifica el deposito posterior de los valores a depositar
- verifica la rendición posterior de los comprobantes de gastos incluidos en el arqueo
- verifica que la reposición del fondo fijo sea efectuada con un cheque de numeración posterior al tomado en el corte de cheques que se utilizan para tal fin.
- verifica el seguimiento y ajuste posterior de la diferencia, si la hubiera, observada en el arqueo
- propone los ajustes que considera necesarios (cheques emitidos pendientes de retiro, gastos no contabilizados, cheques de cobranzas rechazados)

1) Deposito posterior: debe verificarse que el depósito posterior de la cobranza se efectúe al día siguiente y que en los días posteriores el banco no rechaza los cheques depositados. El auditor debe asegurarse que las cobranzas que se arquean y depositan en el banco sean realmente disponibles al día del cierre.

• **Para cuentas corrientes bancarias:**

2) Confirmación de saldos: el auditor solicita al ente auditado que prepare cartas de requerimiento, en la que se indique que la respuesta del banco debe enviarse al

auditor en forma directa, evitándose manejos de la información por la sociedad. La confirmación es "ciega", y el pedido lo firma algún funcionario con firma autorizada en los bancos, para evitar el rechazo. Las cartas las debe llevar el auditor para asegurarse de que efectivamente son enviadas. Si no hay contestación se reitera el pedido, y si persiste el problema debe insistirse por otros medios (gestión personal, teléfono, etc.). Es un procedimiento fuerte para detectar préstamos omitidos y títulos en custodia no registrados.

3) Revisión de conciliaciones bancarias:

- saldos según bancos: lo comprueba con el extracto y la conciliación.
- -partidas pendientes en bancos: analiza la razonabilidad de estas partidas teniendo en cuenta antigüedad, monto y concepto. Verifica débitos o créditos con los extractos bancarios posteriores.
- partidas pendientes en libros: verifica si los gastos debitados por los bancos han sido provisionados.
- saldo de libros: lo coteja con el saldo del mayor general.
- verifica la corrección aritmética de la conciliación.

La conciliación bancaria es parte de las actividades de control de la empresa y por tal motivo el auditor no es responsable por su confección.

5) Verificación de las transferencias bancarias: consiste en examinar si los cheques emitidos contra una cuenta y su depósito en otra han sido tomadas dentro del mismo ejercicio.

B) VALUACION:

6) Análisis de la valuación en moneda extranjera: la cantidad se confirmando en el arqueo de caja o en la carta recibida por la entidad financiera. Luego se valúa según el tipo de cambio al cierre.

C) EXPOSICION:

7) Constatar que los valores registrados estén correctamente expuestos (según RT9). Asimismo se constata la existencia de notas aclaratorias cuando existan restricciones, cláusulas especiales, condiciones resolutorias, etc.

Factores de Riesgo:

S 154-155 L 176-177

Riesgo: el saldo de caja y bancos tiene escasa importancia en la estructura patrimonial del ente, pero por estas cuentas pasa todo el movimiento financiero y por lo tanto existe un riesgo importante. Un fraude afectara los saldos de créditos, pasivos, o resultados, más que a caja y bancos. Entonces debe considerar el área de operaciones que genera el saldo de caja y bancos (Ej.: mayor alcance de las pruebas sustantivas de créditos y deudas).

En cuanto a los riesgos de disponibilidades propiamente dichas, estos se refieren exclusivamente al objetivo de existencia.

1- Factores de Riesgo inherente:

Aunque la atención del auditor está normalmente concentrada en las áreas de mayor riesgo, siempre debe analizarse la posibilidad de reducir el alcance de auditoría en las áreas de menor riesgo. Algunos de los factores de riesgo inherente y sus implicancias para el componente pueden detectarse siguiendo estas pautas:

Factor de Riesgo	Implicancias para la auditoría
------------------	--------------------------------

El ente realiza cambios frecuentes de cuentas bancarias o de firmas autorizadas.	Mayor control de las autorizaciones verificando las causas de las modificaciones.
El volumen, tipo y valor de los ingresos y egresos de fondos fluctúan significativamente	Análisis continuo para justificar las fluctuaciones.
Se han realizado ingresos o egresos de fondos significativos de efectivo	Análisis detallado de las operaciones relevantes.
Se han recibido montos significativos de efectivo	Comprobación del origen y destino de los fondos.
Los movimientos entre bancos son frecuentes o inusualmente significativos, posiblemente en relación con un sistema de administración de fondos.	Detallado análisis conciliatorio.
Son frecuentes las transferencias electrónicas de fondos	Mayor grado de análisis de las evidencias para comprobar la integridad de las operaciones de transferencia.
Se han realizado transacciones de fondos significativas en fechas cercanas a los cierres de periodo	Revisión de documentación de respaldo de transacciones significativas y prueba del corte de las operaciones.
Las restricciones de cambio tienen un impacto significativo sobre el flujo de fondos derivado de operaciones en moneda extranjera.	Análisis de cursos de acción alternativos para el flujo de fondos.
Los acuerdos de saldos compensatorios son significativos.	Detallada revisión de acuerdos y sus montos.
El banco con el cual opera el ente parece financieramente débil, lo cual puede afectar la disponibilidad de los depósitos.	Esfuerzos para comprobar la recuperabilidad de los fondos.

2- Factores de Riesgo de Control:

Situaciones e implicancias que pueden evidenciar riesgos de control:

Factor de Riesgo	Implicancias para la auditoría
Las protecciones físicas del efectivo en caja no son adecuadas.	Incremento de pruebas de saldos para verificar la integridad de los mismos.
Las conciliaciones bancarias no se realizan con regularidad o no son adecuadamente revisadas.	Mayores pruebas sustantivas para comprobar los saldos de bancos.
Los cheques pendientes y los depósitos en tránsito no son adecuadamente controlados	Esfuerzos para comprobar la veracidad e integridad de las transacciones.
Las cobranzas significativas en diversos establecimientos no son inmediatamente transferidas a las cuentas centralizadas	Mayores esfuerzos de auditoría para comprobar que no tengan lugar irregularidades en el manejo de los fondos.
No existen límites estrictos de aprobación de egresos de fondos.	Inconvenientes en la verificación de la veracidad de transacciones.

Egresos significativos de fondos son procesados fuera del sistema normal	Problemas potenciales en la integridad de los fondos.
Las transferencias de fondos no son revisadas para asegurar un corte adecuado	Mayores pruebas para verificar la integridad y correlación de las operaciones.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

S156-157 + informe N° 5 CECyT

El examen por el auditor deberá ser suficiente para permitirle formarse una opinión acerca de si el saldo de disponibilidad esta razonablemente establecido en los estados financieros, aunque no con absoluta precisión.

El auditor deberá saber el monto aproximado y ubicación de todos los fondos de caja, cuentas bancarias y otros activos negociables. Deberá saber también si entre estos valores se incluyen fondos de propiedad de terceros (Ej.: salarios no cobrados).

El alcance del examen dependerá del grado de confiabilidad del auditor sobre el control interno contable y preventivo. Para ello investigara los procedimientos vigentes y realizara pruebas para ver si son aplicados en la práctica.

Composición del rubro:

Puede estar compuesto por un número importante de cuentas bancarias utilizadas para distintos fines, de las cuales relativamente pocas comprendan un porcentaje grande del total. El auditor debe considerar si será necesario incluir a todas estas cuentas. Cuando los procedimientos de control contable y preventivo son buenos, puede no ser necesario que el auditor examine aquellas cuentas relativamente pequeñas dentro del total.

Selección y oportunidad de los procedimientos a aplicar:

Son procedimientos básicos de este rubro:

- 1) Arqueo de caja.
- 2) Examen de los registros de caja y bancos:
 - a) Conciliaciones bancarias
 - b) Confirmación de saldos bancarios.
 - c) Test de ingresos y egresos de caja.

Las áreas de examen que deben ser cubiertas por estos procedimientos son:

- 1) Pruebas de procedimientos de control interno contable y preventivo.
- 2) Sustentación del saldo de disponibilidades a la fecha del balance.

En la practica no hay distinción neta entre las dos áreas citadas, una conciliación por ej. sirve para ambos propósitos.

Podrán realizarse algunas o todas las pruebas de procedimientos antes del cierre, y en fecha igualmente adelantada realizarse alguna o todas las pruebas de conciliaciones.

Si el control interno es deficiente, o si los saldos al cierre pudieran verse afectados por fallas en el control contable, es probable que en las circunstancias se realicen los arqueos y conciliaciones solo al finalizar el periodo.

1) Arqueo de caja:

El arqueo de efectivo y cobranzas debe ser coordinado con el recuento o confirmación de otros activos negociables como acciones, pagares, etc., de modo que un faltante en uno de ellos no pueda ser cubierto con otros valores ya recontados.

De ser posible el arqueo debe ser sorpresivo.

Durante el arqueo debería hallarse un representante del cliente (generalmente el custodio de los fondos) el que tendrá oportunidad de revisar el recuento y entregara un recibo una vez que le son devueltos los fondos (no siempre esto ultimo es necesario).

Generalmente no es necesario recontar los paquetes con monedas o la totalidad de los fajos de billetes (se hacen muestras).

Los cheques, si no son muchos, se listan tomando todos los datos (librador, fecha, monto, etc.), si son muchos solo se suman sus montos.

Los comprobantes del fondo deben ser revisados en cuanto a su genuinidad.

Tanto cheques como comprobantes de fecha no muy reciente deben ser investigados.

Los cheques y cobranzas no depositadas deberían depositarse en el día y el auditor podrá controlar tal depósito. Podrá verificar luego si los cheques así depositados fueron rechazados.

Los totales de fondos y valores negociables arqueados deberán conciliarse con la cuenta de control del mayor general a la fecha del recuento.

2) Examen de los registros de caja:

El siguiente es un ejemplo de un control conveniente de los registros de caja para un periodo contable determinado:

	saldo al 30/11/....	cobros	pagos	saldo al 31/12/....
según estado bancario	31268	42687	46560	27395
depósitos no acreditados:				
30 de noviembre	1000	(1000)		
31 de diciembre		2000		2000
Cheques pendientes				
30 de noviembre	(3917)		(3917)	
31 de diciembre			4560	(4560)
Débitos y créditos no registrados:				
cobro al cliente en doc. acreditado por el banco el 29/12 y asentado en libros el 2 de enero		(2078)		(2078)
Según libros	28351	41609	47203	22757
Asiento de ajuste Nro.1:				
cobro de documento del cliente				2078
				24835

Mientras esta prueba proporciona un resumen de las partidas de conciliación al principio y al final del mes, los procedimientos de auditoria que se detallan a continuación se limitan generalmente a la conciliación de fin de mes.

a) Conciliaciones bancarias:

La Conciliación puede consistir en:

- g- una revisión de la conciliación de fin de mes del cliente.
- h- un test sobre dicha conciliación.
- i- una conciliación independiente por parte del auditor.

-Revisión de las conciliaciones del cliente:

Consiste en: -comparación de montos con los estados bancarios, registros de caja y mayor general; -prueba de la exactitud matemática de la conciliación; y -obtención de balances de periodos subsiguientes para verificar por ej. que los cheques pendientes se presentaron al cobro.

-Test sobre las conciliaciones del cliente:

Además de la revisión comentada el auditor suele realizar algunas pruebas parciales sobre las conciliaciones del cliente.

Resumen esquemático

Fines:

- j- existencia: los fondos que deberían existir realmente existen
- k- propiedad: los fondos son de la empresa
- l- valuación
- m- exposición

Evaluación de los sistemas de control	n- actividades de auditoria interna sobre el rubro o- traducción escrita de todos los movimientos p- verificar la decisión de la dirección a las observaciones de la auditoria interna
Obtención de pruebas globales de razonabilidad	q- tendencia de los saldos en caja r- relación entre cobranzas y ventas y depósitos bancarios s- objeciones emitidas por auditorias pasadas
Prueba de cumplimiento de los controles	t- seguimiento de los circuitos de arqueo. u- seguimiento de los circuitos de ingresos y egresos v- circularizacion de los saldos bancarios
Pruebas sustantivas de validez	w- arqueo de caja x- constatación del extracto de la cuenta corriente bancaria con nuestros registros contables y- planilla de fondo fijo

Corresponde ver en esta bolilla Interpretación N° 2 de la FACPCE (en bolilla 14), RT 8, 9 y 17 ley de lavado de activos de origen delictivo y resoluciones de la CNV 368/01 Y 434/03 actualizadas, solo en lo referente a valuación, exposición y auditoría interna.

(La resol 368/01 es larguísima y para mí no va)

COMISION NACIONAL DE VALORES

Resolución 434/2003

Nuevas normas para la preparación de estados contables.

Bs. As., 14/1/2003

VISTO las presentes actuaciones caratuladas "PROYECTO DE RESOLUCION S/ADOPCION DE NUEVAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES" que tramitan en el Expediente N° 508/2002, y

CONSIDERANDO:

Que la COMISION NACIONAL DE VALORES requirió en su oportunidad, a las organizaciones representativas de la profesión contable en la República Argentina, la armonización de las normas técnicas contables profesionales con las normas contables internacionales que ha emitido el INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC).

Que las actuales normas internacionales de contabilidad, emitidas por el IASC, han sido el producto de un acuerdo con la ORGANIZACION INTERNACIONAL DE COMISIONES DE VALORES (IOSCO), de la que esta Comisión forma parte, para el desarrollo de un conjunto de normas contables que cumpliera con los requisitos de calidad que exigen los mercados de capitales internacionales, esto es capaces de producir transparencia y comparabilidad y proporcionar un nivel de información muy completo.

Que de resultas de ello, la FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS (FACPCE) resolvió en 1997 la modificación de las normas contables profesionales vigentes tomando, como una de las principales fuentes para su elaboración, a las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC.

Que los proyectos de modificación de las normas contables profesionales fueron elaborados por el CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECyT) de la FACPCE y fueron analizados y debatidos por la COMISION ESPECIAL DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA (CENCYA), perteneciente al CECyT, con la activa participación de esta Comisión.

Que producto del trabajo de la CENCYA fueron los proyectos de Resoluciones Técnicas 16, 17, 18, 19 y 20 que fueron aprobados por la Junta de Gobierno de la FACPCE.

Que las Resoluciones Técnicas de la FACPCE Nos. 16, 17, 18, 19 y 20 fueron analizadas, con el propósito de decidir sobre su adopción, por el CONSEJO PROFESIONAL DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES (CPCECABA).

Que luego del mencionado análisis, el CPCECABA, emitió las Resoluciones C.D. Nros. 238/01, 243/01, 261/01, 262/01 y 187/02 aprobando las Resoluciones Técnicas Nos. 16, 17, 18, 19 y 20 de la FACPCE, respectivamente, con modificaciones. Estas Resoluciones Técnicas modificadas son las que se incorporan a las NORMAS por la presente Resolución, con ciertas excepciones.

Que se considera conveniente adoptar la interpretación efectuada por el CPCECABA, en la Resolución M.D. N° 32/2002, en lo referido a la tasa de interés a utilizar para el cálculo del valor actual de créditos y deudas.

Que se considera que las nuevas normas contables profesionales suponen un sustancial avance hacia la transparencia al establecer claramente los criterios aplicables a hechos económicos que, por no estar regulados, tenían un tratamiento contable no uniforme.

Que al estar basada la nueva normativa en las normas contables internacionales, se facilita la comparabilidad de los estados contables, favoreciendo las inversiones externas en los mercados de capitales y empresas locales.

Que corresponde adecuar las relaciones contenidas en la reseña informativa a las que se requieren para la preparación del prospecto.

Que corresponde adecuar la referencia contenida en el artículo 2° del Capítulo XXIII Régimen Informativo Periódico, a la nueva redacción del Anexo I de dicho Capítulo.

Que la presente se dicta en ejercicio de las atribuciones conferidas por los artículos 6° y 7° de la Ley N° 17.811.

Por ello,

LA COMISION NACIONAL DE VALORES

RESUELVE:

Artículo 1° — Sustituir el texto del Anexo I "Normas relativas a la forma de presentación y criterios de valuación de los estados contables" del Capítulo XXIII Régimen Informativo Periódico, de las NORMAS (N.T. 2001), por el texto contenido en el Anexo I de esta Resolución.

Art. 2° — Sustituir el texto del artículo 2° del Capítulo XXIII Régimen Informativo Periódico de las NORMAS (N.T. 2001), por el siguiente:

"ARTICULO 2° — La documentación será confeccionada conforme las normas para la preparación de estados contables contenidas en el Anexo I del presente Capítulo.

Las sociedades incluidas en la Ley de Entidades Financieras y las compañías de seguros, podrán presentar sus estados contables de acuerdo con las normas que al respecto establezcan el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA y la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACION, respectivamente, con excepción de lo establecido en el punto XXIII. 11.4 del Anexo I."

Art. 3° — Incorpórase como artículo 60 del Capítulo XXXI - Disposiciones Transitorias de las NORMAS (N.T. 2001), el siguiente texto:

"ARTICULO 60. — Las Resoluciones Técnicas Nos. 16, 17, 18, 19 y 20 de la FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS con las modificaciones establecidas en el Capítulo XXIII Régimen Informativo Periódico, Anexo I, puntos XXIII.11.1 y XXIII.11.3, serán de aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2003, admitiéndose su aplicación anticipada".

Art. 4° — Comuníquese, publíquese, dése a la DIRECCION NACIONAL DEL REGISTRO OFICIAL y archívese. — Hugo L. Secondini. — J. Andrés Hall. — Jorge Loes. — Narciso Muñoz.

ANEXO I

Nuevo texto del Anexo I del Capítulo XXIII Régimen Informativo Periódico, de las NORMAS (N.T. 2001):

XXIII.11 ANEXO I:

NORMAS RELATIVAS A LA FORMA DE PRESENTACION Y CRITERIOS DE VALUACION DE LOS ESTADOS CONTABLES

XXIII.11.1 GENERAL

Serán de aplicación las Resoluciones Técnicas Nros. 4, 5, 6, 8, 9, 14, 16, 17, 18, 19 y 20 de la FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS, con las modificaciones establecidas en este Anexo y siguiendo los modelos del Anexo II.

XXIII.11.2 AJUSTE POR INFLACION

Los estados contables deberán presentarse en moneda homogénea, aplicando la metodología de reexpresión establecida en la Resolución Técnica N° 6 de la FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS, con las siguientes modalidades:

- a) Las mediciones contables reexpresadas por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda hasta el 31 de agosto de 1995, como las que tengan fecha de origen incluidas entre dicha fecha y el 31 de diciembre de 2001 inclusive, se considerarán expresadas en moneda de esta última fecha;
- b) El método de reexpresión deberá aplicarse con efecto a partir del 1° de enero de 2002;
- c) El índice a aplicar será el resultante de las mediciones del índice de precios internos al por mayor (IPIM) del INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICAS Y CENSOS.

XXIII.11.3 APLICACION DE LAS RESOLUCIONES TECNICAS NOS. 16, 17, 18, 19 Y 20 DE LA F.A.C.P.C.E.

Las Resoluciones Técnicas Nos. 16, 17, 18, 19 y 20 de la FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS que serán de aplicación, son aquellas modificadas por el CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, de acuerdo a sus Resoluciones C.D. Nos. 238/01, 243/01, 261/01, 262/01 y 187/02, con las siguientes excepciones y aclaraciones:

- a) No es admisible el tratamiento especial para los costos financieros de las deudas que financien la inversión en grandes obras de infraestructura, y que se devenguen con posterioridad a la habilitación total o parcial de la obra, contenido en el artículo 4° de la Resolución C.D. N° 243/01.
- b) No es admisible la posibilidad de activación de los costos financieros provenientes de la financiación con capital propio invertido.

c) Los Resultados Financieros y por Tenencia se presentarán en forma detallada en el cuerpo del Estado de Resultados.

d) Se medirán por su valor nominal los activos y pasivos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido.

e) Para los casos en que deba determinarse una tasa de interés con la finalidad de calcular el valor descontado de un saldo por cobrar o por pagar en moneda argentina, será de aplicación la interpretación contenida en la Resolución M.D. N° 32/02 del CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES.

XXIII.11.4 REVALUOS TECNICOS

No se aceptará la contabilización de revaluaciones técnicas de bienes de uso. Las entidades que tengan revalúos técnicos contabilizados con posterioridad al 30 de septiembre de 1992, deberán revertir su contabilización a partir de los estados contables especiales que presenten a la Comisión con la solicitud de ingreso al régimen, aun cuando dichos revalúos técnicos hayan sido aprobados por otros organismos de control.

Para el cálculo del valor patrimonial proporcional deberán asimismo excluirse los revalúos técnicos contabilizados con posterioridad al 30 de septiembre de 1992.

Podrán realizarse revalúos técnicos al solo efecto de exponer el valor revaluado de los bienes como información complementaria en notas a los estados contables.

Para su inclusión en las notas, deberá presentarse un detalle por grandes rubros de los bienes revaluados técnicamente, con indicación expresa de los valores residuales contables y técnicos y la consecuente diferencia.

Al efecto indicado, el revalúo técnico no requerirá aprobación previa de la Comisión. Sin embargo, resultará obligatoria su aprobación por el directorio de la sociedad y la posterior puesta a consideración de la asamblea de accionistas que trate los estados contables en que la revaluación se hubiere expuesto a través de un punto expreso del orden del día.

Deberá presentarse al organismo de control el dictamen de profesional independiente, perito en la materia con título universitario, que justifique fehacientemente los valores de los bienes, junto con el acta de directorio de la sociedad aprobando la valuación.

Las entidades que al 30 de septiembre de 1992 hayan contabilizado revalúos técnicos considerarán a los valores de dichos bienes como una nueva base de valuación. Tales valores tendrán de allí en adelante el tratamiento de la norma general de ajuste, resultándoles inaplicable la reexpresión por índices específicos.

La reserva técnico-contable surgida de tales revaluaciones técnicas también se reexpresará de acuerdo con la norma general de ajuste, debiendo considerarse como fecha de origen la de los pertinentes revalúos técnicos; debitándose, hasta agotarse, por el consumo de los bienes revaluados técnicamente que le dieron origen, en la parte de sus valores originados en tal revalúo y entendiendo por consumo los siguientes conceptos:

1) Amortización del ejercicio o período

2) Baja o venta de los bienes

3) Desvalorización

Dicho débito se efectuará con crédito al resultado del ejercicio y se expondrá bajo la denominación "Desafectación Reserva Revalúo Técnico" en la parte pertinente del estado de resultados.

La reserva por revalúo técnico podrá utilizarse para cubrir pérdidas finales de ejercicios en los términos de las Normas de la Comisión.

XXIII.11.5 INFORMACION COMPLEMENTARIA

a) En los estados contables anuales y por períodos intermedios deberá presentarse, bajo la forma de anexos, la composición o evolución de algunos rubros. Para ello son de aplicación los modelos de anexos a los estados contables que se detallan a continuación:

Anexo A. Bienes de uso.

Anexo B. Activos intangibles.

Anexo C. Inversiones en acciones y otros valores negociables, y participaciones en otras sociedades.

Anexo D. Otras inversiones.

Anexo E. Previsiones.

Anexo F.

I. Costo de mercaderías o productos vendidos.

II. Costo de servicios prestados.

Anexo G. Activos y pasivos en moneda, extranjera.

Anexo H. Información requerida por el artículo 64, inciso b) de la Ley N° 19.550

b) Se presentará trimestralmente información complementaria con los estados contables consolidados, con iguales características a las requeridas para el cierre del ejercicio, indicadas en el inciso c) siguiente.

c) La información complementaria con los estados consolidados ya sea presentada trimestralmente o en el cierre del ejercicio, constará de los siguientes elementos:

c.1) Balance general (o estado de situación patrimonial) consolidado.

c.2) Estado de resultados consolidado.

c.3) Estado de flujo de efectivo consolidado.

c.4) Notas complementarias: deberá incluirse la información necesaria para la interpretación y análisis de la situación patrimonial, resultados del ejercicio o período intermedio y flujo de efectivo, tales como:

c.4.1) Síntesis de los criterios de valuación

c.4.2) Evolución de activos y pasivos significativos

c.4.3) Bienes de disponibilidad restringida c.

4.4) Gravámenes sobre activos

c.4.5) Garantías respaldatorias de deudas

c.4.6) Tasa de interés y pautas de actualización para los créditos y obligaciones no corrientes

c.4.7) Contingencias no contabilizadas

c.4.8) Cambios en normas contables

c.4.9) Hechos posteriores al cierre del ejercicio o período intermedio

c.4.10) Procedimiento de conversión a moneda argentina de los estados contables de sociedades controladas extranjeras, originalmente preparados en moneda extranjera

c.4. 11) Aquellas indicadas en la Resolución Técnica N° 4.

Será optativa la presentación de información complementaria bajo la forma de anexos a los estados contables consolidados.

d) Se deberá informar en nota a los estados contables respecto del cumplimiento del destino de los fondos provenientes de emisiones de acciones, u otros valores negociables colocados por suscripción.

XXIII.11.6 RESEÑA INFORMATIVA

Se acompañará como información adicional a los estados contables por períodos intermedios y de cierre del ejercicio, una reseña informativa, confeccionada sobre la base de los estados contables consolidados para las emisoras cuando ello resulte aplicable, que será aprobada por el directorio de la emisora juntamente con el resto de la documentación. Será suscripta por su presidente, o director en ejercicio de la presidencia, y contendrá la siguiente información sintética:

a) Breve comentario sobre actividades de la emisora en el último trimestre y en la parte transcurrida del ejercicio, incluyendo referencias a situaciones relevantes posteriores al cierre del período o ejercicio;

b) Estructura patrimonial comparativa con los mismos períodos de anteriores ejercicios:

.	Actual	Anteriores
Activo corriente	.	.
Activo no corriente	.	.
Total	.	.
Pasivo corriente	.	.
Pasivo no corriente	.	.
Subtotal	.	.
Patrimonio neto	.	.
Total	.	.

c) Estructura de resultados comparativa con los mismos períodos de anteriores ejercicios:

.	Actual	Anteriores
Resultado operativo ordinario (1)	.	.
Resultados financieros y por tenencia	.	.
Otros ingresos y egresos	.	.
Resultado neto ordinario	.	.
Resultados extraordinarios	.	.
Subtotal	.	.
Impuesto a las ganancias	.	.
Resultado neto (Ganancia/Pérdida)	.	.

(1) Se conforma con los ingresos provenientes de las actividades que hacen al objeto social, el costo incurrido para lograrlos y los gastos operativos.

d) Datos estadísticos (en unidades físicas) comparativos con los mismos períodos de anteriores ejercicios:

El objetivo de este punto es brindar información sobre niveles de actividad.

Estos, podrán presentarse alternativamente en unidades físicas, o en unidades equivalentes, o en términos de algún índice que resulte apropiado como por ejemplo consumo de energía eléctrica o de gas, en tanto se trate de elementos que revelen tal nivel.

.	Actual	Anteriores
Volumen de producción	.	.

Volumen de ventas	.	.
Mercado local	.	.
Exportación	.	.
Total	.	.

e) Índices comparativos con los mismos períodos de anteriores ejercicios:

.	Actual	Anteriores
Liquidez (1)	.	.
Solvencia (2)	.	.
Inmovilización del capital (3)	.	.
Rentabilidad (solamente anual) (4)	.	.

(1) Activo corriente/Pasivo corriente

(2) Patrimonio Neto/Pasivo Total

(3) Activo no corriente /Total del Activo

(4) Resultado del ejercicio/Patrimonio Neto promedio

f) Breve comentario sobre perspectivas para el siguiente trimestre y el resto del ejercicio. En la de cierre de ejercicio se informarán, como mínimo, las perspectivas para todo el ejercicio siguiente.

A partir del segundo ejercicio de que la emisora presente reseñas informativas, la comparación de toda la información de la reseña se hará para TRES (3) períodos y así se continuará con este procedimiento hasta presentar CINCO (5) períodos, que será la serie máxima comparativa para el futuro.

En la memoria de los administradores se hará referencia directa a toda la información de la reseña si no se desea reiterarla.

XXIII.11.7 METODO DEL VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL

Cuando la emisora sobre la que se ejerza influencia significativa confeccione sus estados contables en base a criterios distintos a los utilizados por la sociedad que ejerza dicha influencia, esta última deberá hacer los ajustes extracontables correspondientes sobre los estados contables de aquélla con carácter previo a efectuar la valuación mediante el método del valor patrimonial proporcional, con la respectiva aclaración mediante nota a sus estados contables.

En adición a las normas de la Resolución Técnica N° 5, se aplicarán las siguientes disposiciones:

a) Las normas vigentes permiten emplear, excepcionalmente, estados contables con una diferencia de fecha no superior a TRES (3) meses. La adopción de este procedimiento implicará la obligatoriedad de no ampliar en lo sucesivo la diferencia de fechas considerada, para los cierres trimestrales o anuales posteriores.

b) Cuando la sociedad controlada valuada mediante este método sea una emisora con oferta pública autorizada por esta Comisión, el cierre del período deberá ser coincidente con el de la sociedad inversora, no aceptándose consecuentemente la diferencia de hasta TRES (3) meses que admite la norma contable profesional.

c) Los estados contables utilizados como base para la determinación del valor patrimonial proporcional o para la consolidación de estados deben presentarse a esta Comisión conjuntamente con los de la emisora, con las formalidades requeridas en el artículo 10 de este Capítulo.

XXIII.11.8 HONORARIOS AL DIRECTORIO, SINDICATURA O CONSEJO DE VIGILANCIA

Los honorarios devengados a favor de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia de la emisora en retribución de sus funciones durante el ejercicio/período deberán considerarse como gasto en ese lapso. En el caso que su determinación esté sujeta a la decisión de la asamblea de accionistas que haya de tratar los estados contables, se deberá estimar el monto correspondiente.

XXIII.11.9 RESERVA LEGAL

Para el cálculo de la reserva legal de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 19.550, deberá tomarse un monto no inferior al CINCO POR CIENTO (5%) del resultado del ejercicio, más o menos los ajustes de ejercicios anteriores y previa absorción de las pérdidas acumuladas, si las hubiera, hasta alcanzar el VEINTE POR CIENTO (20%) del Capital Social más el saldo de la cuenta Ajuste del Capital.

La recomposición de la reserva legal utilizada para absorción de pérdidas deberá ser efectuada respetando el límite determinado precedentemente. En aquellos casos en que resultare difícil la determinación del monto a reconstituir, se deberá fijar el mismo en el límite máximo al que se hizo referencia. Dicha dificultad deberá ser debidamente justificada.

XXIII.11.10 PRIMAS DE EMISION Y APORTES IRREVOCABLES A CUENTA DE FUTURAS SUSCRIPCIONES

Las primas de emisión de acciones y los aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones se expondrán como sigue:

a) Primas de emisión: se expondrán directamente en moneda constante, es decir, sin segregación alguna entre su "valor nominal" y su ajuste por inflación.

b) Aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones: Su importe, histórico ajustado por inflación debe dividirse entre:

b.1) El "valor técnico" que resulte de computar el aporte original y las actualizaciones monetarias que se hubieren acordado, que deberán mostrarse como "Adelantos Irrevocables a cuenta de Futuras Suscripciones".

b.2) El resto, que deberá imputarse al "Ajuste Integral de Adelantos Irrevocables a cuenta de Futuras Suscripciones".

XXIII.11.11 ARTICULO 31 DE LA LEY N° 19.550

A los efectos del cálculo del límite establecido por este artículo, sólo se computarán, y a su valor registrado, las participaciones en sociedades cuyo objeto social no sea complementario o integrador del objeto social de la sociedad inversora.

No serán aplicables las disposiciones de este artículo cuando los límites se excedan como consecuencia de pérdidas acumuladas en la sociedad inversora o reducciones o rescates de capital ocurridos con posterioridad a las inversiones en las sociedades vinculadas o controladas.

XXIII.11.12 REGISTRO CONTABLE

Los estados contables correspondientes a períodos trimestrales deberán registrarse en el Libro de Inventario y Balances o similar, llevado de acuerdo con las normas legales en vigencia. La registración del inventario detallado correspondiente a balances trimestrales no será obligatoria.

XXIII.11.13 REGISTRO DE LA ADQUISICION DE ACCIONES PROPIAS

La adquisición de acciones propias en los términos del artículo 220 inciso 2° de la N° 19.550 se deberá registrar contablemente como sigue:

a) El costo de adquisición de las acciones propias se debitará a las cuentas de "Resultados No Asignados" y/o "Reservas", según corresponda, de acuerdo a lo establecido por el artículo 220 inciso 2° de la Ley N° 19.550.

b) Se debitará la cuenta "Capital Social" por el valor nominal de las acciones adquiridas, y la cuenta "Ajuste del Capital Social" por la parte proporcional del ajuste por inflación correspondiente a las acciones adquiridas, por los importes citados, se acreditarán las cuentas "Acciones Propias en Cartera" y "Ajuste Integral de las Acciones en Cartera" respectivamente. Este asiento se revertirá en oportunidad de la enajenación de las acciones.

c) En nota a los estados contables deberá informarse lo siguiente:

c.1) Descripción de las transacciones y su justificación.

c.2) Cantidad de acciones propias adquiridas, su valor nominal y su costo de adquisición.

c.3) Tratamiento contable de las transacciones y su efecto sobre las acciones en circulación y los resultados no asignados y/o reservas según corresponda.

c.4) Fecha límite de enajenación de las acciones adquiridas.

d) En el momento de la enajenación de las acciones propias en cartera, se deberán acreditar las cuentas de "Resultados No Asignados" y/o "Reservas", según corresponda, por el costo de adquisición.

La diferencia entre el valor neto de realización y el costo de adquisición, se imputará, de resultar positiva, a una cuenta de aportes no capitalizados de los propietarios cuyo saldo neto se denominará "Prima de Negociación de Acciones Propias". De resultar negativa, se debitará a la cuenta "Prima de Negociación de Acciones Propias", si existiera. De no existir esa cuenta, se debitará directamente a "Resultados No Asignados".

XXIII.11.14 SUPUESTO DE ADQUISICION DE ACCIONES PROPIAS DEL ARTICULO 68 DE LA LEY N° 17.811 (MODIFICADA POR DECRETO N° 677/01)

Igual tratamiento al establecido en el punto XXIII. 11.13 será otorgado a las acciones adquiridas en el supuesto del artículo 68 de la Ley N° 17.811 (texto modificado por Decreto N° 677/01).

XXIII.11.15 DECISIONES SOCIALES RELACIONADAS CON LOS ESTADOS CONTABLES

Todas las decisiones sociales sobre capitalizaciones, distribuciones de utilidades o reservas y constitución de éstas, como también aquellas que en virtud de disposiciones legales estén relacionadas con estados contables, deberán adoptarse sobre estados contables presentados según este Anexo.

Para la absorción del saldo negativo de la cuenta "Resultados No Asignados", al cierre del período a considerar por la asamblea, deberá respetarse el siguiente orden de afectación de saldos: reservas voluntarias, estatutarias, técnicas y legal. Luego de afectadas éstas se podrá cubrir el remanente con los saldos de las cuentas: primas de emisión, ajuste de capital y capital social.

Cuando la sociedad posea en su patrimonio neto adelantos irrevocables, mediante los cuales el aportante tiene el derecho a suscribir acciones que la sociedad emita en el futuro, su utilización para absorber pérdidas acumuladas requerirá del expreso acuerdo del aportante.

Cuando dichas pérdidas se cubran con los saldos de las cuentas de primas de emisión, adelantos irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones, ajuste de capital y capital social, deberá cumplirse un procedimiento similar al de una reducción de capital social, conforme a la Ley N° 19.550.

En el orden del día de la asamblea que considere las pérdidas acumuladas se incluirá la forma de su tratamiento como punto expreso.

XXIII.11.16 CONTABILIZACION DEL CANJE DE DEUDA PUBLICA NACIONAL Y PROVINCIAL PREVISTO EN EL DECRETO N° 1387/01

Para la registración contable de las operaciones de conversión dispuestas en los Decretos N° 1387/01 y N° 1414/01, la medición original de los instrumentos financieros recibidos será su costo, entendiendo por tal a la medición contable, de acuerdo con normas contables

profesionales vigentes, de los instrumentos financieros entregados o a entregar al 6 de noviembre de 2001, fecha establecida para la conversión.

En nota a los estados contables se indicará: a) el criterio seguido para determinar la medición de ingreso al patrimonio del nuevo instrumento financiero y b) la cotización del instrumento financiero saliente, si la misma existiera y la medición de ingreso al patrimonio del nuevo instrumento difiriera de ella.

XXIII.11.17 TRATAMIENTO DE EXCEPCION EN LOS ESTADOS CONTABLES DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO PRODUCIDAS A PARTIR DEL 6 DE ENERO DE 2001.

Se admitirá, para los estados contables periódicos o subperiódicos que cierren a partir del 31 de enero de 2002, que las diferencias de cambio originadas en la devaluación de la moneda argentina ocurrida a partir del 6 de enero de 2002 tengan el tratamiento contable que establece el artículo 5° y Anexo de la Resolución M.D. N° 3/2002 del CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES.

En nota a los estados contables deberá informarse, en detalle, las diferencias de cambio activadas, los activos afectados y aquellos pasivos relacionados que dieron origen a esas diferencias.

Bolilla 7: Inversiones y cuentas de resultados relacionadas

Concepto y naturaleza. Componentes

La RT 9 señala que Inversiones “son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes.

Incluyen entre otras: Títulos valores - Depósitos a plazo fijo en entidades financieras - Préstamos - Inmuebles y propiedades.”

Agrega, además: “Las llaves de negocio (positivas o negativas) que resulten de la adquisición de acciones en otras sociedades, se incluyen en este rubro, formando parte de la inversión. En la información complementaria se detallará su composición.”

Los resultados deberán mostrarse separadamente de los producidos por la actividad principal y, a menos que no sean repetitivos, integran el área de resultados ordinarios.

Las afirmaciones contenidas en los EC pueden ser:

- Explícitas de existencia de cosas físicas, como los inmuebles, y de cosas no físicas pero representadas por elementos tangibles, como los títulos valores
- Implícitas, como la inexistencia de gravámenes que pesen sobre el rubro, si no se lo menciona expresamente.

La importancia relativa de las partidas estará dada por el monto de excedentes que la empresa habitualmente presente al margen de su actividad principal. Adquiere mayor preeminencia cuando en objeto social es financiero ya que estos A podrían convertirse en el principal rubro de su patrimonio.

Debido a que involucra bienes y derechos de características disímiles, se procederá a clasificarlos de modo que permita efectuar un análisis más preciso del riesgo de auditoría.

La gerencia financiera habitualmente se hará responsable de las siguientes funciones relacionadas con las inversiones temporarias:

- Determinación de excedentes

Es la condición previa para luego proceder a la colocación de fondos. Una organización razonablemente constituida tendrá presupuestos integrados a los sistemas de presupuesto de caja que la permitirán detectar fácilmente los excesos de fondos. El objetivo de la función será determinar los fondos excedentes y los periodos durante los cuales se los podrá disponer.

– Colocación de fondos

Es la tarea más delicada pues implica la optimización de la renta que recibirá la empresa. De acuerdo con los montos a colocar, intervendrá diferentes funcionarios para su autorización.

Es de vital importancia documentar este proceso en forma precisa mediante:

- Orden de colocación: la emite el gerente financiero para originar el proceso de búsqueda. Generalmente es una orden verbal.
- Formulario de colocación: es el que llevará el operador, indicando monto, fecha, tipo de operación, etc. Es fundamental que se emita por cada colocación y se controle su emisión correlativa. Debe dejarse constancia de la autorización otorgada y sus límites.
- Carta prenumerada con instrucciones a los bancos: detallará claramente las condiciones de la operación.
- Orden de pago: solicitando la liberación de fondos.

Una vez realizada la colocación es indispensable verificar la documentación respaldatoria. Debe confirmarse la coincidencia en las fechas de la orden de colocación, el formulario de colocación y la del título emitido y/o inversión respectiva. Cuando se deban recibir títulos u otros comprobantes similares, no debería superar una demora considerada normal (24 hs.).

– Reinversión de fondos

Debe empalmársela con el control de los vencimientos de las inversiones y con la función de custodia de los respectivos títulos, ya que será necesario entregarlos para proceder a su cobranza o reinversión. Consecuentemente, a los formularios mencionados, se podría incorporar la orden de pago o de liberalización de títulos, mediante la cual se autoriza el egreso de estos documentos de la caja de seguridad.

– Cobranza de los resultados generados

Abarca la función de controlar la percepción de los ingresos y rentas parciales y los finales. Debería existir un informe gerencial que sintetice los resultados por inversión a efectos de verificar el cumplimiento de lo establecido al momento de la colocación. Este control también se efectúa globalmente a través del seguimiento de los presupuestos financieros integrados a los sistemas de presupuesto de caja para analizar las diferencias entre los montos realmente ingresados y los incluidos en el presupuesto.

– Recupero de las inversiones

Comprende la tarea de rescate de las inversiones obteniendo los fondos respectivos. Se relaciona directamente con la tarea de control sobre el vencimiento de las mismas. Es fundamental que se controle la coincidencia de las fechas de liberalización de los títulos y la de la boleta de depósito posterior.

Otras funciones vinculadas que no necesariamente estarán a cargo de la gerencia financiera:

– Control y custodia de los valores y/o títulos

Los responsables tienen total independencia de los operadores o personal involucrado con el manejo de la operación propiamente dicha.

Deben existir buenas medidas de seguridad para impedir el acceso a las cajas de seguridad.

Los responsables de la custodia de estos títulos no deberían ser los mismos que administran el movimiento diario de cobranzas y pagos a efectos de evitar eventuales sustituciones de valores entre sí.

- Control del vencimiento de las colocaciones y resultados que se generan
Debe ser realizada por un sector ajeno a los operadores financieros. A dicho efecto, se debería instrumentar un sistema que permita conocer oportunamente el vencimiento de las inversiones. La existencia de un sistema de presupuestación y proyección operativa de fondos permitiría evitar la duplicación de ciertas tareas.
- Registración de los movimientos
Estará a cargo del sector contable. Los sistemas computarizados pueden permitir que la registración se inicie con la emisión de los comprobantes, los que deben ser corroborados con la documentación de terceros que se obtenga como respaldo.
- Tareas de control: arqueos y circularización
Es importantes que existan buenos controles independientes como: arqueos periódicos, realizados por sectores ajenos a la operación y su custodia; circularizaciones a los bancos que presenten movimientos, a entidades que posean títulos en custodia o en caución, a empresas a las cuales se hubieran efectuado préstamos, etc. (todos podrían ser realizados por Contaduría, Auditoría interna...). En el caso de confirmaciones de empresas que registren muchos movimientos, es recomendable que las entidades involucradas suministren un detalle de todos los movimientos y no sólo los saldos a cierta fecha. Esto permite verificar fechas y montos de todas las operaciones realizadas.

Clases de inversiones:

- Colocaciones en caja de ahorro
Devengan un interés menor a otro tipo de inversiones; su ventaja radica en poder disponer de los fondos sin un vencimiento preestablecido. Pueden presentar limitaciones en la cantidad de extracciones mensuales.
- PF
La diferencia con la caja de ahorro es que los fondos no pueden retirarse con anterioridad a una fecha pactada, bajo pena de perder los intereses. Como contrapartida, éstos son más altos.
- TP y acciones de otras sociedades
Los TP pueden representar tanto deuda externa como interna, según sean restituidos en moneda del país emisor o de otro país. Si bien cuentan con garantía estatal, el riesgo reside en las posibilidades de cumplimiento de las amortizaciones de intereses y/o capital.
Las dificultades en la recuperabilidad podrán afectar su valor de cotización y, consecuentemente, los procedimientos de auditoría.
Las condiciones de emisión determinarán la renta que devengarán y el vencimiento entre otros datos útiles para el control por parte del auditor.
Tanto con los TP como con las acciones, no existirán inconvenientes cuando se efectúe oferta pública. El mayor riesgo es el relacionado con los objetivos de existencia y propiedad, dado que se puede hacer con ellos una variada cantidad de operaciones financieras (operaciones de pase, alquiler, venta en término, entrega en garantía...). Sin embargo, debido al régimen de nominatividad de los títulos valores, no presentan, en general, grandes riesgos. La valuación no implica mayor riesgo, ya que se tendrá la referencia de su valor de cotización para su valuación.
En los casos en que no practique oferta pública ni se den las condiciones para aplicar VPP, la valuación podría presentar dificultades en la determinación del valor recuperable, a efectos de no sobreestimar su valuación.

- Préstamos a otras empresas o instituciones
En general, se encuentran debidamente documentados, a través de contratos u otros medios, lo cual facilita las tareas de auditoría.
- Alquiler de TP
Esta actividad permite obtener una renta adicional a la ya obtenida mediante la tenencia de los títulos. Deben existir buenos procedimientos de control e
- Operaciones de compra/venta a futuro
Son las transacciones que mayores inconvenientes podrían presentar en una auditoría. Presentan una diversidad de formas. Por ejemplo, se podría convenir que a cierta fecha futura la empresa adquirirá a una tercera, a un precio predeterminado, cierto título o inversión. Si a la fecha convenida, el precio pactado es menor que el de cotización, el ente comprador habrá obtenido una ganancia, y viceversa.
Ver: RT 18, pto.2: "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura"
RT 20: "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura"
- Bienes muebles e inmuebles
Este tipo de inversiones, comúnmente a largo plazo, dada la durabilidad de los A, en la mayoría de los casos terrenos y edificios, para ser dados en locación o especular con su venta.
En general, no representa mayores riesgos de auditoría, siendo de consideración lo mencionado para bienes de uso.
- Participaciones en otras sociedades
Están representadas generalmente por acciones, aunque también pueden estarlo por cuotas sociales u otras formas de tenencia de capital. El riesgo de auditoría está dado por el riesgo de que cada una de las aseveraciones que se efectúan en los EC de estas sociedades presenten errores u omisiones; riesgo que deberá ser ponderado en función de la proporción que se tenga en el patrimonio de la sociedad emisora y su significatividad en relación a los EC de la inversora.
Resulta importante que el auditor tenga una comprensión adecuada de los objetivos que persigue la empresa tenedora y la forma mediante la cual se logra la participación en la emisora. Dichos objetivos pueden ser:
 - controlar una empresa cuya actividad se encuentra directamente relacionada, por ejemplo, por ser productora de la materia prima que utiliza, y así imponer las condiciones que considere más convenientes para el desarrollo de sus propias actividades, evitar costos de intermediación, etc.
 - poseer una empresa que, por sus características, cumpla una función especial dentro del grupo económico, por ejemplo: la pertenencia de una EF a un grupo constituido por empresas industriales puede denotar la intención de los dueños del grupo de mantener separadas las actividades de captación y aplicación de fondos de las productivas y de comercialización, facilitando el control.La adecuada comprensión de los objetivos y políticas de inversión de la empresa tenedora permitirá considerar:
 - planes de compra o venta de inversiones
 - características generales de las empresas en las que realiza inversión
 - grado de riesgo y retorno de las actividades realizadas por las empresas emisoras
 - existencia de restricciones sobre inversiones en el exterior o la remesa de dividendos.La adecuada comprensión del negocio permitirá apreciar otras situaciones de importancia en la revisión de los componentes, como:
 - existencia de intereses minoritarios

- existencia de empresas controladas con actividades especiales que puedan ser excluidas de la consolidación (compañías de seguros, EF)
- naturaleza y alcance de las transacciones entre empresas del grupo
- diferencias en las fechas de cierre de las empresas del grupo.

Las características del rubro varían para cada ente según el tipo de negocio que desarrolla. Deben evaluarse diversos aspectos referidos al medio en el cual opera la organización. Así, pueden incluirse:

- Pautas relacionadas con las políticas y los objetivos de inversión de la organización:
Las políticas y los objetivos de inversión del ente y el dinamismo y eficacia con los que persigue su cumplimiento pueden influir en los riesgos de Auditoría. Entre otras:
 - El grado deseado de riesgo y retorno relacionado con las inversiones
 - En qué medida el ente depende de la renta de las inversiones
 - Grado de diversificación deseado en la cartera de inversiones, planes de compra o venta de inversiones
 - Características de las cías en las que se realiza la inversión (reputación, tipo, ubicación geográfica, solidez financiera)
 - En qué medida el ente forma parte de asociaciones en participación
 - Alcance de los acuerdos con bancos para invertir automáticamente los fondos sobrantes.
- Pautas relacionadas con las relaciones y tendencias de los mercados:
Una economía débil o recesiva por periodos prolongados puede forzar al ente a liquidar sus inversiones o disminuir su capacidad de realizar nuevas. En periodos de fuerte crecimiento, deben analizarse las oportunidades de inversión. En particular, debe considerarse:
 - Tendencias de los valores de mercado para el tipo de inversiones realizadas
 - Estabilidad o fluctuación de la tasa de retorno de las inversiones
 - Disponibilidad de las inversiones para diversificar las operaciones o asegurarse las fuentes de suministro
 - Existencia de restricciones gubernamentales sobre inversiones en el exterior o remesa de dividendos.

Normas contables y normas legales aplicables

Normas legales sobre valuación y exposición:

Ley De Sociedades Comerciales

Ley N° 19.550

Sección IX: De la Documentación y de la Contabilidad

Arts. 61 a 73

Medios mecánicos y otros.

ARTICULO 61. — Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances.

La petición deberá incluir una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico o antecedentes de su utilización, lo que, una vez autorizada, deberá transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.

Los pedidos de autorización se considerarán automáticamente aprobados dentro de los treinta (30) días de efectuados, si no mediare observación previa o rechazo fundado.

El libro Diario podrá ser llevado con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un (1) mes.

El sistema de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación, con arreglo al artículo 43 del Código de Comercio.

Aplicación.

ARTICULO 62. — Las sociedades deberán hacer constar en sus balances de ejercicio la fecha en que se cumple el plazo de duración. En la medida aplicable según el tipo, darán cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 67, primer párrafo.

Las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2) y las sociedades por acciones deberán presentar los estados contables anuales regulados por los artículos 63 a 65 y cumplir el artículo 66.

Sin perjuicio de ello, las sociedades controlantes de acuerdo al artículo 33, inciso 1), deberán presentar como información complementaria, estados contables anuales consolidados, confeccionados, con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las normas que establezca la autoridad de contralor.

Principio general.

Cuando los montos involucrados sean de significación relativa, a los efectos de una apropiada interpretación, serán incluidos en rubros de conceptos diversos. Con el mismo criterio de existiesen partidas no enunciadas específicamente, pero de significación relativa, deberán mostrarse por separado.

La Comisión Nacional de Valores, otras autoridades de contralor y las bolsas, podrán exigir a las sociedades incluidas en el artículo 299, la presentación de un estado de origen y aplicación de fondos por el ejercicio terminado, y otros documentos de análisis de los estados contables. Entiéndase por fondos, el activo corriente menos el pasivo corriente.

Ajuste.

Los estados contables correspondientes a ejercicios completos o períodos intermedios dentro de un mismo ejercicio, deberán confeccionarse en moneda constante.

Balance.

ARTICULO 63. — En el balance general deberá suministrarse la información que a continuación se requiere:

1) En el activo:

a) El dinero en efectivo en caja y Bancos, otros valores caracterizados por similares principios de liquidez, certeza y efectividad, y la moneda extranjera;

b) Los créditos provenientes de las actividades sociales. Por separado se indicarán los créditos con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los que sean litigiosos y cualquier otro crédito.

Cuando corresponda se deducirán las provisiones por créditos de dudoso cobro y por descuentos y bonificaciones;

c) Los bienes de cambio, agrupados de acuerdo con las actividades de la sociedad, se indicarán separadamente las existencias de materias primas, productos en proceso de elaboración y terminados, mercaderías de reventa y los rubros requeridos por la naturaleza de la actividad social;

d) Las inversiones en título de la deuda pública, en acciones y en debentures, con distinción de los que sean cotizados en bolsa, las efectuadas en sociedades controlantes, controladas o vinculadas, otras participaciones y cualquier otra inversión ajena a la explotación de la sociedad.

Cuando corresponda se deducirá la previsión para quebrantos o desvalorizaciones;

e) Los bienes de uso, con indicación de sus amortizaciones acumuladas;

f) Los bienes inmateriales, por su costo con indicación de sus amortizaciones acumuladas;

g) Los gastos y cargas que se devenguen en futuros ejercicios o se afecten a éstos, deduciendo en este último caso las amortizaciones acumuladas que correspondan;

h) Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido como activo.

2) En el pasivo:

I. a) Las deudas indicándose separadamente las comerciales, las bancarias, las financieras, las existentes con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los debentures omitidos por la sociedad; por la sociedad, los dividendos a pagar y las deudas a organismos de previsión social y de recaudación fiscal.

Asimismo se mostrarán otros pasivos devengados que corresponda calcular;

b) Las provisiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad;

c) Todo otro rubro que por su naturaleza represente un pasivo hacia terceros;

d) Las rentas percibidas por adelantado y los ingresos cuya realización corresponda a futuros ejercicios;

II a) El capital social, con distinción en su caso, de las acciones ordinarias y de otras clases y los supuestos del artículo 220;

b) Las reservas legales contractuales o estatutarias, voluntarias y las provenientes de revaluaciones y de primas de emisión;

c) Las utilidades de ejercicios anteriores y en su caso, para deducir, las pérdidas;

d) Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido en las cuentas de capital, pasivas y de resultados;

3) Los bienes en depósito, los avales y garantías, documentos descontados y toda otra cuenta de orden;

4) De la presentación en general:

a) La información deberá agruparse de modo que sea posible distinguir y totalizar el activo corriente del activo no corriente, y el pasivo corriente del pasivo no corriente. Se entiende por corriente todo activo o pasivo cuyo vencimiento o realización, se producirá dentro de los doce (12) meses a partir de la fecha del balance general, salvo que las circunstancias aconsejen otra base para tal distinción;

b) Los derechos y obligaciones deberán mostrarse indicándose si son documentados, con garantía real u otras;

c) El activo y el pasivo en moneda extranjera, deberán mostrarse por separado en los rubros que correspondan;

d) No podrán compensarse las distintas partidas entre sí.

Estado de resultados.

ARTICULO 64. — El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:

I. a) El producido de las ventas o servicios, agrupado por tipo de actividad. De cada total se deducirá el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado;

b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente los montos de:

1) Retribuciones de administradores, directores y síndicos;

2) Otros honorarios y retribuciones por servicios;

3) Sueldos y jornales y las contribuciones sociales respectivas;

4) Gastos de estudios e investigaciones;

5) Regalías y honorarios por servicios técnicos y otros conceptos similares;

- 6) Los gastos por publicidad y propaganda;
- 7) Los impuestos, tasas y contribuciones, mostrándose por separado los intereses, multas y recargos;
- 8) Los intereses pagados o devengados indicándose por separado los provenientes por deudas con proveedores, bancos o instituciones financieras, sociedades controladas, controlantes o vinculadas y otros;
- 9) Las amortizaciones y provisiones.

Cuando no se haga constar algunos de estos rubros, parcial o totalmente, por formar parte de los costos de bienes de cambio, bienes de uso u otros rubros del activo, deberá exponerse como información del directorio o de los administradores en la memoria;

- c) Las ganancias y gastos extraordinarios del ejercicio;
- d) Los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores.

El estado de resultados deberá presentarse de modo que muestre por separado la ganancia o pérdida proveniente de las operaciones ordinarias y extraordinarias de la sociedad, determinándose la ganancia o pérdida neta del ejercicio a la que se adicionará o deducirá las derivadas de ejercicios anteriores.

No podrán compensarse las distintas partidas entre sí;

II. El estado de resultados deberá complementarse con el estado de evolución del patrimonio neto. En el se incluirán las causas de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros integrantes del patrimonio neto.

Notas complementarias.

ARTICULO 65. — Para el caso que la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquéllos. La siguiente enumeración es enunciativa.

1) Notas referentes a:

- a) Bienes de disponibilidad restringida explicándose brevemente la restricción existente;
- b) Activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que garantizan;
- c) Criterio utilizado en la evaluación de los bienes de cambio, con indicación del método de determinación del costo u otro valor aplicado;
- d) Procedimientos adoptados en el caso de revaluación o devaluación de activos debiéndose indicar además, en caso de existir, el efecto consiguiente sobre los resultados del ejercicio;
- e) Cambios en los procedimientos contables o de confección de los estados contables aplicados con respecto al ejercicio anterior, explicándose la modificación y su efecto sobre los resultados del ejercicio;
- f) Acontecimientos u operaciones ocurridos entre la fecha del cierre del ejercicio de la memoria de los administradores, que pudieran modificar significativamente la situación financiera de la sociedad a la fecha del balance general y los resultados del ejercicio cerrado en esa fecha, con indicación del efecto que han tenido sobre la situación y resultados mencionados;
- g) Resultado de operaciones con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, separadamente por sociedad;
- h) Restricciones contractuales para la distribución de ganancias;
- i) Monto de avales y garantías a favor de terceros, documentos descontados y otras contingencias, acompañadas de una breve explicación cuando ello sea necesario;
- j) Contratos celebrados con los directores que requieren aprobación, conforme al artículo 271, y sus montos;

k) El monto no integrado del capital social, distinguiendo en su caso, los correspondientes a las acciones ordinarias y de otras clases y los supuestos del artículo 220;

2) Cuadros anexos:

a) De bienes de uso, detallando para cada cuenta principal los saldos al comienzo, los aumentos y las disminuciones, y los saldos al cierre del ejercicio.

Igual tratamiento corresponderá a las amortizaciones y depreciaciones, indicándose las diversas alícuotas utilizadas para cada clase de bienes. Se informará por nota al pie del anexo el destino contable de los aumentos y disminuciones de las amortizaciones y depreciaciones registradas;

b) De bienes inmateriales y sus correspondientes amortizaciones con similar contenido al requerido en el inciso anterior;

c) De inversiones en títulos valores y participaciones en otras sociedades, detallando: denominación de la sociedad emisora o en la que se participa y características del título valor o participación, sus valores nominales, de costo de libros y de cotización, actividad principal y capital de la sociedad emisora o en la que participa. Cuando el aporte o participación fuere del Cincuenta por Ciento (50 %) o más del capital de la sociedad o de la que se participa, se deberán acompañar los estados contables de ésta que se exigen en este Título. Si el aporte o participación fuere mayor del Cinco por Ciento (5 %) y menor del Cincuenta (50 %) citado, se informará sobre el resultado del ejercicio y el patrimonio neto según el último balance general de la sociedad en que se invierte o participa.

Si se tratara de otras inversiones, se detallará su contenido y características, indicándose, según corresponda, valores nominales de costo, de libros, de cotización y de valuación fiscal;

d) De provisiones y reservas, detallándose para cada una de ellas saldo al comienzo, los aumentos y disminuciones y el saldo al cierre del ejercicio. Se informará por nota al pie el destino contable de los aumentos y las disminuciones, y la razón de estas últimas;

e) El costo de las mercaderías o productos vendidos, detallando las existencias de bienes de cambio al comienzo del ejercicio, analizado por grandes rubros y la existencia de bienes de cambio al cierre. Si se tratara de servicios vendidos, se aportarán datos similares, a los requeridos para la alternativa anterior que permitan informar sobre el costo de prestación de dichos servicios;

f) El activo y pasivo en moneda extranjera detallando: las cuentas del balance, el monto y la clase de moneda extranjera, el cambio vigente o el contratado a la fecha de cierre, el monto resultante en moneda argentina, el importe contabilizado y la diferencia si existiera, con indicación del respectivo tratamiento contable.

Memoria.

ARTICULO 66. — Los administradores deberán informar en la sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad. Del informe debe resultar:

1) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y pasivo;

2) Una adecuada explicación sobre los gastos y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores, cuando fueren significativos;

3) Las razones por las cuales se propone la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente;

- 4) Las causas, detalladamente expuestas, por las que se propone el pago de dividendos o la distribución de ganancias en otra forma que en efectivo;
- 5) Estimación u orientación sobre perspectivas de las futuras operaciones;
- 6) Las relaciones con las sociedades controlantes, controladas o vinculadas y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas;
- 7) Los rubros y montos no mostrados en el estado de resultados —artículo 64, I, b—, por formar parte los mismos parcial o totalmente, de los costos de bienes del activo.

Copias: Depósito.

ARTICULO 67. — En la sede social deben quedar copias del balance, del estado de resultados del ejercicio y del estado de evolución del patrimonio neto, y de notas, informaciones complementarias y cuadros anexos, a disposición de los socios o accionistas, con no menos de quince (15) días de anticipación a su consideración por ellos. Cuando corresponda, también se mantendrán a su disposición copias de la memoria del directorio o de los administradores y del informe de los síndicos.

Dentro de los quince (15) días de su aprobación, las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por artículo 299, inciso 2), deben remitir al Registro Público de Comercio un ejemplar de cada uno de esos documentos. Cuando se trate de una sociedad por acciones, se remitirá un ejemplar a la autoridad de contralor y, en su caso, del balance consolidado.

Dividendos.

ARTICULO 68. — Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente, salvo en el caso previsto en el artículo 224, segundo párrafo.

Las ganancias distribuidas en violación a esta regla son repetibles, con excepción del supuesto previsto en el artículo 225.

Aprobación. Impugnación.

ARTICULO 69. — El derecho a la aprobación e impugnación de los estados contables y a la adopción de resoluciones de cualquier orden a su respecto, es irrenunciable y cualquier convención en contrario es nula.

Reserva legal.

ARTICULO 70. — Las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones, deben efectuar una reserva no menor del cinco por ciento (5 %) de las ganancias realizadas y líquidas que arroje el estado de resultados del ejercicio, hasta alcanzar el veinte por ciento (20 %) del capital social.

Cuando esta reserva quede disminuida por cualquier razón, no pueden distribuirse ganancias hasta su reintegro.

Otras reservas.

En cualquier tipo de sociedad podrán constituirse otras reservas que las legales, siempre que las mismas sean razonables y respondan a una prudente administración. En las sociedades por acciones la decisión para la constitución de estas reservas se adoptará conforme al artículo 244, última parte, cuando su monto exceda del capital y de las reservas legales: en las sociedades de responsabilidad limitada, requiere la mayoría necesaria para la modificación del contrato.

Ganancias: pérdidas anteriores.

ARTICULO 71. — Las ganancias no pueden distribuirse hasta tanto no se cubran las pérdidas de ejercicios anteriores.

Cuando los administradores, directores o síndicos sean remunerados con un porcentaje de ganancias, la asamblea podrá disponer en cada caso su pago aun cuando no se cubran pérdidas anteriores.

Responsabilidad de administradores y síndicos.

ARTICULO 72. — La aprobación de los estados contables no implica la de la gestión de los directores, administradores, gerentes, miembros del consejo de vigilancia o síndicos, hayan o no votado en la respectiva decisión, ni importa la liberación de responsabilidades.

Actas.

ARTICULO 73. — Deberá labrarse en libro especial, con las formalidades de los libros de comercio, acta de las deliberaciones de los órganos colegiados.

Las actas del directorio serán firmadas por los asistentes. Las actas de las asambleas de las sociedades por acciones serán confeccionadas y firmadas dentro de los cinco (5) días, por el presidente y los socios designados al efecto.

Normas de la CNV nuevo texto 2001 (Texto aprobado por RG 368)

Libro 1. Emisoras

Capítulo III: Órganos de administración y fiscalización. auditoría externa

Capítulo V: Fiscalización Societaria (Ley N° 22.169), esp.:

V.10 Registros contables. Registros de valores negociables.

V.10.1 Reemplazo de libros contables por otros sistemas de registración

V.10.2 Información sobre el sistema

V.10.3 Registro de valores negociables nominativos y escriturales

Libro 7. Régimen Informativo

Capítulo XXIII: Régimen Informativo Periódico

XXIII.1 Régimen general

XXIII.2 Entidades con cotización en la sección especial para nuevos proyectos

XXIII.3 Entidades con cotización en la sección tecnológica

XXIII.4 Régimen optativo de información para inversores extranjeros

XXIII.5 Información requerida por mercados del exterior

XXIII.6 Información remitida a entidades autorreguladas

XXIII.7 Requisitos formales

XXIII.8 Informe de auditoría

XXIII.9 Emisoras no cotizantes en entidades autorreguladas. Publicación. Prospecto y documentación contable.

XXIII.10 Otra información periódica que deben presentar las emisoras

XXIII.10.1 Información trimestral sobre emisión de obligaciones negociables, Cedear, otros valores representativos de deuda y/o certificados de participación

XXIII.10.2 Fianzas y avales otorgados por entidades financieras

XXIII.11 Anexo I: Normas relativas a la forma de presentación y criterios de valuación de los estados contables

XXIII.11.1 General

XXIII.11.2 Ajuste por inflación

XXIII.11.3 Aplicación de las resoluciones técnicas Nos. 6, 8, 9, 11, 14, 16, 17, 18, 21 y 22 e Interpretaciones 1, 2, 3 y 4 de la F.A.C.P.C.E.

XXIII.11.4 Revaluos Técnicos

XXIII.11.5 Información complementaria

XXIII.11.6 Reseña informativa

XXIII.11.7 **Método del valor patrimonial proporcional**

XXIII.11.8 Honorarios al directorio, sindicatura o consejo de vigilancia

XXIII.11.9 Reserva legal

- XXIII.11.10 Primas de emisión y aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones
 - XXIII.11.11 Artículo 31 de la Ley N° 19.550
 - XXIII.11.12 Registro contable
 - XXIII.11.13 Registro de la adquisición de acciones propias
 - XXIII.11.14 supuesto de adquisición de acciones propias del artículo 68 de la ley n° 17.811 (modificada por decreto n° 677/01)
 - XXIII.11.15 Decisiones sociales relacionadas con los estados contables
 - XXIII.11.16 Contabilización del canje de Deuda Pública Nacional y Provincial previsto en el Decreto N° 1.387/01
 - XXIII.12 Anexo II: Modelo de anexos de estados contables
 - XXIII.12.1 Modelo de Anexo "A" Bienes de uso
 - XXIII.12.2 Modelo de Anexo "B" Activos intangibles
 - XXIII.12.3 Modelo de Anexo "C" Inversiones en acciones, y otros valores negociables y participaciones en otras sociedades
 - XXIII.12.4 Modelo de Anexo "D" Otras inversiones
 - XXIII.12.5 Modelo de Anexo "E" Previsiones
 - XXIII.12.6 Modelo de Anexo "F" Costo de mercaderías o productos vendidos o Costo de servicios prestados
 - XXIII.12.7 Modelo de Anexo "G" Activos y pasivos en moneda extranjera
 - XXIII.12.8 Modelo de Anexo "H" Información requerida por el art. 64, inc. I.b) de la Ley N° 19.550
 - XXIII.13 Anexo III: Normas sobre régimen informativo para inversores del exterior
 - XXIII.13.1 General
 - XXIII.13.2 Contenido de la información a presentar
 - XXIII.13.3 Reseña informativa
 - XXIII.13.4 Balance o estado de situación patrimonial
 - XXIII.13.5 Estado de origen y aplicación de fondos o estado de flujo de fondos
 - XXIII.13.6 Información complementaria
 - XXIII.13.7 Informe del contador público independiente
 - XXIII.13.8 Firma de la documentación
 - XXIII.14 Anexo IV: Informe Trimestral sobre emisión de obligaciones negociables, ceder, otros valores representativos de deuda y/o certificados de participación
- Libro 9. Otras Disposiciones
- Capítulo XXVI: Autopista de la Información Financiera (AIF)
- XXVI.1 Remisión de información por las entidades fiscalizadas por la Comisión
 - XXVI.2 Recursos Informáticos Requeridos
 - XXVI.3 Solicitud de Credenciales de Operadores y Firmantes
 - XXVI.3.1 Solicitud de Credencial de Operador
 - XXVI.3.2 Solicitud de Credencial de Firmante
 - XXVI.4 Deberes y Obligaciones del suscriptor de la Credencial de Operador y de Firmante de la AIF
 - XXVI.4.1 Condiciones de utilización de las credenciales de operador y de firmante de la AIF
 - XXVI.4.1.1 Veracidad de los datos consignados
 - XXVI.4.1.2 Utilización de la Clave Privada de Firma. Revocación
 - XXVI.4.1.3 Selección de la frase secreta de acceso para el uso de la Clave de Firma
 - XXVI.5 Sujetos alcanzados por la obligación de enviar información por la AIF

- XXVI.6 Información que debe remitirse por medio de la AIF
 XXVI.7 Anexo I: Declaración Jurada Requerida en el Artículo 1° inciso b)
 Capítulo XXVI

Esta norma puede consultarse en:

<http://www.cnv.gov.ar/LeyesReg/CNV/esp/TOC2001.htm>

Normas contables sobre valuación y exposición:

Resolución Técnica N° 9, segunda parte, Capítulo III, pto. A.2; Capítulo IV, ptos. B.8, B.10, B.13

Resolución Técnica N° 11, segunda parte, Capítulo III, pto. A.2; Capítulo IV, pto. B; Capítulo VII, pto. A

Resolución Técnica N° 14, segunda parte, Capítulo II

Resolución Técnica N° 18, segunda parte, ptos. 1, 2 y 6

Resolución Técnica N° 21, segunda parte

Resolución Técnica N° 17, segunda parte, ptos. 5.6 a 5.11

Objetivos de la revisión

En el caso de las participaciones en otros entes, el objetivo de Auditoría para los componentes también es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas. Éstas constituyen el eje central de la evaluación de riesgos y de controles y de la selección de procedimientos de Auditoría.

OBJETIVOS	INVERSIONES PERMANENTES EN SOCIEDADES	RESULTADO DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES	CONSOLIDACIÓN DE E/C
Existencia y pertenencia	Las inversiones representan participaciones de la tenedora en la emisora. La sociedad tenedora es la efectiva propietaria de las mismas, resultando las compras y ventas de estas inversiones operaciones debidamente autorizadas.	Los resultados representan las ganancias obtenidas o las pérdidas incurridas como consecuencia de las inversiones realizadas; la sociedad tenedora posee los derechos correspondientes a dichos resultados.	Las cuentas de todas las sociedades sobre las cuales se ejerce control en forma efectiva están adecuadamente incluidas en los EC consolidados de acuerdo con las NC. Los asientos de consolidación están preparados en base a transacciones o hechos que han ocurrido.
Integridad	Todas las transacciones que las afectan están registradas en el periodo adecuado y, junto con los saldos de inversiones, están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes	Están todos registrados en el periodo correcto y adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes.	Todos los asientos de consolidación correspondientes al periodo están adecuada e íntegramente considerados en los EC consolidados.

Valuación y exposición	Las compras y ventas (incluyendo pérdidas y ganancias resultantes), los valores de mercado, primas o descuentos (incluyendo sus amortizaciones) y la proporción de las ganancias o pérdidas de las entidades emisoras están correctamente calculadas (incluyendo la valuación de operaciones en moneda extranjera) de acuerdo con la naturaleza y términos de la transacción y las NC. Las inversiones han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descritas y se han expuesto todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de los saldos.	Están correctamente calculados (incluyendo la valuación de operaciones en moneda extranjera) de acuerdo con la naturaleza y términos de la inversión y las NC aplicables. Los resultados por las participaciones en sociedades han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descritos y se han expuesto todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de estos saldos.	La traducción de la información en moneda extranjera de las subsidiarias incluida en los EC consolidados está correctamente calculada de acuerdo con las NC. Los asientos de consolidación están correctamente calculados de acuerdo con la naturaleza de las transacciones y saldos correspondientes, los métodos apropiados y las NC aplicables, y correctamente incluidos en los EC consolidados.
------------------------	--	--	--

Evaluación de las actividades de control específicas

Al constituir las inversiones una actividad al margen del ejercicio principal, podrían generarse condiciones para un débil ambiente de control. Algunas pautas que revelan potenciales errores o irregularidades debidas a un débil ambiente de control son:

- Registro de transacciones de colocación o recupero de inversiones sin un adecuado respaldo
- Demoras en la obtención de la documentación de 3ros referida a las inversiones y sus resultados
- Aplicación indebida de normas contables
- Omisión en la registración de algunas transacciones o resultados devengados
- Carencia de información gerencial sobre la posición periódica de las inversiones y resultados
- Carencia de adecuados controles físicos y medidas de seguridad sobre los títulos
- Inexistencia de un planeamiento, proyección o presupuesto de las inversiones, si representan montos significativos.

Los trabajos de Auditoría deben enfatizar los aspectos relacionados con veracidad e integridad de las transacciones.

En el caso de las inversiones permanentes, generalmente se corresponden con decisiones políticas y estrategias de la empresa y, por lo tanto, las decisiones corresponden a los niveles de mayor jerarquía del ente, lo que disminuye el riesgo de operaciones no autorizadas.

Los sensores variarán según los sistemas actuantes y pueden ser comprobantes o documentos que expliciten alguna señal. Son ejemplos:

- Memorandos internos de selección de la inversión
- Orden de compra de acciones, títulos...
- Liquidaciones de agentes de bolsa
- Certificados de custodia de bancos, cajas de valores...
- Certificados de depósito a PF
- Títulos valores, cupones...
- Escrituras de propiedades
- Liquidaciones de agentes inmobiliarios por alquileres y gs de propiedades y locales
- Planillas de vencimientos
- Extractos de cuentas bancarias

Controles directos: El grado en que están desarrollados en las organizaciones depende de la significatividad de las mismas. Debido a las características de las inversiones permanentes en otros entes, la existencia de sistemas administrativos y de control que permitan al auditor aplicar un enfoque de pruebas de cumplimiento en su revisión no es frecuente.

En economías poco estables, podrían generarse excedentes circunstanciales para cuya administración el ente no dispone de buenos sistemas de control.

- Controles gerenciales e independientes:

Para inversiones transitorias:

- Revisión por la gerencia de los informes internos y comparación con montos presupuestados y otros datos financieros para verificar la veracidad, integridad y valuación de las inversiones y sus resultados.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - inversiones por tipo al costo y a valores de mercado
 - ajustes de la valuación de las inversiones
 - transacciones de inversiones individualmente significativas
 - pérdidas o ganancias individualmente significativas provenientes de venta de inversiones
 - inversiones cuyos valores de libros superan los de mercado
 - inversiones inactivas.

En general, estos informes permiten corroborar valuación e integridad.

- Conciliaciones entre los listados de inversiones y el mayor general por un funcionario de nivel apropiado para corroborar integridad y valuación.
- Revisión periódica de los certificados de inversión y comparación con listados de inversión por un funcionario de nivel apropiado para corroborar veracidad y valuación.
- Aprobación de las compras y ventas de inversiones por un funcionario de nivel apropiado para corroborar veracidad de las inversiones.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes sobre:
 - renta de las inversiones que se apartan de los montos preestablecidos por inversión y en total
 - rendimiento de las inversionespara corroborar integridad, veracidad y valuación.
- Conciliaciones de listados de resultados de inversiones con el mayor general, revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado, para corroborar integridad y valuación de los resultados.
- Revisión de las inversiones al final del periodo para asegurar el adecuado reconocimiento de sus resultados, confirma principalmente su valuación.

Para inversiones permanentes en otros entes:

- Adecuada autorización de las operaciones de inversión para corroborar veracidad de las inversiones y sus resultados.

- Revisión del correcto reconocimiento del resultado devengado al final del periodo por los niveles responsables, para corroborar veracidad, integridad y valuación del resultado de las inversiones.
 - Conciliación de los saldos contables con los registros de los responsables de la custodia para corroborar veracidad de los bienes.
 - Utilización de un plan de cuentas estándar por parte de las empresas para permitir la integridad del proceso de consolidación.
 - Revisión y aprobación de los ajustes de consolidación para permitir la validez del proyecto de consolidación.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento: Varían entre las organizaciones. En el caso de las inversiones permanentes, la importancia relativa de estos controles es menor que en el resto de los componentes. Algunos pueden ser:

CONTROLES Y FUNCIONES DE PROCESAMIENTO	TRANSACCIONES INVOLUCRADAS	OBJETIVOS
Las órdenes o instrucciones de colocación de fondos son adecuadamente autorizadas o remitidas por un funcionario de nivel apropiado.	Colocación de fondos	Veracidad
Los formularios de colocación son inicializados por el persona que participó en la operación y autorizados por funcionarios de nivel apropiado	Colocación de fondos	Veracidad
Las cartas con instrucciones a bancos son aprobadas por un funcionario de nivel apropiado	Colocación de fondos	Integridad
Se controla la emisión correlativa y cronológica de los formularios de colocación	Colocación de fondos	Veracidad
Se verifica la coincidencia entre las fechas de la orden de colocación, el formulario de colocación, la carta con instrucciones y los títulos emitidos	Colocación de fondos	Integridad
Se verifica que los títulos hayan sido emitidos según las instrucciones	Colocación de fondos	Integridad
Las órdenes de liberalización de títulos son aprobadas, en cuanto a su fecha de vencimiento, por un funcionario de nivel apropiado	Reinversión de fondos / Recupero de inversiones	Veracidad
Se verifica que la fecha de los títulos emitidos Coincida con las órdenes de liberalización de títulos	Reinversión de fondos / Recupero de inversiones	Integridad
Restricción del acceso al procesamiento de las inversiones permanentes, la consolidación de los EC y los registros relacionados		
Controles que aseguren que las transacciones relacionadas con las inversiones permanentes y la información para la consolidación de EC son ingresados en forma precisa, completa y sólo una vez		

- Controles para salvaguardar A: Son ejemplos típicos el uso de cajas de seguridad o la custodia de los documentos por parte de 3ros.

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- la iniciación de las operaciones de inversión está segregada de la aprobación final
- la iniciación, evaluación y aprobación de las operaciones de inversión están segregadas de la registración
- las funciones de evaluación de las inversiones están segregadas de las de registración

- las funciones de custodia están asignadas a un funcionario que no realiza tareas contables
- la función de inversión está segregada de la función del mayor general.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computarizado, deben evaluarse los controles del departamento de sistemas de información.

Programa de trabajo

Un programa de trabajo tipo puede ser:

1. Obtener detalle de las inversiones y verificar la coincidencia de los saldos con el mayor general.
2. Existencia:
 - a. Arqueo
 - b. Confirmación de títulos en custodia
 - c. Corte de documentación
 - d. Revisión de la conciliación con certificados de custodia.
3. Propiedad:
 - a. Inspeccionar selectivamente las compras con documentación de respaldo.
4. Valuación:
 - a. Revisión de la adecuada aplicación de las NCP.
5. Presentación:
 - a. Revisión de la adecuada aplicación de las NCP.

Pruebas de validez

- 1: Títulos valores, acciones cotizables y cuota-partes de FCI
 - Saldos iniciales: Cotejarlos con los papeles de trabajo del año anterior.
 - Compras. Corte de operaciones
 - Ventas y rescates. Corte de operaciones
 - Resultados vinculados
 - Saldos finales:
 - o Arqueos
 - o Confirmación de títulos en custodia. Conciliación
 - Valuación
 - Presentación: Revisar
 - o cumplimiento de requisitos legales y técnicos
 - o uniformidad en la aplicación de criterios contables de valuación y exposición.
- 2: Obligaciones en moneda legal no indexadas (PF intransferibles, letes...)
 - Establecer el saldo inicial.
 - Observar que existan autorizaciones para los préstamos y colocaciones del ejercicio, y verificar su correspondencia con la orden de pago y registro contable correspondiente.
 - Constatar la cobranza de los documentos vencidos en el periodo, su registro contable y depósito en cuentas bancarias de la empresa. Los formularios que suelen respaldar estas operaciones son las copias de liquidaciones de entidades financieras, recibo de documentos y, para los ingresos, recibos de caja y boletas de depósito.
 - Si existen cancelaciones de saldos por incobrables, revisar la aprobación por un funcionario de nivel apropiado y el debido registro.
 - Revisar el cálculo y la imputación correcta de los intereses de documentos y certificados vencidos y a vencer.
 - Al cierre, realizar el arqueo de documentos y certificados en cartera constatando: fechas de emisión y vencimiento, importe, firma del librador, domicilio del deudor,

garantías y cumplimiento con el impuesto de sellos, si corresponde. Conciliar la cifra arqueada con papeles de trabajo y saldos de registros contables.

3: Participación en sociedades que no otorgan influencia o control en la emisora y sin cotización

Si se trata de valores representados por acciones, será posible usar idénticos procedimientos que para los títulos valores; pero si estuvieran representados por cuotas de capital, deberá sustituirse el procedimiento de arqueo por el de inspección del contrato de sociedad correspondiente. En este caso debe comprobarse: vigencia del contrato, participación en el capital (tanto en porcentajes como en valores), porcentaje en que se participa de las utilidades o se soportan las pérdidas, titularidad de las cuotas, inscripción del contrato en el RPC del domicilio social, posibles restricciones a la libre disponibilidad de las cuotas, etc. Debe, además, revisarse el cumplimiento de las normas de valuación y exposición, y su uniforme aplicación.

4: Participación en sociedades, con o sin cotización, que otorgan influencia o control en la emisora

En las sociedades en que se aplica VPP y en que debe presentarse EC consolidados, la Auditoría de la tenedora de las acciones adquiere la particularidad de extenderse en su alcance a los EC de las sociedades emisoras.

Uno de los primeros temas a considerar en este aspecto es cuando el auditor de la sociedad controlante no es designado auditor de las sociedades controladas. En casos extremos, esta situación podría llevar al auditor a la conclusión de no poder emitir opinión sobre los EC básicos y consolidados cuando, no confiando en el trabajo del auditor de la controlada y la inversión en ella, tuviera un importancia tal dentro del balance consolidado que le impidiera emitir una opinión favorable con salvedad indeterminada.

En los demás casos, el auditor deberá decidir si confía en la tarea del auditor designado en las sociedades controladas o si esa situación afectará el alcance de su tarea.

Ver: Informe N° 10

5: Bienes muebles o inmuebles dados en locación

Se debe:

- Establecer el saldo de inicio de estas cuentas. En caso de una primera Auditoría, deben inspeccionarse las FC decora y escrituras públicas de dominio. Una inspección ocular de los inmuebles es conveniente y, al revisar la valuación al principio del ejercicio, hacer el recómputo de las amortizaciones acumuladas, los saldos de actualizaciones y datos similares
- Obtener del cliente o, caso contrario, preparar un detalle de los movimientos de incorporaciones y bajas del periodo, cotejándolas con los documentos pertinentes debidamente autorizados, cerciorándose visualmente de la existencia de los A principales y revisando su registro en libros de contabilidad
- Revisar el cálculo de actualizaciones, amortizaciones acumuladas y del ejercicio
- Inspeccionar los contratos de locación, con especial atención a las cláusulas que tengan efecto económico
- Revisar los alquileres y arrendamientos percibidos y devengados en el ejercicio, con referencia al registro contable de los contratos pertinentes y los duplicados de RC. Comprobar la cobranza de aquellos y, en caso de que estuvieran sujetos a cláusulas de reajuste, revisar la oportunidad y cálculo de las actualizaciones practicadas
- Revisar la correcta imputación de los gastos correspondientes a estos A, en particular, determinando que se hayan pagado en tiempo y forma los impuestos que gravan los inmuebles, las tasas municipales, etc.
- Cerciorarse de la correcta aplicación de las pautas de valuación

- Establecer que se haya seguido la adecuada exposición de estos A en los EC, que por su naturaleza económica son no corrientes
- Comprobar la aplicación uniforme de los criterios de valuación y exposición.

Riesgos inherentes y de control

La detección de los factores de riesgo que pueden afectar la revisión de las inversiones permanentes y, en su caso, la preparación de EC consolidados aparenta ser de mayor complejidad que en el resto de los componentes, por cuanto el auditor de la empresa tenedora debe evaluar el riesgo de toda una empresa (la emisora) considerada en su conjunto. Cuando el auditor en ambas empresas sea al mismo, la evaluación del riesgo de dichos componentes en la empresa tenedora puede verse simplificada ya que conocerá el negocio de la emisora.

Riesgos de control:

FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
INVERSIONES TRANSITORIAS	
No existen sistemas o procedimientos estandarizados, siendo el flujo de inversiones significativo	Incrementar el alcance de las pruebas sustantivas
Los títulos no tienen una protección física adecuada	Incrementar el alcance de la tarea de arqueos
Los registros de inversiones no son periódicamente conciliados con los estados de los depositarios o agentes financieros	Incrementar las tareas de confirmación y posterior conciliación
No se revisan periódicamente los valores de mercado de las inversiones	Extender el alcance de las pruebas de mercado o VNR
No se preparan informes para la gerencia referidos a las inversiones efectuadas y sus resultados	Analizar con la gerencia los saldos de las inversiones y resultados, y su evolución. Buscar controles alternativos de integridad
Los resultados de las inversiones no son comparados con los montos esperados	Analizar cambios, tendencias y evolución por tipo de inversión y comparar con valores de mercado
Los responsables de la colocación efectúan las registraciones y mantienen la custodia de los títulos	Efectuar extensas pruebas sustantivas de transacciones, verificando su correcto tratamiento desde la decisión de invertir hasta el recupero de los fondos.
PARTICIPACIÓN EN OTROS ENTES	
Falta de conciliación de saldos entre empresas vinculadas	La periódica conciliación de estas operaciones facilita la identificación de partidas mal contabilizadas por una u otra parte, control que permite verificar que en la preparación de los EC consolidados, la eliminación de créditos y deudas recíprocos se efectúe por los montos correctos. Los errores en la contabilización de operaciones entre empresas vinculadas pueden producir sobre o subvaluaciones de los patrimonios, afectando el cálculo de los VPP. La falta de conciliación de saldos dificulta la posibilidad de determinar ajustes tales como resultados por operaciones del grupo

	económico contenidos en los saldos finales de A o eliminación de créditos y deudas recíprocos en forma correcta.
Falta de conciliación periódica entre los registros contables de la empresa tenedora con los registros de los responsables de la custodia de los títulos	La ausencia de este control puede constituir una causa por la cual existan errores de contabilización de la empresa tenedora u operaciones efectuadas no reflejadas en los registros contables de la tenedora. La falta del control mencionado inducirá al auditor a aplicar un enfoque sustantivo que podría consistir en circularizar al responsable de la custodia de los títulos, si el mismo es ajeno a la empresa tenedora, o a un arqueo de lo títulos.
Otros factores de riesgo de control: <ul style="list-style-type: none"> - Falta de protección física adecuada de los valores - Falta de preparación de documentación respaldatoria de los asientos de consolidación o de las estimaciones efectuadas para su preparación - Falta de autorización para el proceso de los asientos de consolidación. 	

Riesgo inherente:

FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
INVERSIONES TRANSITORIAS	
La naturaleza y el monto de las inversiones ha cambiado significativamente	Aplicación de procedimientos para asegurar la actualización de los sistemas de control
La política de inversiones del ente se dirige a negocios especulativos de alto riesgo	Análisis de recuperabilidad de inversiones y de resultados obtenidos
Los valores de mercado de las inversiones han disminuido significativamente o se han mantenido deprimidos por un largo periodo	Profundización de comprobación de VNR a la fecha de cierre
Condiciones económicas ocasionan problemas de liquidez generando la venta de inversiones a valores desfavorables	Análisis de ventas efectuadas antes y después del cierre
Las compañías en las que el ente ha invertido han entrado en cesación de pagos	Análisis de posibilidades de recuperabilidad de los A invertidos
Las inversiones en el exterior están amenazadas por acciones de los gobiernos	Análisis de posibilidades de recuperabilidad de los A
No se dispone de información oportuna y confiable para registrar la participación en los resultados de empresas en que se invirtió	Análisis de posibilidades alternativas de información

Existen inversiones significativas en entidades vinculadas	Análisis de potenciales sobre o subvaluaciones de las I
Existe gran variabilidad en los precios de mercado cercanos al cierre	Análisis de tendencias de precios y cotizaciones
PARTICIPACIÓN EN OTROS ENTES	
Naturaleza de las actividades de la empresa emisora	La ejecución por parte de la empresa emisora de actividades de carácter fuertemente especulativo puede producir importantes y rápidas fluctuaciones en sus resultados. La tenencia de acciones de este tipo de empresas puede ser una inversión de alto riesgo ya que el valor de las mismas puede modificarse sorpresivamente. Los procedimientos que aplique el auditor deben prever el seguimiento continuo hasta la fecha de la emisión de su informe, de la evolución de los ingresos de la sociedad emisora a efectos de evaluar la incidencia de los cambios que pudieran producirse sobre el A y los resultados de la tenedora.
Estado de cesación de pagos o quiebra de las empresas emisoras	Una situación económica desfavorable de la emisora afectará el valor de las participaciones que se posea en las mismas. En estos casos, el riesgo de no recuperar el valor de los A invertidos puede verse incrementado significativamente. Las consideraciones sobre los procedimientos a aplicar por el auditor son similares al punto anterior.
Inversiones en empresas radicadas en el exterior	La inestabilidad política de los países en los cuales la tenedora posea intereses puede significar un riesgo importante. Las posibilidades que ocurran situaciones como nacionalización o confiscación de bienes implicarán pérdida automática del valor de estas inversiones, factor al cual el auditor deberá prestar debida atención.
Inexistencia de información oportuna y confiable de la entidad en que se efectuó la inversión.	La falta periódica de información sobre la marcha de los negocios de la emisora es un factor de riesgo que debe ser evaluado, ya que supone un desconocimiento para la tenedora de las circunstancias que podrían haber afectado el patrimonio de la emisora, con el consecuente impacto sobre sus EC.
Existencia de operaciones entre empresas que pertenecen a un mismo grupo económico	Implica la necesidad de eliminar estas operaciones de los EC consolidados y ajustar la valuación del rubro inversiones

	<p>por el efecto de los resultados contenidos en los saldos finales de A en la porción que resultan atribuibles al interés mayoritario.</p> <p>En la medida que aumente la cantidad y complejidad operativa de estas operaciones, aumentará la posibilidad de que existan errores en la valuación de las inversiones y en la preparación de los EC. El auditor podrá depositar confianza en los controles, si los hubiera, si aseguran el adecuado seguimiento de estas operaciones; de lo contrario, un enfoque sustantivo resultaría más adecuado.</p>
Instrucciones para la presentación de información a la fecha de consolidación	<p>La emisión de instrucciones claras y precisas a cada una de las empresas que intervienen en el proceso de consolidación resulta importante a efectos de obtener la información necesaria para el cálculo del VPP y la consolidación de los EC. Su no emisión o la complejidad con que son redactadas puede ocasionar malos entendidos en el proceso de formación de la información.</p>
<p>Otros:</p> <ul style="list-style-type: none"> - realización de presunciones y estimaciones en la determinación de los ajustes que se efectúan sobre la información utilizada para el cálculo del VPP y la consolidación de los EC. - Existencia de operaciones entre empresas del grupo económico que originan ajustes a la determinación del VPP y a la consolidación de los EC que no resultan recurrentes. 	

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de Auditoría:

Como el componente “Inversiones” se refiere a saldos, un enfoque en base a pruebas sustantivas podría implicar mayor eficiencia en los procedimientos de Auditoría.

La característica de “Inversiones Transitorias” de representar A con alta liquidez y, en algunos casos, fácilmente sustraíbles determina una mayor necesidad de confirmar su saldo a través de arqueos.

En empresas con dificultades en sus sistemas de control, este enfoque sustantivo se convierte en indispensable.

Para los resultados de las inversiones, buenos sistemas de información y control en el ente auditado, y cierta pasividad en las operaciones, justificarían la aplicación de pruebas de cumplimiento de controles claves.

Si las condiciones del contexto en el que se desenvuelve la empresa lo permiten, podrían aplicarse procedimientos analíticos, con lo que se obtendría cierto ahorro en los recursos de Auditoría.

Fuertes riesgos inherentes a la gestión de inversión y deficientes sistemas de control determinarían también la necesidad de aplicar pruebas sustantivas para comprobar los resultados de estos A.

Las características de las Inversiones permanentes en otros entes hacen que normalmente su revisión se efectúe aplicando un enfoque sustantivo.

Procedimientos de Auditoría:

Inversiones

Procedimientos analíticos

•Explicar movimientos inusuales y significativos entre los montos del año corriente, el anterior y los presupuestados con respecto a:

- i. Saldos de inversión por tipo
- ii. cartera de inversiones (costo y valor de mercado)
- iii. compras de inversiones
- iv. ventas de inversiones (ingresos y costos)
- v. ganancias o pérdidas de inversiones contabilizadas por el método VPP

Para efectuar este análisis se podrá recurrir a los controles gerenciales efectuados sobre los presupuestos integrados a la contabilidad y a las proyecciones de flujos de caja operativos. Un buen conocimiento sobre el negocio, permitirá interpretar correctamente los resultados que surjan del análisis de las diferencias entre los montos presupuestados y los reales

•Revisar las conciliaciones de los listados de inversiones con el mayor general. Este procedimiento también podría interpretarse como una prueba de cumplimiento del control independiente que efectúa contaduría sobre el sector que maneja las inversiones.

Pruebas de cumplimiento de controles

Se aplicarán cuando el ente a auditar posea un gran volumen de transacciones referidas a las inversiones y existan sistemas en los cuales depositar confianza. No será necesario aplicar este enfoque cuando:

- Un porcentaje significativo de las operaciones se refiere a una sola clase de inversión y se realizará con unas pocas entidades o agentes financieros.
- No existen grandes fluctuaciones en el mercado referidas a las cotizaciones o valores de las inversiones.

Cuando no existe un sistema típico para el procesamiento y control de las inversiones, los controles variarán según las características del ente. Algunos controles son:

•Revisión gerencial de los EC y comparación con montos presupuestados para verificar la razonabilidad en los montos de inversiones y sus respectivas variaciones.

El objetivo es verificar que se hayan cumplido los procedimientos de control relacionados con el análisis gerencial. Se verificará en diversos períodos que el análisis de lo presupuestado y su comparación con lo real se efectúan dejando debida evidencia.

•Se verificarán en términos generales, el cumplimiento de los controles directos indicados anteriormente y los de procesamiento. Se seleccionarán los más importantes que puedan brindar satisfacción sobre la colocación y el recupero de las inversiones, el control y cobranza de los respectivos resultados y la custodia de los títulos. De esta forma se verificaran exclusivamente los controles claves de una muestra del total de transacciones.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Están orientadas a darle validez a determinadas transacciones de inversiones o sus saldos, especialmente los referidos al cierre del ejercicio.

Aspectos a tener en cuenta con las inversiones transitorias:

- Los documentos fuente deben ser inspeccionados para obtener evidencia de transacciones significativas. Incluyen: avisos de corredores, giros telegráficos, acuerdos de compra o venta, extractos bancarios, certificados de depósitos, cheques cancelados, etc. la naturaleza de la inversión, los procedimientos del ente y la satisfacción de Auditoría obtenida en base a otras pruebas, determinan los documentos que deberán ser inspeccionados.
- Como algunas inversiones pueden ser negociadas inmediatamente, el momento de realizar el recuento o de aplicar los procedimientos de confirmación, requiere una cuidadosa planificación. Puede convenir examinar simultáneamente el efectivo en caja y bancos, los valores negociables, los préstamos y otros ítems altamente líquidos. Cuando los controles son deficientes, será necesario realizar un recuento de los valores al cierre.
- Si los valores son guardados en la caja de seguridad de un banco, el recuento puede hacerse a una fecha cercana al cierre, siempre que el banco confirme por escrito que no se tuvo acceso a la caja desde esta fecha hasta el cierre. Alternativamente, se puede solicitar la confirmación de los saldos.
- Para las inversiones valuadas al valor del mercado se debe comparar el valor utilizado por el ente con las cotizaciones publicadas por fuentes independientes y confiables a la fecha del balance general.
- Para inversiones sin cotización, la gerencia deberá determinar los valores razonables para su contabilización. Las pruebas de Auditoría destinadas a sustanciar dichos valores pueden requerir la inspección de los EC, valuaciones y otras informaciones que respalden la determinación del valor contabilizado. Se debe realizar toda la información pertinente considerada por la gerencia para asegurar si los procedimientos seguidos son razonables y uniformes.
- El método de determinación del costo de venta parcial de una inversión deberá ser revisado para verificar su uniformidad.
- Las pruebas de las transacciones de inversión generalmente abarcan las destinadas a verificar si el método de registración de la transacción esta de acuerdo con las NC.

Algunas de las pruebas típicas son:

- Obtener el detalle de transacciones de compra y venta y
 - Comparar los totales seleccionados con el mayor general
 - Verificar la exactitud matemática
 - Investigar las partidas significativas o inusuales
- Para las compras:
 - Comparar con el listado de transacciones
 - Comparar los costos con los documentos de respaldo y examinar la evidencia de ejecución
 - Confirmar los detalles de la transacción
 - Revisar la corrección del método de contabilización de las compras
 - Verificar la exactitud matemática
 - Comparar con el listado de inversiones
 - Verificar la autorización de funcionario de nivel apropiado
 - Verificar las instrucciones emitidas a las entidades o agentes financieros
- Para las ventas:
 - Comparar con el listado de transacciones
 - Comparar el precio de venta con la documentación de respaldo y examinar la evidencia de ejecución
 - Confirmar los detalles de la transacción

- Verificar la exactitud matemática de las ganancias o pérdidas en base al método seguido para la determinación de los costos.
- Obtener la conciliación del listado de inversiones en el mayor general y:
 - Verificar la exactitud matemática
 - Investigar las partidas conciliatorias significativas o inusuales
- Para las inversiones seleccionadas:
 - Comparar con el listado de inversiones
 - Comparar el valor de mercado con publicaciones confiables (para inversiones con cotización)
 - Comparar el valor contabilizado con el último precio de venta conocido u otra fuente confiable (para inversiones sin cotización)
 - Verificar la exactitud matemática de la valuación
 - Comparar el costo con los papeles de trabajo del año anterior o con las transacciones auditadas
 - Inspeccionar y recontar los certificados
 - Confirmar las inversiones en poder de terceros

Resultados de las inversiones

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar transacciones no esperadas o inusuales entre los montos del año corriente, el anterior y los presupuestados con respecto a:
 - i. Dividendos y rentas e intereses ganados
 - ii. Renta de las inversiones como porcentaje de las mismas.
- Considerar la razonabilidad global de los intereses ganados utilizando una tasa de interés promedio estimada
- Considerar la razonabilidad global de los dividendos ganados.

Pruebas de cumplimiento de controles

Se aplican las mismas consideraciones que para inversiones.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos:

Cuando la composición de las inversiones es relativamente estable, las pruebas globales de la renta en base a rendimientos anuales estimados podrán proporcionar gran parte de la satisfacción de Auditoría requerida, reemplazando parte de las pruebas detalladas.

El auditor debe estar alerta a dividendos inusuales y otros hechos como:

- dividendos en acciones
- conversión de acciones
- dividendos que representan una reducción de capital.

Algunas pruebas típicas son:

- Obtener la conciliación del listado de transacciones de renta de inversiones con el mayor general y:
 - i. Verificar la exactitud matemática
 - ii. Comparar los montos con las fuentes apropiadas
 - iii. Investigar las partidas significativas o inusuales.
- Para una muestra de transacciones:
 - i. Comparar con el listado de transacciones de renta de las inversiones
 - ii. Comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - iii. Confirmar la renta de las inversiones con los terceros depositarios de las mismas
 - iv. Probar la precisión matemática de los dividendos o intereses ganados con referencia a las condiciones estipuladas o datos financieros independientes

- v. Probar la precisión matemática de la amortización de primas o descuentos de las inversiones.

- Revisar los cobros posteriores al cierre para identificar dividendos o intereses no registrados
- Examinar cobros posteriores de rentas devengadas al cierre.

Participaciones permanentes en otros entes

La verificación por parte del auditor del razonable cumplimiento de las afirmaciones se logrará mediante la aplicación de los procedimientos de Auditoría que le permitan verificar:

- La existencia de una participación de la empresa tenedora en el patrimonio de otra empresa
- La correcta valuación de dicha participación.

En relación con la consolidación de EC, su observación se verá facilitada una vez que haya obtenido una razonable satisfacción de Auditoría del componente inversiones permanentes en sociedades.

Los procedimientos típicos son:

- Para verificar la existencia de la participación de la empresa tenedora en el patrimonio de la empresa emisora:

- i. Arqueo de títulos
- ii. Obtención de la confirmación del responsable de la custodia de los títulos
- iii. Revisar los libros de registro de acciones de las empresas emisoras.

- Para verificar el porcentaje que representa la participación de la empresa tenedora en el patrimonio de la empresa emisora:

Al hacerlo, estará en condiciones de evaluar si deben prepararse los EC consolidados y las normas aplicables a la valuación de las variaciones en los EC individuales de la tenedora.

Los procedimientos podrán consistir en:

- i. Revisión de los estatutos de la sociedad emisora a efectos de constatar el capital emitido y las características de sus acciones
- ii. Revisión de las actas de asamblea de la sociedad emisora a efectos de verificar la existencia de situaciones tales como: distribución de dividendos en acciones, capitalizaciones, aportes de los propietarios, etc.

Los puntos anteriores permiten determinar las normas a aplicar.

- Para verificar la correcta valuación de la inversión:

- i. Si las inversiones se valúan a su valor de costo:
 - Verificar la reexpresión de los saldos iniciales en función de la evolución de los índices de inflación.
 - Verificar la reexpresión de los valores de las nuevas inversiones en función de la evolución de los índices de inflación.
 - Verificar la imputación de los dividendos en efectivo a los resultados del periodo en que se dispuso la distribución de los mismos.
 - Verificar la imputación de los dividendos en acciones a los resultados del periodo en que se dispuso la distribución de los mismos, revisando que la contrapartida de estos esté representada por la cuenta “inversiones” y que estos movimientos estén adecuadamente ajustados por inflación al final del periodo.
- ii. Si las inversiones se valúan a su VPP:
 - Verificar que el porcentaje de participación de la tenedora en el capital de la emisora, aplicado sobre el valor del patrimonio de ésta, da como resultado el valor asignado a la inversión en el balance de la tenedora.
 - Verificar que los ajustes que requiera el patrimonio de la emisora ante la necesidad de

- corregir errores
- homogeneizar NC
- eliminar los resultados originados en operaciones realizadas entre compañías vinculadas contenidos en los saldos finales de A en la proporción atribuible a la participación mayoritaria, sean correctos.
- Verificar que el porcentaje de participación de la tenedora en el capital de la emisora, aplicado sobre el valor del resultado de ésta, da el valor asignado al resultado por participación en sociedades del E/R de la empresa tenedora, después de realizados los ajustes.
- iii. Si correspondiera la preparación de EC consolidados:
 - Verificar que el porcentaje de participación de accionistas distintos de la tenedora en el capital de la emisora aplicado sobre el valor del patrimonio de ésta, da como resultado el valor asignado al interés minoritario en el balance consolidado.
 - Verificar que los ajustes que requiera el patrimonio de la emisora, a efectos del cálculo del interés minoritario, ante la necesidad de
 - corregir errores
 - homogeneizar NCsean correctos.
 - Verificar que el porcentaje de participación de los accionistas minoritarios en el capital de la emisora, aplicado sobre el valor del resultado de ésta, da el valor asignado al interés minoritario en el E/R consolidado, después de realizados los ajustes.
 - Verificar la eliminación de los créditos y deudas recíprocos correspondientes a sociedades vinculadas cuyos EC se consolidan.
 - Verificar que el PN consolidado y el exultado consolidado no difieran de iguales conceptos de los EC individuales de la sociedad controlante.

Otros procedimientos de Auditoría pueden estar destinados a

- complementar los procedimientos antes detallados, o
- ser aplicados cuando los procedimientos antes detallados no puedan aplicarse (cuando las inversoras mantienen participaciones en una gran cantidad de empresas, en cuyo caso no resulta eficiente la realización de la totalidad de los procedimientos).

Pueden ser:

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas o inusuales entre los montos del año corriente, el anterior y los presupuestados con respecto a:
 - i. saldos de inversión no corrientes
 - ii. cartera de inversiones no corrientes, analizando la cantidad de títulos, su costo, valor de mercado y VPP
 - iii. compras de inversiones que por sus características deban ser consideradas como no corrientes
 - iv. ventas de inversiones no corrientes (ingresos y costos)
 - v. ganancias o pérdidas de inversiones contabilizadas por el método VPP.
- Revisar los asientos en las cuentas del mayor general para identificar ítems significativos o inusuales que hubieran afectado las inversiones permanentes.
- Explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas o inusuales entre los montos del año corriente, el anterior y los presupuestados con respecto a:
 - i. saldos de los EC consolidados
 - ii. ajustes de eliminación de inversiones en subsidiarias

- iii. ajustes referidos al método VPP
- iv. ajustes de intereses minoritarios
- v. ajustes originados por la adquisición de subsidiarias
- vi. ajustes de eliminación de ventas entre empresas vinculadas
- vii. ajustes de eliminación de resultados entre empresas vinculadas
- viii. ajustes de eliminación de saldos entre empresas vinculadas
- ix. otros ajustes de consolidación individualmente significativos.

•Revisar los EC, los formularios estándar o los informes de otros auditores para las subsidiarias, asociaciones en participación y otras inversiones para determinar si las NC utilizadas son aceptables y uniformes con las del grupo.

•Revisar los EC de las subsidiarias, asociaciones en participación y otras inversiones y considerar el efecto de las salvedades en los dictámenes de los auditores u otros temas inusuales.

Pruebas de cumplimiento de controles

•Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de :

- i. inversiones no corrientes con detalle de cantidad de títulos, su costo, valor de mercado y VPP
- ii. ajustes de valuación de las inversiones no corrientes
- iii. transacciones de inversiones no corrientes individualmente significativas
- iv. pérdidas o ganancias individualmente significativas provenientes de venta de inversiones no corrientes
- v. inversiones cuyos valores de libros superan sus valores de mercado
- vi. inversiones no corrientes inactivas.

•Revisión por la gerencia de los EC consolidados y las comparaciones con los montos presupuestados u otros datos contables consolidados para verificar la razonabilidad.

•Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de :

- i. ajustes de eliminación de inversiones en subsidiarias
- ii. ajustes referidos al método VPP
- iii. ajustes de intereses minoritarios
- iv. ajustes originados por la adquisición de subsidiarias
- v. ajustes de eliminación de ventas entre empresas vinculadas
- vi. ajustes de traducción de moneda extranjera
- vii. otros ajustes de consolidación individualmente significativos.

•Los asientos de consolidación son revisados y aprobados por funcionario de nivel apropiado.

•El auditor deberá verificar que el control garantice la detección y corrección de errores que pudieran existir en estos asientos.

•Las modificaciones en la composición del grupo son revisadas y aprobadas por funcionario de nivel apropiado (ej.: cambio en la fecha de cierre, inversiones en nuevas empresas, cambios en los requerimientos de Auditoría...).

•Se mantiene y revisa un listado de verificación de los formularios estándar por cada empresa del grupo. Este control pretende asegurar que:

- i. Todas las empresas del grupo adjuntaron su información
- ii. Esa información fue preparada manteniendo los lineamientos fijados para su preparación por la sociedad controlante.

•Las conciliaciones de los estados de los responsables de la custodia de los títulos con el mayor general son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado.

•La existencia de este control permite asegurar, en la medida que funcione en forma efectiva, que la contabilidad refleja la totalidad de los movimientos efectuados por los custodios de los títulos y que a través de la contabilidad se ejerce un control efectivo de dichas custodias.

- Las conciliaciones de compras o ventas individuales (según lo informado por terceros) con el mayor general son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado.
- Los ajustes de valuación de las inversiones son revisados y aprobados por un funcionario de nivel apropiado.
- Este control supone la existencia de una persona con los conocimientos adecuados para ejercer una revisión eficaz sobre las correcciones de los saldos de inversiones.
- Las compras y ventas de inversiones permanentes son aprobadas por un funcionario de nivel apropiado (estas decisiones son tomadas por funcionarios del máximo nivel, de modo que pueden encontrarse en actas de directorio o similares).

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Cuando la composición de las inversiones es relativamente estable, las pruebas globales de la renta en base a rendimientos anuales estimados pueden reemplazar parte de las pruebas detalladas. Las pruebas detalladas sirven para analizar dividendos inusuales y otros hechos como:

- dividendos en acciones
- dividendos que representan una reducción del capital
- conversión de acciones.

Algunas pruebas detalladas de transacciones y saldos son:

- Obtener un listado de transacciones de compra y venta de inversiones y
 - i. Comparar los totales seleccionados con el mayor general
 - ii. Verificar la exactitud matemática
 - iii. Investigar las partidas significativas o inusuales
Para las compras de inversiones seleccionadas:
 - iv. Comparar con el listado de transacciones
 - v. Comparar los costos de la documentación de respaldo y examinar la evidencia de ejecución
 - vi. Confirmar los detalles de la transacción
 - vii. Revisar la corrección del método de contabilización de las compras
 - viii. Verificar la exactitud matemática
 - ix. Comparar con el estado de inversiones
 - x. Comparar con el listado de transacciones
Para las ventas de inversiones seleccionadas:
 - xi. Comparar el precio de venta con la documentación de respaldo y examinar la evidencia de ejecución
 - xii. Confirmar los detalles de la transacción
 - xiii. Verificar la exactitud matemática de las ganancias o pérdidas
 - xiv. Comparar con las bajas del listado de inversiones
- Obtener la conciliación del detalle de inversiones no corrientes con el mayor general y
 - i. Verificar la exactitud matemática
 - ii. Comparar los montos con las fuentes correspondientes
 - iii. Investigar las partidas conciliatorias significativas o inusuales
- Obtener el detalle de inversiones no corrientes y
 - i. Verificar la exactitud matemática
 - ii. Investigar las partidas significativas o inusuales
 - iii. Probar la traducción de monedas extranjeras
Para las inversiones seleccionadas:
 - iv. Comparar con el detalle de inversiones no corrientes
 - v. Verificar la exactitud matemática de la valuación
 - vi. Comparar el costo con los papeles de trabajo del año anterior o con las transacciones auditadas

- vii. Determinar la necesidad de un ajuste de la valuación de las inversiones
 - viii. Inspeccionar y recontar los títulos representativos de las inversiones
 - ix. Confirmar las inversiones en poder de terceros
 - x. Probar la traducción de monedas extranjeras
- Obtener los estados contables de compañías en las que se realizaron las inversiones seleccionadas y
 - i. Examinar la opinión del contador independiente
 - ii. Determinar si los resultados de las operaciones y su patrimonio respaldan el valor de libros y los resultados registrados
 - iii. Determinar que los ajustes hayan sido registrados en el período adecuado
 - iv. Examinar los aspectos de exposición para asegurarse de que los ítems que afectan al inversor son adecuadamente considerados
 - Probar los ajustes de consolidación para controlar:
 - i. La eliminación de inversiones subsidiarias
 - ii. La aplicación del método del VPP
 - iii. Los intereses minoritarios
 - iv. La contabilización de ajustes originados por la adquisición de subsidiarias (como amortización)
 - v. La eliminación de ventas entre empresas vinculadas
 - vi. La traducción de moneda extranjera
 - Revisar las actas de reuniones de directorio para asegurarse que las adquisiciones, ventas y otros cambios en la propiedad de las subsidiarias hayan sido reflejados en los EC consolidados
 - Para los ajustes de consolidación significativos o inusuales seleccionados:
 - i. Revisar la razonabilidad y la uniformidad respecto del año anterior
 - ii. Comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - iii. Verificar la exactitud matemática
 - iv. Comparar la inclusión en las planillas de consolidación y EC
 - Para subsidiarias auditadas por otras firmas, considerar el alcance de los exámenes realizados y la significatividad de los montos correspondientes
 - Determinar que las subsidiarias excluidas de los EC consolidados fueron adecuadamente tratadas y que el saldo de la inversión en el balance consolidado ha sido correctamente expresado

Controles para salvaguardar activos

- Los títulos representativos de las inversiones están depositados en custodia de terceros. La participación de un tercero es un control que contribuye a verificar la existencia de los títulos
 - Los títulos representativos de las inversiones en poder de la sociedad son guardados en cajas de seguridad. En la medida en que exista un acceso restringido a la caja de seguridad, el control puede resultar confiable. El auditor debe evaluar la posibilidad de que personas no autorizadas accedan a estos títulos
 - Los terceros custodios entregan y reciben títulos representativos de las inversiones sólo con la debida autorización de la empresa tenedora. La adecuada comunicación entre la poseedora de los títulos y el encargado de su custodia materializada, por ejemplo, a través de documentación firmada por niveles autorizados usualmente constituye un control adecuado.
- Ver: Fowler Newton, Tomo II, págs, 740 y 741, "Controles internos que interesan al auditor - Participaciones permanentes en otros entes"*
- Fowler Newton, Tomo II, págs, 801 a 813, "Pruebas directas sobre controles y movimientos contables – Fondos y Participaciones permanentes en otros entes"*
- Fowler Newton, Tomo II, pág, 862, "Pruebas directas sobre componentes de los EC - Participaciones permanentes en otros entes"*

Trabajo de otros auditores:

Cuando no todos los entes que integran un grupo económico tienen el mismo auditor, quien audite la sociedad controlante se encontrará con que una parte de los EC de esta sociedad (las inversiones en sociedades y sus resultados), así como una parte de los EC consolidados, ya han sido revisadas por otro auditor. Bajo estas circunstancias, deberá decidir:

- Si se encuentra en condicione de emitir su opinión sobre los EC de una entidad cuyos rubros han sido parcialmente revisados por otro auditor
- Si puede utilizar el trabajo del otro auditor como parte de su propia tarea de Auditoría
- La necesidad de incluir en su opinión profesional una referencia al trabajo del otro auditor.

Algunos de los factores que pueden condicionar la decisión del auditor serán:

- La significatividad que el VPP de las entidades no examinadas por el auditor de la controlante tiene en los EC de ésta y en los EC consolidados
- El conocimiento de la calidad profesional del otro auditor
- El conocimiento global que el auditor de la entidad controlante pudiera tener del grupo económico considerado en su conjunto.

Si el auditor de la entidad controlante decide utilizar la evidencia obtenida por otro auditor, puede:

1. no hacer mención de este hecho en el informe sobre los EC de la entidad controlante y en los EC consolidados:

El auditor de la entidad principal se encontrará en condiciones de expresar su opinión profesional sobre los EC de la sociedad controlante y los EC consolidados.

Algunos hechos que pueden contribuir a que se logre esta situación son:

- que el otro auditor posea una reputación adecuada a las circunstancias
- que el auditor de la sociedad controlante hubiera supervisado personalmente el trabajo del otro auditor
- que el auditor de la sociedad controlante lleve a cabo distintos procedimientos que le permitan juzgar la calidad de la evidencia de auditoría que obtuviera el otro auditor
- que los EC de la sociedad controlada no revistan significatividad para el grupo económico.

2. hacer mención de este hecho en el informe sobre los EC de la entidad controlante y en los EC consolidados:

Esta situación no implica una salvedad en la opinión o una limitación en el alcance de la auditoría. La mención de que parte del trabajo fue hecho por otro auditor apunta fundamentalmente a delimitar ante terceros la responsabilidad profesional.

Algunas razones que pueden inducir al auditor a hacer referencia en su informe a la opinión de otro profesional son:

- imposibilidad de revisar el trabajo de otro auditor
- significativa importancia del componente revisado por el otro auditor.

El hecho que el auditor de la sociedad controlante mencione que otro auditor ha participado en la revisión de parte o todas las entidades controladas, no significa que sobre estos componentes no realizará tarea alguna. Las actividades de coordinación de tareas, la emisión de instrucciones por escrito y similares son necesarias a efectos de asegurar que las distintas etapas de Auditoría son llevadas a cabo en la forma deseada. La realización de procedimientos que satisfagan al auditor de la entidad controlante sobre la idoneidad profesional del auditor de las entidades controladas es necesaria. La no verificación de estas condiciones puede llevar al auditor de la controlante a

mencionar tal circunstancia en su informe, a efectos de advertir al lector de los EC sobre el distinto grado de confiabilidad que, a su juicio, tiene la información auditada.

Efecto de las salvedades de otros profesionales sobre los EC de las entidades controladas:

Cuando el informe de un auditor sobre los EC de una sociedad controlada contenga algún tipo de salvedad o abstención de opinión, el auditor de la controlante deberá evaluar cuidadosamente el efecto de esta situación sobre su propia opinión de los EC de la controlante y los EC consolidados.

En general, deberá tenerse en cuenta:

- Si la salvedad del otro auditor tiene sentido en los EC del ente controlante o en los EC consolidados; por ejemplo, un error en la valuación de una deuda de la sociedad controlada hacia la controlante podría no llegar a afectar la opinión del auditor de los EC consolidados si la sociedad controlante tiene registrado el crédito correspondiente por igual cifra que la controlada informa su deuda.
- Si las causas por las cuales el otro auditor efectúa una salvedad en su opinión son corregidas mediante ajustes en los EC de la sociedad controlada.
- Si el valor patrimonial de la sociedad controlada sobre cuyos EC el otro auditor emitiera una opinión con salvedades no resulta significativo en los EC de la sociedad controlante y los EC consolidados.

Bolilla 8: Créditos y cuentas de resultados relacionadas

Concepto y naturaleza. Componentes

La RT 9 indica que los créditos “Son derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios (siempre que no respondan a las características de otro rubro del activo).” El rubro abarca todos los derechos que la empresa tiene respecto de la percepción de sumas de dinero u otros bienes o servicios, una vez transcurrido un plazo habitualmente preestablecido. Estos derechos pueden surgir por la simple existencia de operaciones comerciales no agotadas en su aspecto financiero, o pueden estar respaldadas por documentos en los que se exprese la obligación de la contraparte.

La mayoría de los créditos en una empresa que opera regularmente se producirá como consecuencia de las ventas realizadas, por lo que la revisión de este rubro tiene íntima relación con el análisis del movimiento operativo. Sin embargo, es normal que existan créditos de otro origen, como saldos pendientes de integración por accionistas, depósitos en garantía de contratos, préstamos a empleados, etc.

Deben excluirse del rubro aquellos importes entregados por el ente, cuya devolución se producirá en forma de bienes. La condición jurídica de crédito que tiene este tipo de operaciones no es obstáculo para que contablemente se lo ubique en otro rubro que no sea cuentas por cobrar, ya que siguiendo la realidad económica se visualiza la operación definitiva que tipifica la suma entregada: parte del valor de un bien. Como consecuencia, se ubicará en el rubro al cual irá destinado el bien.

Como el derecho de percepción se produce por el transcurso del tiempo, este elemento cobra importancia en la producción de nuevas sumas a cobrar en la forma de intereses devengados. Cuando el componente financiero fue previamente incorporado al valor del acto, documento,

etc., deberá cuidarse que el rubro créditos refleje el monto devengado en cada momento del tiempo, deduciendo los sobrepagos e intereses puros por los periodos no transcurridos. La existencia de una venta se considera en el momento de la tradición del objeto. Como consecuencia, de no abonarse el importe en ese momento, nace el crédito correspondiente. En el caso de contratos, el derecho surgirá de acuerdo con las cláusulas establecidas en ellos.

Los ingresos por ventas representan montos originados en transferencias de productos, prestaciones de servicios y conceptos análogos. Las ventas representan la culminación natural del proceso del negocio y son, por lo general, una partida significativa del E/R.

Las cuentas a cobrar por ventas representan derechos del ente contra terceros originados en ventas de productos, prestaciones de servicios y conceptos análogos. Mediante su cobranza, proveen el efectivo, o su equivalente, necesario para el flujo de las operaciones. Muchas veces son un A importante en el ESP.

Generalmente, la cancelación definitiva de estos derechos se produce por:

- Su cobranza
- Su anulación por tratarse de una cuenta incobrable.

Dentro del componente se encuentran partidas que muestran una situación en un momento determinado (cuentas a cobrar) y otras que representan un grupo de transacciones ocurridas durante un periodo (ingresos por ventas y cobranzas).

Actividades incluidas:

En general, las actividades que se incluyen en la secuencia del procesamiento del componente son:

- Órdenes de pedido: Una transacción de venta normalmente se inicia con el ingreso de una OP, la que se somete a diversas autorizaciones relacionadas con:
 - El límite de crédito asignado al cliente, en el caso de venta a crédito,
 - La disponibilidad de bien a vender.

Cuando la producción es a pedido, la orden generará el inicio de la producción con sus implicancias en los requerimientos de MP, MO, etc.

En industrias que cobran anticipadamente o al contado las entregas de bienes o prestaciones de servicios, las consideraciones referidas a la autorización del crédito no son aplicables.

Los rechazos de las OP generados, por ejemplo, por exceso en los límites de crédito pueden ser autorizados por un nivel de supervisión apropiado, quedando claramente identificados para facilitar un control de nivel superior y reducir estas situaciones a casos debidamente justificados.

Los procedimientos de aprobación pueden ser ejecutados manualmente o por medios computarizados.

Durante el procesamiento de las OP pueden generarse diversos informes útiles para su control sobre:

- Clientes inexistentes
- Clientes con exceso en el límite de crédito
- Falta de artículos en existencia
- Detalle de pedidos procesados
- Detalle de pedidos aceptados
- Detalle de pedidos rechazados
- Pedidos rechazados en una primera etapa y luego aprobados por un nivel de supervisión apropiado, etc.

Sobre las OP pueden efectuarse diversas tareas de conciliación de la información para asegurar que se han procesado todas las operaciones. Ej.: conciliación entre el detalle total de pedidos procesados e informes de pedidos por vendedor.

Una vez aprobado el pedido, habitualmente se generan las órdenes para el despacho de los bienes, su producción o la prestación del servicio. Un buen sistema de control se caracteriza por la numeración correlativa de los documentos que respaldan esas operaciones.

Las órdenes de despacho generalmente se valorizan de acuerdo con el precio de los bienes o servicios a vender. Para esto:

- Debe consultarse las listas de precios, que deben ser adecuadamente actualizadas, o
- Cuando el precio de los bienes es específico para cada transacción, es fijado por funcionarios del área comercial de los entes.

En todos los casos, los precios, descuentos y bonificaciones y otras condiciones de venta deben ser fijados por funcionarios de nivel de la organización y de acuerdo con las directivas comerciales.

Los controles sobre precios deben ser más fuertes en aquellas industrias donde

- existe una variada gama de bienes a vender y a la vez muchas condiciones de venta
- los precios se fijan por aplicación de fórmulas polinómicas de ajuste en base a la variación de diversos indicadores.

En entes donde los precios son fijados por organismos de control, el riesgo relativo a la adecuada valorización de los bienes a despachar se reduce.

Algunos informes para facilitar las tareas de análisis y control de los precios son los relativos a:

- modificaciones de precios
- descuentos otorgados
- órdenes de despacho con condiciones de venta excepcionales.

Para asegurar que se ha procesado la totalidad de los pedidos, es común que se concilien los totales de pedidos aceptados con las órdenes de despacho o producción emitidas.

- Despacho de bienes / Prestación de servicios: las órdenes de despacho (OD) se emplean para la selección física de los bienes que serán despachados para la descarga de los registros de existencias. Una vez preparadas las entregas, puede emitirse un documento que acompañe las mercaderías (RM) o bien utilizarse como tal una copia de la orden de despacho no valorizada. Un punto fuerte de control interno consiste en una copia del RM sea firmada por el cliente o el transportista (generalmente denominada RM conformado), que es la evidencia del despacho de los bienes y su recepción por el cliente.

Todas las OD que no son remitidas a los clientes deben ser adecuadamente analizadas. Para ello es útil conciliar diariamente el total de órdenes pedidas con los productos vendidos y con los RM conformados.

En general, la información del RM conformado brinda los datos físicos que sustentan la facturación. Por lo tanto, deben identificar al deudor, los productos entregados, la fecha de entrega y ser confeccionados solo sobre la base de pedidos autorizados. Es conveniente que se numeren correlativamente para facilitar los controles correspondientes a la integridad del procesamiento de los despachos.

- Facturación: Las FC se generan en forma manual o por sistemas computarizados, basándose en la información de los RM, los precios y condiciones de venta.

Diversos informes pueden generarse para verificar la integridad del proceso de facturación, como los relativos a:

- despachos no facturados
- detalle diario de FC de venta.

Los despachos no facturados deben ser adecuadamente analizados para evaluar sus causas. El detalle de FC permite la conciliación de éstas con los RM, OD y pedidos.

En algunos casos, la descarga de las existencias de los registros correspondientes no tiene lugar cuando se remiten las mercaderías sino cuando se facturan. Pueden presentarse problemas en el corte de operaciones y su registro al cierre de los periodos contables. En general, la facturación avala información contable (registración de la venta) y brinda datos para los registros de cuentas a cobrar (ej.: auxiliar de clientes).

Algunos entes se caracterizan por la emisión de notas de crédito o débito que modifican la información contenida en las FC. En estos casos, se requiere que los sistemas de control aseguren un adecuado procesamiento de estos documentos.

- Cobranzas: Es común que se detallen en informes diarios que son conciliados y controlados con los fondos o valores ingresados. Estos informes avalan las imputaciones en los registros de caja y bancos y la información contable relacionada. Diversos informes relativos al control de las cobranzas pueden presentarse, como los relativos a:
 - Cobranzas no apareadas a una cuenta corriente
 - Totales de cobranzas por cobrador
 - Totales de cobranzas por día
 - Totales de cobranzas por cliente.

Para fortalecer los controles es conveniente el depósito íntegro e inmediato de las cobranzas en las cuentas corrientes bancarias. Sin embargo, es común encontrar situaciones en las cuales no se realiza el depósito para evitar el pago de ciertos impuestos que gravan la operatoria bancaria. Estos casos debilitan los controles existentes.

A partir del registro de las cuentas corrientes pueden prepararse informes que faciliten el control de las operaciones de venta, su cobranza y los saldos a cobrar, como los relativos a:

- antigüedad de cuentas a cobrar
- saldos totales de cuentas a cobrar
- transacciones de venta o cobros no apareados
- detalle de notas de crédito o débito
- modificaciones a la información fija (nº, dirección, condición de venta...) de los clientes.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio:

Las características de este componente varían de ente a ente sobre la base del tipo de negocio que desarrolla.

Existen diversos aspectos que deben considerarse a fin de evaluar el medio en el cual opera la organización.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio y el uso de esa comprensión para la determinación del enfoque de Auditoría a aplicar:

- Relacionadas con líneas de productos, métodos de comercialización y políticas de distribución:
 - Tipos de productos vendidos y montos correspondientes
 - Margen de los productos vendidos
 - Cambios en la mezcla de productos
 - Relación de nuevos productos con los existentes
 - Otorgamiento de descuentos o bonificaciones para las ventas de nuevos productos
 - Utilización del leasing o de ventas en consignación como herramientas de comercialización

- Acuerdo de garantías
- Tipos de canales de distribución
- Empleo de trueque o intercambios
- Naturaleza estacional del negocio
- Volumen de las transacciones en fechas cercanas al cierre.
- Referidas a las características de los deudores:
 - Grado de dependencia hacia uno o un número reducido de deudores
 - Concentración de deudores en un mercado en particular
 - Solidez financiera de los deudores significativos
 - Volumen de operaciones recurrentes
 - Montos de ventas a empresas vinculadas
 - Acuerdos contractuales a largo plazo.
- Relacionadas con las condiciones y tendencias económicas de los mercados:
 - Cambios en la participación o en la magnitud del mercado
 - Condiciones económicas adversas en la industria de los deudores
 - Cambios significativos en:
 - Estructura de precios
 - Términos y políticas de financiamiento
 - Términos de garantías
 - Calidad del producto
 - Política de devoluciones
 - Controles de precios en el mercado
 - Otros controles gubernamentales.

En general, puede establecerse que cuando una economía crece, la rentabilidad de las empresas aumenta, pero también requerirán mayor capital de trabajo. En una situación económica adversa, las cobranzas serán más lentas y la reducción de ventas puede afectar las posibilidades en la empresa para mantener su negocio.

Vinculación del rubro con los flujos de operaciones:

La existencia de este rubro se genera mayoritariamente en las operaciones de intercambio, propias de la actividad principal del ente, aunque parte de las cuentas a cobrar puede tener origen fuera del circuito específico, como en saldos pendientes de integración por parte de los accionistas, los depósitos en garantía, los préstamos a empleados, anticipos de impuestos, servicios a recibir, etc.

La culminación natural del proceso de cuentas por cobrar es su conversión en un componente de disponibilidades, aun cuando tal transformación se produzca en etapas sucesivas, como el descuento de documentos.

Los sistemas involucrados, que pueden dividirse en subsistemas de mayor especificidad, serán básicamente los siguientes:

- Operación de ventas
 - Promoción
 - Recepción de pedidos
 - Gestión de pedido
 - Entrega al cliente
 - Facturación.
- Concesión del crédito
- Gestión de cobranza (subsistema dentro del sistema de ingresos)

Los sensores que posee el sistema de créditos pueden ser numerosos ya que abarcan distintos momentos de tiempo y sectores internos y externos. Ej.:

- Avisos de entrega de fabricación
- Órdenes de compra de clientes
- Pedidos internos
- RM
- Listados de movimientos de MP
- FC
- Notas de débito
- Notas de crédito
- Fichas de clientes
- Informes comerciales (de solvencia de clientes)
- Balances, copias de escrituras... de las carpetas de créditos
- Avisos de vencimientos
- Pagarés
- RC de ingresos
- Planillas de rendición de cobranzas
- Listado de cheques recibidos por correspondencia
- Contratos

Estos sensores demuestran distintos aspectos de la operación del sistema que permiten la actuación de los grupos de control. Cuando existan características controladas que no tengan sensor o cuando éste no sea representativo de la condición a analizar, se debe determinar si no hay elementos que hagan las veces de sensor, aunque no sean típicos.

Algunos controles que deberían estar incorporados en el sistema son:

- Control de lo entregado con lo pedido por el cliente
- Control de las cantidades facturadas con las entregas
- Comprobación de la aplicación de la lista de precios que corresponda
- Verificación de las condiciones de pago
- Verificación de la aprobación de los créditos
- Examen del mantenimiento del crédito dentro de los límites acordados
- Verificación del débito al cliente de las compras que efectuó
- Control de los pagos en término y su acreditación.

La efectividad de estos controles sólo se verifica en la medida que existan grupos activantes que permitan evitar la repetición de errores, incorporar elementos faltantes. Ej.: una gerencia de finanzas que defina límites de autorización, responsables de la apertura de créditos, etc.

Controles típicos de los procedimientos relativos a:

- Las operaciones de ventas:
 1. separación de la función de ventas del otorgamiento de créditos, entrega al cliente, registros contables y manejo de fondos
 2. utilización de notas de pedido, FC, RM, notas de crédito y débito, y control posterior de correlatividad numérica
 3. existencia de un régimen de autorización y control de FC, notas de crédito y débito
 4. existencia de pruebas del despacho de mercaderías y su recepción por el cliente (RM)
 5. existencia de un régimen de autorización para la concesión de descuentos, aceptación de devoluciones y para dar de baja a incobrables
 6. control periódico de la antigüedad de los saldos a cobrar
 7. envío de resúmenes de cuenta a clientes

8. aclaraciones de las discrepancias de las cuentas de clientes por personal no afectado a cobranzas.
- La concesión del crédito:
 1. existencia de políticas definidas sobre requisitos a cumplir
 2. existencia de límites de autorizaciones para otorgar créditos por los distintos niveles de colaboradores
 3. mantenimiento de información actualizada sobre la solvencia y el cumplimiento de los deudores.
- La gestión de cobranzas:
 1. control permanente de la antigüedad de los saldos de los deudores
 2. existencia de una política definida para ejecutar acciones destinadas al cobro de cuentas atrasadas
 3. envío periódico de resúmenes de cuentas

Mención especial merecen los otros créditos, que incluyen saldos derivados de diversas operaciones, como:

- Anticipos de impuestos
- Gastos pagados por adelantado
- Reembolsos a cobrar
- Reclamos a cobrar
- Regalías a cobrar
- Préstamos al personal.

En cada ente, la importancia relativa de estas partidas varía en función de las actividades que desarrolla.

En general, el flujo de fondos que ingresa a la empresa proviene de las ventas, por lo que las cuentas a cobrar por ventas son de mayor importancia relativa que las otras cuentas a cobrar, salvo situaciones extraordinarias como cuando:

- las ventas son al contado,
- la acumulación de gastos pagados por adelantado es elevada debido a las características de la industria,
- se han iniciado importantes reclamos a terceros no relacionados con la actividad principal del ente,
- pago de anticipos de impuestos significativos,
- la sociedad exporta productos sujetos a un régimen promocional con reembolsos...

Los gastos pagados por adelantado se consideran como otros créditos sólo en la medida que evitan erogaciones futuras.

Un grupo de gastos pagados por adelantado son los relacionados con:

- Alquileres
- Seguros
- Suscripciones a revistas
- Materiales de oficina...

Son comunes en todas las industrias.

Otro tipo de gastos pagados por adelantado se encuentra en las industrias con una marcada actividad estacional. Surgen por costos de reparación y mantenimiento de la planta que se realizan en la época de menor actividad y se acumulan en cuentas de otros créditos para luego cargarlos a costos de producción, cuando ésta tiene lugar.

Pautas para evaluar las condiciones en las que se generan otros créditos en base a la operación de la empresa:

- Tipo de financiación otorgada a proveedores
- Existencia de regímenes de promoción a exportaciones
- Existencia de regímenes tributarios que se basan en la recaudación anticipada de gravámenes
- Naturaleza y monto de los gastos pagados por adelantado
- Periodo de devengamiento de los gastos no devengados
- Naturaleza de los cambios de demanda y su posible impacto sobre los gastos pagados por adelantado
- Naturaleza estacional del proceso productivo y la operación comercial
- Frecuencia del otorgamiento de anticipos a empleados y 3ros.
- Monto de los reclamos judiciales o extrajudiciales entablados...

En general, los otros créditos de significación se originan en operaciones específicas de los entes a auditar. Debe efectuarse un análisis detallado de estas operaciones y su impacto en la información contable.

Normas contables y legales aplicables

Normas contables sobre valuación y exposición:

Resolución Técnica N° 9, segunda parte, Capítulo III, pto. A.3

Resolución Técnica N° 11, segunda parte, Capítulo III, pto. A.3; Capítulo VII, ptos. A.2 y A.6

Resolución Técnica N° 17, segunda parte, ptos. 5.2 a 5.4

Resolución Técnica N° 21, segunda parte

Normas legales sobre valuación y exposición:

Ley De Sociedades Comerciales (Ley N° 19.550), Sección IX: De la Documentación y de la Contabilidad, arts. 61 a 73

Consideraciones de Auditoría sobre cuestiones contables significativas:

Las implicancias que estos temas tienen sobre los EC pueden afectar el trabajo de Auditoría. De su análisis dependerá el enfoque a emplear.

- La base de selección para el reconocimiento contable de los ingresos por ventas y gastos (para otros créditos)
- Reconocimiento contable de los ingresos cuando existe el derecho de devolución
- Reconocimiento de leasing o ventas
- Eliminación de las cuentas a cobrar entre empresas vinculadas
- La base para el reconocimiento y registración de los componentes financieros implícitos en las cuentas a cobrar y en las ventas
- La base de ingresos de corte al cierre del periodo contable
- La exposición de las ventas a empresas vinculadas
- Métodos de apareamiento de los ingresos con costos y gastos relacionados y su relación con el desembolso de los fondos
- Método de estimación de devoluciones, descuentos y bonificaciones y su apareamiento con los ingresos
- Método de estimación de comisiones de venta, regalías y garantías y apareamiento con los ingresos
- Método de estimación de la previsión para deudores incobrables

- La asignación de la cuota de amortización de los gastos pagados por adelantado
- Pautas para la valuación de situaciones contingentes, en especial reclamos
- Método para la valuación de los reembolsos a cobrar por exportaciones.

Objetivos de la revisión

El objetivo de Auditoría es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas. Éstas constituyen el eje central de la evaluación de riesgos y de controles y de la selección de procedimientos de Auditoría.

OBJETIVOS	CRÉDITOS POR VENTAS	VENTAS Y OTRAS OPERACIONES QUE ORIGINAN DERECHOS	COBRANZAS DE DEUDORES	OTROS CRÉDITOS
------------------	----------------------------	---	------------------------------	-----------------------

<p>Existencia: Lo registrado es real</p>	<p>Existencia real de derechos que originan los créditos.</p>	<p>Acaecimiento real de las operaciones que han dado lugar a origen o cancelación de derechos. Los ingresos representan los montos derivados de la venta de bienes (despacho de bienes y transferencia del dominio) y la prestación de servicios; los ingresos están reducidos por las devoluciones y bonificaciones reales y esperadas; las notas de crédito por devoluciones y bonificaciones son reales. Las condiciones de venta de bienes o prestaciones de servicio y las devoluciones y bonificaciones están adecuadamente autorizadas.</p>	<p>Efectivo u otro medio de pago ha sido recibido de un deudor.</p>	<p>Existencia real de derechos que originan los créditos.</p>
<p>Propiedad: Lo registrado es propio</p>	<p>Propiedad: el ente es titular de los derechos.</p>	<p>Propiedad: las operaciones que dan lugar o cancelan créditos le son propias</p>		<p>Propiedad: el ente es titular de los derechos.</p>
<p>Integridad: Todo real está registrado</p>	<p>Inexistencia de créditos no registrados. Todos los saldos de cuentas a cobrar están adecuada e íntegramente contabilizados en los registros correspondientes (incluyendo las transacciones entre empresas vinculadas) y están</p>	<p>No acaecimiento de hechos que originen o cancelen créditos omitidos de registrar. Todas las ventas están adecuada e íntegramente contabilizadas en los registros correspondientes (incluyendo las transacciones entre empresas</p>	<p>Todas las cobranzas están adecuada e íntegramente contabilizadas en los registros correspondientes (incluyendo las transacciones entre empresas vinculadas) y están adecuadamente</p>	<p>Todos los saldos y transacciones están adecuada e íntegramente contabilizados en los registros que corresponde. Las transacciones están atribuidas al periodo adecuado.</p>

	adecuadamente acumulados en los registros correspondientes.	vinculadas) y están adecuadamente acumuladas en los registros correspondientes. Las ventas están atribuidas al periodo adecuado; el corte de operaciones es correcto.	acumuladas en los registros correspondientes. Las cobranzas de deudores están atribuidas al periodo adecuado; el corte de operaciones es correcto.	
La valuación es correcta	El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con NCP y normas legales aplicables. Los saldos de cuentas a cobrar reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación (incluyendo las modificaciones en los tipos de cambio de moneda extranjera) de acuerdo con la normas contables aplicables; se han constituido las provisiones apropiadas y efectuado los ajustes respectivos para las cuentas que probablemente no sean cobradas en su totalidad; las provisiones para deudores incobrables no son excesivas y están correctamente calculadas.	El valor monetario asignado a las operaciones coincide con NCP y normas legales aplicables. Las ventas, descuentos, bonificaciones y devoluciones están adecuadamente calculados y valuados a su monto apropiado (incluyendo las transacciones entre empresas vinculadas) y están adecuadamente acumuladas en los registros correspondientes.	Los recibos, los descuentos y la conversión de cobranzas en moneda extranjera están correctamente calculados.	Los montos están correctamente calculados de acuerdo con la naturaleza y términos de la transacción y las NC; los plazos de amortización son adecuados. Los otros créditos reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación de acuerdo con las NC.
La exposición	El rubro es informado de acuerdo con NCP y	Las operaciones han sido informadas de acuerdo con NCP y		Los otros créditos han sido

es correcta	normas legales aplicables. Las cuentas a cobrar han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas, y se han expuesto todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de estos saldos y transacciones.	normas legales aplicables. Las ventas han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas y se han expuesto todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.		adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, y se han expuesto todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de estos saldos y transacciones.
-------------	---	---	--	--

Evaluación de las actividades de control específicas

En general, las empresas no establecen un sistema específico de control para este componente debido a la vinculación que el componente tiene con otros sistemas de control y a que las operaciones que efectúan las cuentas del mismo no suelen ser numerosas.

Las organizaciones volcadas hacia la comercialización pueden evidenciar un débil ambiente de control. Algunas pautas que revelan potenciales errores o irregularidades debidas a un débil ambiente de control son:

- Aplicación indebida de normas contables
- Registro de transacciones de ventas sin un adecuado respaldo
- Alteración de la información de ventas, cuentas a cobrar y cobranzas en los registros contables
- Omisión de información significativa sobre ventas, cuentas a cobrar y cobranzas en los registros contables

Los trabajos de Auditoría deben enfatizar los aspectos relacionados con veracidad e integridad de las transacciones.

Las organizaciones volcadas hacia el producto pueden evidenciar un débil ambiente de control relacionado con ingresos por ventas y cuentas por cobrar. Estas organizaciones pueden mostrar una estructura de información para la gerencia no apropiada, y las responsabilidades referidas a la venta, cuentas a cobrar y cobranzas pueden ser delegadas a individuos no apropiados.

Controles directos: Este componente se caracteriza por incluir un gran número de transacciones distribuidas durante el periodo por lo que los entes establecen controles de procesamiento y funciones de procesamiento para el proceso de las operaciones.

- Controles gerenciales e independientes:
 - Uso de planes anuales de venta y el seguimiento y comparación con los resultados reales para corroborar integridad y veracidad de las ventas y gastos relacionados.
 - Procedimientos empleados por la gerencia para controlar los márgenes de ganancia bruta por línea de producto, para corroborar veracidad de los ingresos por ventas.
 - Preparación de informes gerenciales para controlar:
 - cambios en los deudores y precios
 - anticuación de las cuentas por cobrar

- días en la calle
 - análisis de previsiones para deudores incobrables
 - actividad por línea de producto y por deudor
 - actividad de los distintos departamentos (ventas, cobranzas...)
 - análisis de productos defectuosos, devoluciones y reclamos
 - flujo de órdenes de pedido, contraórdenes y órdenes no cumplidas
 - estudios de participación del mercado.
- Uso de procedimientos para la revisión de cuentas morosas incluyendo las causas, para corroborar la valuación de las cuentas por cobrar.
 - Conciliaciones de las cuentas del mayor general para corroborar integridad de las cuentas por cobrar.
 - Control numérico de los documentos de despacho para asegurarse que todos los despachos son facturados.
 - Participación del departamento de Auditoría interna en la confirmación de saldos de cuentas por cobrar durante el periodo, para corroborar integridad y veracidad de las cuentas por cobrar.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

CONTROLES Y FUNCIONES DE PROCESAMIENTO	TRANSACCIÓN	OBJETIVOS INVOLUCRADOS
El acceso al procesamiento de las órdenes está restringido.	Órdenes de pedido	Veracidad y valuación
Las listas de precios son aprobadas por un funcionario de nivel apropiado.	Órdenes de pedido	Veracidad y valuación
Los pedidos (plazos, precios, crédito) son aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Órdenes de pedido	Veracidad
Todos los pedidos aprobados son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y solo una vez, en el periodo contable correcto.	Órdenes de pedido	Integridad
Los pedidos rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Órdenes de pedido	Integridad
Los documentos de despacho son preparados en forma completa y precisa, sólo sobre la base de pedidos aprobados.	Despacho de bienes	Veracidad
Los documentos de despacho son aprobados por un funcionario de nivel apropiado antes del envío.	Despacho de bienes	Veracidad
Los documentos de despacho son firmados por los transportistas indicando la aceptación de las cantidades enviadas.	Despacho de bienes	Integridad
Los datos sobre todos los despachos de bienes y prestación de servicios son ingresados en forma completa y precisa y sólo una vez.	Despacho de bienes	Veracidad
El acceso al procesamiento de los despachos de bienes y prestación de servicios y a los registros relacionados está restringido.	Despacho de bienes	Valuación
Los datos de despachos de bienes y prestación de servicios rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Despacho de bienes	Valuación
Los datos de despachos de bienes y prestación de	Despacho de	Integridad

servicios son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y solo una vez, en el periodo contable correcto.	bienes	
El acceso al procesamiento de facturas (FC) y notas de crédito (NC) y a los registros relacionados está restringido.	Facturación	Veracidad y valuación
Los bienes despachados y los servicios prestados son facturados en base a las condiciones y precios autorizados.	Facturación	Veracidad
Las FC son preparadas en forma precisa (deudor, precios, cantidades, condiciones, cálculos).	Facturación	Valuación
Los datos de las FC y NC son cotejados con la documentación de los pedidos, despacho de bienes o prestación de servicios y la recepción de bienes devueltos.	Facturación	Valuación
Los ajustes sobre FC y NC son aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Facturación	Veracidad
Las FC y NC son registradas en las cuentas individuales de los deudores.	Facturación	Integridad
Los datos de FC y NC son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y solo una vez, en el periodo contable correcto.	Facturación	Integridad
Las cobranzas son adecuadamente identificadas e incluidas en un listado al ser recibidas e inmediatamente depositadas.	Cobranzas	Veracidad
Los datos de las cobranzas son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y solo una vez, en el periodo contable correcto.	Cobranzas	Integridad
Las cobranzas son correctamente aplicadas a los saldos a cobrar.	Cobranzas	Integridad

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de ingreso de pedidos, asignación del crédito, despacho y facturación están segregadas de las funciones de cuentas por cobrar, mayor general y caja;
- las funciones de asignación del crédito, facturación y caja están segregadas;
- la custodia de existencias y los despachos están segregados de los pedidos de deudores y al facturación;
- las funciones de caja están segregadas de las funciones de notas de crédito, procesamiento de despacho, facturación, cuentas por cobrar y mayor general;
- las funciones de cobranzas en efectivo están segregadas de las de pagos en efectivo;
- las funciones de cobranzas y preparación de depósitos están segregadas de las de registración;
- las funciones de cobranzas están segregadas de las de preparación de conciliaciones bancarias.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computarizado, deben evaluarse los controles del departamento de sistemas de información.

Otros créditos:

En general, las empresas tampoco establecen un sistema específico de control para los otros créditos, ya que este componente no genera numerosas operaciones.

Controles directos: Los trabajos de Auditoría en general, no incluyen una evaluación de los sistemas de otros créditos; si ésta es decidida por motivos especiales del ente a auditar, se debe coordinar este trabajo con el llevado a cabo en otras áreas para evitar duplicaciones de esfuerzo.

- Controles gerenciales e independientes:
 - Conciliaciones de registros auxiliares de otros créditos con las cuentas del mayor general para corroborar integridad del registro y del saldo.
 - La gerencia revisa las transacciones y saldos de otros créditos e investiga cuestiones dudosas.
 - Se emplean procedimientos para revisar el correcto devengamiento de los gastos pagados por adelantado.
 - La gerencia revisa la razonabilidad de los saldos de acuerdo con las normas vigentes.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

CONTROLES Y FUNCIONES DE PROCESAMIENTO	OBJETIVOS INVOLUCRADOS
El acceso al procesamiento de otros créditos y registros de datos relacionados está restringido.	Veracidad y valuación
Todas las transacciones de otros créditos son ingresadas en forma completa y precisa y solo una vez, en el periodo contable correcto.	Integridad
Las transacciones rechazadas son identificadas, analizadas y corregidas en forma oportuna.	Integridad
Las cuotas de amortización de los gastos pagados por adelantado son aprobadas por funcionario de nivel apropiado.	Veracidad y valuación
Funcionarios del departamento de impuestos evalúan la razonabilidad de los créditos impositivos, de acuerdo con las normas específicas, antes de su registración.	Veracidad y valuación
Funcionarios del departamento legales evalúan la razonabilidad de los montos reclamados antes de su incorporación en los registros contables.	Veracidad y valuación
Los adelantos de fondos a empleados o 3ros son aprobados por funcionario de nivel apropiado.	Veracidad

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de registros detallados están segregadas de las funciones de mayor general;
- las funciones de iniciación, evaluación y aprobación de otros créditos están segregadas de las de registración;
- las funciones del mayor general, cobranzas y desembolsos están segregadas de las de preparación y aprobación de conciliaciones bancarias.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computarizado, deben evaluarse los controles del departamento de sistemas de información.

Programa de trabajo

Programa de trabajo para la prueba de funcionamiento de las operaciones de venta:

Varía para cada empresa, debido a lo específica que es la organización en ellas. El siguiente programa de trabajo es aplicable a una empresa que:

- Posee un sistema contable formado por diario general, mayor general, subdiario de ventas y mayor auxiliar de clientes.
- Utiliza la siguiente documentación: Nota de Pedido, RM, FC, NC, ND, Informe de Recepción de Devoluciones, asientos del diario.

Por la razón mencionada, los controles que podrían estar establecidos no se detallan. Por ello, el programa finaliza con la “prueba de los controles establecidos”.

El programa de trabajo se divide en 2 partes:

- Verificación del trabajo contable (cálculos y pases)
- Verificación de ventas y otros movimientos que afectan las cuentas corrientes.

Para cada una de las etapas es necesario tomar una muestra diferente, aunque podría ser igual por decisión del auditor, ya que para probar el trabajo contable es necesario probar un periodo contable por lo menos, mientras que la muestra de operaciones puede abarcar un número igual, menor o mayor que las de un periodo.

Verificación de cálculos y pases:

- a. Selección de una muestra de uno o más periodos contables.
- b. Control de las sumas del subdiario de ventas.
- c. Cotejo de los totales del subdiario de ventas con el asiento mensual correspondiente del diario general.
- d. Control de pase al mayor general del asiento incluido en el diario general.
- e. Verificación del cómputo aritmético del saldo de las cuentas de ventas.
- f. Examen de la razonabilidad de los movimientos de las cuentas de ventas.
En caso de observar movimientos aparentemente anormales, deben verificarse con la evidencia necesaria.

Verificación de las operaciones de venta:

- g. Selección de una muestra de operaciones de venta.
- h. Verificación del pase desde el subdiario de ventas al mayor auxiliar de clientes.
- i. Cotejo del subdiario de ventas con las FC, NC, ND, en lo referente a los datos incluidos (nº, fecha, nombre, importe, concepto, imputación).
- j. Examen de las FC, ND y NC en cuanto a su:
 - autenticidad
 - titularidad
 - control de cálculos
 - imputación.
- k. Verificación de la secuencia numérica de las FC, ND, NC.
- l. Cotejo de precios unitarios y condiciones de venta con listas de precios y notas de pedido.
- m. Verificación de la secuencia numérica del pedido.
- n. Ídem remito (RM) con fichas de stock.
- o. Verificación de la secuencia numérica del RM.
- p. Recómputo de FC, NC y ND.
- q. Selección de una muestra de notas de pedido realizando el camino inverso al indicado anteriormente.
- r. Verificación del cumplimiento de los controles establecidos en la empresa.

- s. Adicionalmente, en lo que respecta a créditos diversos:
 - Selección de una muestra de las operaciones de:
 - Anticipos de impuestos
 - Adelantos y préstamos al personal
 - Accionistas por los importes pendientes de integración
 - Gastos pagados por adelantados...
 - Verificación de pases a mayores auxiliares y a mayor general.
 - Cotejo de las operaciones con la documentación respaldatoria.
- t. Circularización.
- u. Obtener los resultados de la circularización y realizar el seguimiento de los saldos observados.
- v. Efectuar el corte de las operaciones de ventas.

Modificaciones probables al programa en función de las debilidades existentes:

Hay situaciones en que la conjunción de determinadas fallas exige la realización de procedimientos adicionales. Por ejemplo, si las funciones de venta y otorgamiento de créditos no estuvieran separadas, cobrando una comisión las personas que las realizan, convendría que el auditor obtuviera evidencias propias de la solvencia de los clientes y de la magnitud de sus operaciones.

A veces la modalidad operativa del mercado genera dificultades. Por ejemplo, si la empresa recibe órdenes de compra sin especificación de cantidades deberá tenerse especial cuidado respecto de los precios aplicables, revisando ND y correspondencia para lograr una afectación razonable a cada periodo.

En una empresa en la que los préstamos al personal y otros créditos no operativos sean autorizados sólo por funcionario de nivel adecuado, debe verificarse la existencia del deudor, el ajuste a condiciones equitativas y las posibilidades reales de cobranza.

Problemas especiales de la primera auditoría:

Deberá emplearse un tiempo adicional en el relevamiento de los procedimientos, en especial en el conocimiento del mercado donde opera la empresa y sus características.

Es conveniente el seguimiento íntegro de algunas operaciones de venta para poder apreciar las particularidades propias de la organización.

Será necesario para armar el archivo permanente del cliente, copia de los contratos de venta, de las normas legales sobre reintegros de exportación, reembolsos, normas de política de ventas, créditos y descuentos...

Pruebas de validez

Procedimientos básicos típicos que se aplican en mayor o menor medida, con sujeción a la confiabilidad de los elementos de control:

Existencia:

- Arqueo de documentos a cobrar y otros valores asimilables:

Consiste en el recuento de todos los pagarés, letras de cambio y documentos asimilables que existan en la empresa a una fecha determinada. Su objetivo es comprobar que todos los saldos indicados en los registros contables coincidan con la tenencia real en la empresa.

La realización del arqueo debe tener en cuenta los siguientes puntos:

 - Debe abarcar la totalidad de los documentos existentes en el lugar.
 - El responsable de la tenencia debe estar presente durante el arqueo para evitar malas interpretaciones.

- Debería obtenerse una confirmación escrita del responsable de la tenencia de que los arqueados son todos los documentos existentes y que él estuvo presente durante el procedimiento.
- Se debe revisar que los documentos cuenten con el sellado correspondiente.

Habrá que conciliar el arqueo recurriendo a los últimos comprobantes de movimiento no asentados aún en la contabilidad.

- Confirmaciones bancarias de documentos al cobro descontados:

Consiste en solicitar a los bancos confirmaciones de las operaciones con la sociedad. Deben confirmarse los documentos entregados al cobro en bancos, los que se encuentran en garantía de operaciones...

Es importante reclamar al banco si en la confirmación no vienen los saldos correspondientes a este tipo de operaciones.

- Pedidos de confirmación de saldos a clientes y otros deudores:

Es muy eficiente para la demostración de la existencia del crédito ya que el propio deudor confirma que debe a la sociedad. Sin embargo, ello no implica la cobrabilidad. La instrumentación habitual del pedido es a través de una carta en la que se solicita al deudor la confirmación de los saldos, dejando en claro que no es una reclamación de pago sino un requisito correspondiente a la revisión periódica de saldos contables. Para algunos clientes, como reparticiones públicas, empresas con distintas divisiones..., habrá que desglosar el saldo en las FC que lo componen solicitando se confirme si se encontraban impagas a una fecha determinada.

Generalmente, se confirma una parte de los deudores. La muestra debe ser representativa (es decir, abarcar deudores de todas las características y operaciones) y, si se ha determinado razonablemente, se necesita la revisión de todos los saldos seleccionados, por lo que se deben efectuar procedimientos alternativos para satisfacerse de los saldos no confirmados por el cliente, como la verificación de las cobranzas posteriores al cierre del ejercicio correspondientes a saldos pendientes a esa fecha.

- Solicitud de confirmación de saldos litigiosos a los abogados que representan a la empresa auditada:

Su finalidad es la evaluación de la cobrabilidad de los saldos.

Generalmente, cuando existe persistencia en la situación de morosidad los antecedentes son girados a los abogados de la empresa. El auditor puede pedirles la estimación de cobrabilidad y, como subproducto, las sumas adeudadas a ellos por su labor y las costas y gastos legales. Como no todos los litigios corresponden a créditos, el informe de los abogados contendrá detalles importantes para la evaluación de deudas, provisiones y otros rubros.

Valuación:

- Análisis de la valuación de créditos en moneda extranjera:

Deben analizarse los tipos de cambio aplicables (la cantidad de divisas se confirmará por pedido de confirmación, arqueo...) y la imputación de la correspondiente diferencia de cambio.

- Devengamiento de los componentes financieros:

Comprobar si se han considerado las actualizaciones devengadas hasta el cierre, así como el devengamiento de intereses explícitos e implícitos en el precio de las operaciones, teniendo en cuenta la tasa de interés que corresponda.

- Consideración de incobrabilidades, devengamientos y devoluciones:

Dado que los créditos deben quedar valuados a su valor recuperable, el auditor deberá satisfacerse de las estimaciones efectuadas.

Presentación:

Es necesario constatar que los valores revisados, están correctamente expuestos en los EECC.

En cada Auditoría puede surgir la necesidad de procedimientos específicos. El tipo de revisión variará en función de las características de los créditos cuya revisión no se cubre con los procedimientos básicos.

Algunas modificaciones probables al programa en función de las debilidades más comunes de los elementos de control son:

- Pruebas adicionales: Cuando existan dudas respecto de la magnitud de los créditos a la fecha de examen puede efectuarse un examen de las notas de crédito emitidas con posterioridad para comprobar si no existían saldos cobrables inferiores a los denunciados debido a instrumentación tardía de bonificaciones, precios facturados a listas distintas de la aplicable...

Para comprobar las ventas reales, pueden analizarse las guías de porte de los transportes de mercaderías, determinando el volumen en función de los kg facturados por el fletero.

- Variación de extensión: Se da cuando los resultados de confirmaciones no son totalmente satisfactorios. En este caso, es común aumentar el tamaño de la muestra para confirmar o desechar las hipótesis preliminares.

En otras épocas, se habituaba circularizar a todos los deudores y si se recibía un buen porcentaje de respuestas sin problemas, no se efectuaba ningún procedimiento sobre el resto. Esto es altamente peligroso, ya que en una empresa con falla de controles un empleado podría fraguar un 10% del total de créditos con escasa posibilidad de ser detectado por el mal funcionamiento del sistema.

- Cambios de oportunidad: Es común que la confirmación de saldos se realice a una fecha anterior al cierre siempre que las actividades de control sean efectivas. Esta anticipación permite resolver los problemas de lentitud en la contestación por parte de las empresas. Sin embargo, la confirmación a una fecha previa sólo será útil cuando pueda efectuarse un seguimiento confiable de los débitos y créditos posteriores hasta el cierre.

El arqueo de documentos también puede ser adelantado si es posible un seguimiento eficaz en el periodo posterior hasta el cierre.

- No es aconsejable el adelantamiento de los otros procedimientos básicos porque por la magnitud de variación de condiciones no serían representativos de la situación final.

Riesgos inherentes y de control

Los riesgos de Auditoría pueden clasificarse según los objetivos:

- Objetivo de existencia
 - Cobranzas del ejercicio registradas en el ejercicio siguiente por defecto el corte de operaciones.
- Objetivo de pertenencia o propiedad
 - Mantenimiento de cuentas a cobrar originadas en derechos ya cedidos al cierre del periodo.
- Objetivo de integridad o inexistencia de omisiones
 - Entrega de mercaderías pendientes de facturación al fin del ejercicio.
 - Subfacturación (facturación por importes menores).

- No facturación de ciertas operaciones.
- Servicios pendientes de recibir contabilizados como costos o gastos.
- Objetivo de valuación
 - Incorrecta consideración de los componentes financieros.
 - Falta de consideración de los riesgos de incobrabilidad.
 - Devoluciones y descuentos no considerados.
- Objetivo de exposición
 - No identificación de los créditos documentados y de los que no lo son.
 - No identificación de los saldos originados en la operatoria con sociedades vinculadas.

Riesgos de control:

FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
CRÉDITOS POR VENTAS	
La sociedad no ha presentado análisis confiables de cuentas vencidas.	Incremento de pruebas analíticas y de saldos sobre cuentas por cobrar.
Aumento significativo de la cantidad y monto de las notas de crédito.	Mayores pruebas sobre la recuperabilidad de las cuentas por cobrar.
Los límites de crédito son informales y no están sujetos a autorización.	Mayores esfuerzos para comprobar la veracidad de las cuentas por cobrar y su recuperabilidad.
Las cantidades despachadas frecuentemente difieren de las cantidades pedidas o no se comparan con las facturadas.	Mayores pruebas sobre la integridad de las cuentas por cobrar.
Acumulación de transacciones no procesadas, numerosas partidas pendientes de conciliación con el mayor general.	Problemas potenciales en la integridad de los ingresos por ventas.
OTROS CRÉDITOS	
Las conciliaciones de registros auxiliares de otros créditos con las cuentas del mayor general no se realizan en forma oportuna.	Esfuerzos para comprobar la integridad de otros créditos.
La sociedad no ha presentado análisis confiables de cuentas vencidas.	Análisis detallado de la recuperabilidad de las partidas.
Cambios en los métodos y plazos de amortización de los gastos pagados por adelantado.	Análisis detallado de las justificaciones.
La gerencia no revisa la razonabilidad de los saldos regularmente.	No se puede confiar en controles gerenciales e independientes.
Los adelantos de fondos a empleados o 3ros no son adecuadamente analizados y aprobados por funcionario de nivel apropiado.	Esfuerzos para comprobar la realidad de los créditos.

Riesgos inherentes:

FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
CRÉDITOS POR VENTAS	
Cantidad significativa de nuevos	Procedimientos para asignar límites de crédito

deudores.	y seguimiento de contratos.
Los procedimientos de Cobranzas han sido modificados.	Procedimientos para asegurar la oportuna cobranza y la adecuación del cambio.
Los productos están sujetos a cambios significativos de precios.	Análisis del margen de contribución.
La empresa depende de un número reducido de clientes.	Esfuerzos de la gerencia para conformar a los clientes.
La introducción de nuevos productos de los competidores ha modificado la participación en el mercado o los márgenes de utilidad.	Desarrollo de nuevos productos para mantener el margen de utilidad.
Se usa un método complejo de estimaciones de ingresos por ventas.	Mayor grado de análisis para corroborar integridad y veracidad de los ingresos por ventas.
Las ventas son contabilizadas aun cuando existe derecho de devolución.	Detallado análisis de hechos posteriores para corroborar integridad y valuación de las partidas.
Compromisos de venta adversos.	Análisis de viabilidad de los productos.
Aumentan las devoluciones de ventas.	Análisis detallado de notas de crédito por devoluciones.
Las estimaciones de la gerencia sobre niveles de ingresos, devoluciones, dctos, incobrables... no fueron correctas.	No son útiles los controles gerenciales.
Deterioro significativo en la antigüedad de las cuentas por cobrar.	Esfuerzos para comprobar la recuperabilidad de las cuentas por cobrar.
Transacciones significativas entre empresas vinculadas.	Análisis de potenciales transferencias de ingresos entre las compañías.
La actividad está sujeta a un control gubernamental de precios.	Esfuerzos para vender más cantidades.
OTROS CRÉDITOS	
Aumento o disminución significativa en la cantidad de gastos pagados por adelantado.	Procedimientos más intensos para verificar la validez de la integridad y veracidad de los gastos pagados por adelantado.
La composición de otros créditos ha cambiado significativamente en relación con años anteriores.	Indagaciones para conocer el origen de las partidas nuevas.
La recuperabilidad de ciertos reclamos depende de complejas interpretaciones judiciales.	Esfuerzos para evaluar la valuación de las partidas.
La recuperabilidad de ciertos adelantos impositivos depende de situaciones futuras.	Análisis especial de la valuación de los adelantos.
Los 3ros que recibieron adelantos de fondos están atravesando dificultades financieras.	Esfuerzos para comprobar la recuperabilidad de estos otros créditos.
Se otorgaron adelantos a empleados que se retiraron de la sociedad.	Análisis detallado para comprobar la cobrabilidad de las cuentas.
Existe un deterioro significativo en la antigüedad de las otras cuentas a cobrar.	Análisis detallado para comprobar la recuperabilidad de las partidas.

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de Auditoría:

El componente incluye partidas que muestran una situación a un momento dado (cuentas por cobrar) y otras que representan transacciones del periodo (ingresos por ventas, cobranzas). En general, estas últimas son más adecuadas para aplicarles un enfoque de confianza en los controles y pruebas de cumplimiento, mientras que a los componentes de saldos resulta más eficiente aplicarles un enfoque sustantivo.

Las transacciones relacionadas representan normalmente un volumen significativo donde la confianza en controles generalmente será más eficiente que la aplicación de procedimientos detallados sobre saldos. Si los controles se presentan en forma adecuada y se logra evidencia de ello, su residuo: las cuentas a cobrar también estarán adecuadamente registradas, centrándose el auditor en la revisión de la valuación.

Ejemplos:

En un ambiente de controles adecuado, el sistema cuenta con los siguientes controles:

- Estricto control presupuestario de ventas. Se efectúan diversas revisiones analíticas como comparativos de ventas, de márgenes de ganancia bruta...
- Mensualmente un empleado de contaduría, ajeno a facturación y a despacho, efectúa una conciliación de los despachos del mes con lo facturado e investiga las diferencias.
- Al final de cada mes, un empleado de contaduría investiga las órdenes de venta pendientes de cumplimiento y evalúa las causas.

Con controles internos tan fuertes, se encarará el trabajo con un enfoque de cumplimiento combinado con reducidas pruebas sustantivas, si se puede comprobar que dichos controles funcionan adecuadamente. Si estos controles no existen, u operan ineficaz o ineficientemente:

- No será posible obtener evidencias a través de pruebas de cumplimiento y los procedimientos a aplicar consistirán en exámenes analíticos, pruebas detalladas de despacho, análisis de órdenes de cuenta no facturadas para comprobar un correcto corte de operaciones.
- Se deberá utilizar mayor cantidad de recursos para obtener evidencia sustantiva que para comprobar el cumplimiento de un control. En estos casos, las muestras suelen ser de número reducido.

Si no existen controles suficientes, el enfoque aplicar no puede ser otro que el sustantivo. Algunas pruebas son:

- Circularizar un alto número de clientes.
- Analizar cobranzas posteriores al cierre.
- Examinar cartas de abogados por litigios con clientes.
- Determinar la antigüedad de saldos de clientes.
- Evaluar la suficiencia de la previsión para incobrables.

Procedimientos de Auditoría:

Ingresos por ventas

Procedimientos analíticos

Se instrumentan para identificar áreas en las que puede ser necesaria una mayor investigación, como consecuencia de existir fluctuaciones significativas, relaciones dudosas o inusitadas. Los procedimientos son:

- análisis comparativo de EECC de periodos sucesivos (variaciones)
- análisis de tendencias con datos de un año base

- análisis de ratios importantes. Comparación con periodos anteriores y con los típicos del ramo
- comparación de datos reales con presupuestados
- relaciones lógicas entre ciertas cifras de los EECC.

Algunos son:

- Análisis comparativos entre los montos del periodo, el anterior y los presupuestados, en relación con:
 - i. Ventas por producto y línea
 - ii. Márgenes brutos por producto y línea
 - iii. Ventas del mes anterior y posterior al cierre
 - iv. Devoluciones y dctos.

El análisis debe basarse en cifras incluidas en los registros contables y el auditor debe conocer el negocio y las tendencias de los ingresos por ventas.

- Revisar las conciliaciones de las cantidades despachadas con las facturadas, las pedidas y las descargadas del costo de ventas.

Las pruebas de ingresos por ventas deben ser estrechamente coordinadas con la auditoría de existencias y costos y gastos del E/R para asegurar que todos los costos relacionados con las ventas registradas son contabilizados en el mismo periodo.

- Considerar la razonabilidad global de las ventas multiplicando las unidades vendidas por un precio de venta promedio por producto (integridad).

Cuando los productos y los precios no son muy variados, esta prueba se caracteriza por su eficiencia y efectividad, pero puede ser difícil de realizar si la empresa vende gran cantidad de productos a distintos precios unitarios.

El resultado de las comprobaciones debe compararse con la información contable.

Cuando las cifras están reexpresadas para reflejar el RECPAM, las comprobaciones globales pueden realizarse en 2 etapas: 1º- prueba de los montos históricos sin reexpresar; 2º- comprobación matemática del ajuste por inflación.

- Comparar las ventas máximas posibles con las contabilizadas y con las compras de insumos o estadísticas de producción.

En muchas industrias, la producción se mantiene estable en el tiempo y se relaciona directamente con la capacidad instalada. En otras, los productos vendidos son el resultado del proceso de unas pocas MP. Entonces, relacionar las ventas, el volumen de producción normal y las compras de insumos brinda evidencia de Auditoría efectiva y eficiente.

Otros entes mantienen niveles máximos o mínimos de producción o ventas para obtener ciertos beneficios, por ejemplo, impositivos. En este caso, la información relativa a estos compromisos y su cotejo con los registros contables brinda evidencia de Auditoría.

Pruebas de cumplimiento de controles

Luego del relevamiento detallado de los controles, se prueba su efectivo funcionamiento. A tal efecto, debe tomarse en cada subsistema de la empresa cuatro o cinco operaciones y seguir el movimiento de la documentación a través de todo el sistema (son las llamadas "pruebas circulares"). Las pruebas de cumplimiento se refieren a funciones contables básicas, tales como: registros, cobros y egresos, cuentas por cobrar y ventas, etc. Estas pruebas no se refieren a valores sino a frecuencias de errores.

No siempre es necesario confiar en los controles cuando:

- un porcentaje significativo de los negocios se realiza con un número reducido de deudores,
- los precios unitarios y cantidades vendidas permanecen estables,
- la necesidad operativa establece un límite de ventas determinable.

Algunos controles típicos:

- Revisión gerencial de los EECC y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - i. ventas
 - ii. márgenes brutos
 - iii. devoluciones, dctos o bonificaciones
 - iv. gastos relacionados con las ventas.
- Revisión gerencial y seguimiento de la información de:
 - i. fluctuaciones de volúmenes o montos de ventas por productos
 - ii. márgenes por productos
 - iii. ventas individualmente significativas
 - iv. cambios en los precios o cantidades,

para verificar la veracidad, integridad y autorización de las ventas. Para obtener evidencia de que estos controles operan efectivamente, se debe verificar:

- El nivel gerencial que efectúa las revisiones, el grado de independencia y conocimiento del negocio y sus operaciones.
 - El grado de detalle de los análisis, ya que si son muy generales las alteraciones que se compensan no son detectadas.
 - La relación de la información revisada con la registrada en la contabilidad.
 - La periodicidad de las revisiones.
 - Evidencia del seguimiento de situaciones inusuales.
- Las conciliaciones de cantidades facturadas, despachadas, pedidas y registradas en el costo de ventas son revisadas y aprobadas por funcionarios de nivel apropiado.
Si la revisión y aprobación de estas conciliaciones no constituye un control clave, el auditor deberá revisar él mismo dichas conciliaciones. Debe evaluar su oportunidad, el seguimiento de las diferencias detectadas, la relación con la información contable, la independencia del funcionario que revisa y aprueba...
 - Las listas de precios y los cambios a las mismas son aprobados por funcionario de nivel apropiado.
Para comprobar el funcionamiento efectivo de los controles sobre modificaciones en los precios de venta, se puede seleccionar una muestra de cambios en las listas de precios y verificar su autorización, razonabilidad del cambio... en algunos casos es importante analizar otras condiciones de venta como plazos, dctos, cargos financieros...
 - Son aprobados por funcionario de nivel apropiado:
 - i. los pedidos en cuanto a plazos, precios y crédito
 - ii. documentos de despacho antes de su envío
 - iii. las FC y NC
 - iv. ajustes de FC.

Para la aprobación de los documentos los funcionarios deben verificar que:

- Los documentos de despacho, que identifican deudor, cantidades y productos, son preparados en forma completa y precisa para pedidos aprobados.
- Las FC son preparadas en forma precisa en cuanto al deudor, precios, condiciones y cantidades.
- Los datos de las FC y NC son apareados con los de pedidos, despachos y recepción de bienes devueltos.
- Se verifica la exactitud matemática de FC y NC.
- Las FC y NC no apareadas son identificadas y corregidas oportunamente.

El auditor debe comprobar que los procedimientos para la aprobación de los documentos y los controles previos funcionan efectivamente, ya sea: mediante entrevistas con los

funcionarios, selección de documentos o informes para buscar all evidencia o seguimiento de las transacciones rechazadas.

Otros controles:

- Firma de documentos de despacho por los transportistas indicando la aceptación de las cantidades.
- Apareamiento de asientos de venta y costos e investigación de diferencias.
- Procesamiento íntegro de las órdenes de compra y pedido, despachos de bienes y prestaciones de servicios, FC y NC.
- Registro de las FC y NC en las cuentas individuales de los clientes.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Las pruebas de transacciones son pruebas detalladas de las operaciones y de los comprobantes a que dan origen esas transacciones. Luego de seleccionar una muestra de operaciones (ej. ventas), el auditor verifica para cada una de ellas el respaldo documental pertinente (generalmente: documentos de despacho, RM, facturas y NC), a través de procedimientos de auditoría tales como recómputo, comprobación de cotejo, etc., y la adecuada imputación y registro contable de la transacción. El auditor puede reparar en el cumplimiento de los controles o en la razonabilidad de las cantidades, o bien, como es lo común, en ambas cuestiones (prueba de propósito duales). Estas pruebas se realizan luego de efectuada la evaluación preliminar del control interno.

En las pruebas de saldos contables, el saldo de muchas de las cuentas de los EECC es comprobado verificando selectivamente la razonabilidad de los saldos que la componen.

Esto se hace a través de procedimientos tales como: confirmación, inspección ocular, recálculo, etc., a las cuentas por cobrar. Constituyen básicamente pruebas de validez de saldos.

Las pruebas de incrementos y disminuciones de los saldos contables (análisis de cuentas) son otro modo de revisar el saldo de una cuenta: a través de la verificación de las partidas debitadas y acreditadas con la documentación de base. Se aplica a cuentas que no tienen un número muy significativo de transacciones. Se diferencian de las pruebas de transacciones en que estas últimas tienden básicamente a evaluar los sistemas de control.

- Para una muestra de FC:
 - i. Comparar con el listado de FC emitidas
 - ii. Comparar los detalles con los documentos de despacho y de prestación de servicio, comparar el precio de venta con el listado de precios autorizados
 - iii. Verificar la exactitud matemática
 - iv. Comparar con la cuenta de cada deudor
 - v. Comparar con la anticuación de saldos de las cuentas a cobrar.
- Para los RM y documentos de prestación de servicios seleccionados:
 - i. Comparar los detalles con las FC correspondientes
 - ii. Comparar las FC con el listado de FC emitidas.
- Para las NC seleccionadas emitidas durante el periodo y con posterioridad al cierre:
 - i. Comparar con el listado de NC
 - ii. Comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - iii. Verificar la exactitud matemática
 - iv. Rastrear en la cuenta individual de cada deudor.
- Revisión del corte de operaciones:

Las pruebas de corte deben

 - Ser coordinadas con el trabajo realizado en relación con las existencias poniendo mayor énfasis en el corte del inventario físico. Los despachos pueden ser

comparados con los asientos de existencias y ventas para determinar si las ventas se registraron en el periodo adecuado.

- Efectuarse sobre los documentos emitidos antes del cierre y después, hasta la fecha de finalización del trabajo del auditor. En algunas circunstancias, el trabajo se limita al periodo donde, en base a la experiencia acumulada, pueden producirse problemas.
- Efectuarse al menos sobre RM y FC. Deben identificarse los últimos documentos emitidos en cada periodo. Cuando se presentan defasajes entre la emisión de la documentación y la entrega de los bienes, las pruebas de corte de transacciones se basarán en los RM y deberá analizarse la imputación de la operación en las cuentas corrientes correspondientes. Si la imputación contable de las ventas se realiza con la facturación, el corte será probado a partir de las FC y deberá evaluarse la integridad del registro de todas las transacciones.

Cobranzas de deudores

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente, el año anterior y los presupuestados, y explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales respecto a:
 - i. cobranzas de deudores
 - ii. cobranzas de deudores en relación con el nivel y tendencia de las ventas.

Estos análisis comparativos

- Deben efectuarse con inadecuado grado de detalle para permitir detectar situaciones inusuales, pudiendo llevarse a cabo por producto, vendedor, línea de productos, condición de venta...
- Pueden ser complementados por otros procedimientos que comparan el total de las cobranzas con las ventas del periodo y la variación de las cuentas a cobrar al inicio y al cierre.

Otros:

- Revisar los asientos por cobranzas de deudores en las cuentas del mayor general para identificar ítems significativos o inusuales.
- Comparar el nivel de cobranzas por cada vendedor.

Pruebas de cumplimiento de controles

Las pruebas pueden realizarse en forma sorpresiva, por ejemplo, interceptando los depósitos antes de que se envíen al banco. Esto permite comparar la información sobre los depósitos con los asientos de registro de cuentas por cobrar.

Algunos controles típicos:

- Revisión y seguimiento gerencial de informes de:
 - i. cobranzas de deudores previas al despacho de bienes o a la prestación de servicios
 - ii. cobranzas individualmente significativas
 - iii. partidas inusuales en las conciliaciones bancarias.
- Los cheques son endosados en forma restrictiva al ser recibidos. Puede evaluarse este control en los arqueos de caja.
- Se emite un RC que es entregado a los clientes por cada cobranza en el que se detallan los documentos cancelados.

Esto puede comprobarse haciéndose presente el auditor cuando tiene lugar la cobranza. Si el ente tiene cobradores, la comprobación se hará mediante la visualización de las copias que se archivan en las oficinas de la empresa.
- Las cobranzas son correctamente aplicadas a cuentas por cobrar (integridad).

Otros controles sobre los que se debe obtener evidencia para confirmar que operan efectivamente:

- Las cobranzas son adecuadamente identificadas e incluidas en un listado al ser recibidas e inmediatamente redepositan intactas.
- Las cobranzas efectuadas por vendedores, a través de bancos o terceros, son depositadas directamente en la cuenta bancaria del cliente e inmediatamente contabilizadas.
- Todos los datos de las cobranzas son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y solo una vez.
- Los datos de los RC son procesados en forma completa y precisa en el periodo contable correcto.
- Las pruebas de corte de las transacciones de cobro generalmente se efectúan en base al análisis de RM o de las imputaciones en los registros de caja entradas correspondientes a operaciones que tuvieron lugar en fechas cercanas al cierre.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Generalmente se basan en una selección de documentos de cobranzas, típicamente representados por los RC. Sobre la muestra, se debe:

- comparar con el listado de cobranzas
- comparar con la boleta de depósito y el estado de cuenta bancaria
- comparar con la cuenta individual de cada deudor.

Las pruebas de corte de las transacciones de cobro generalmente se efectúan en base al análisis de los RC o de las imputaciones en los registros de caja entradas correspondientes a operaciones que tuvieron lugar en fechas cercanas al cierre.

Cuentas a cobrar por ventas

Procedimientos analíticos

Cuando gran parte de las operaciones corresponde a un número pequeño de deudores o cuando se trata de un número reducido de operaciones, las pruebas globales y los procedimientos analíticos resultarán más efectivos para obtener satisfacción de Auditoría que depositar confianza en los controles.

Cuando las cuentas a cobrar y ventas entre empresas vinculadas son significativas, deben ser identificadas como un componente por separado.

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente, el año anterior y los presupuestados, y explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales respecto a:
 - i. cuentas a cobrar
 - ii. cuentas a cobrar por canales de venta y distribución o por unidades de comercialización
 - iii. días en la calle
 - iv. anticuación de las cuentas a cobrar
 - v. previsión para incobrables como porcentaje de las ventas
 - vi. previsión para incobrables como porcentaje de las cuentas a cobrar
 - vii. cargos por deudores incobrables.
- Revisar las conciliaciones de los listados de cuentas a cobrar con la cuenta control del mayor general.

Si el auditor tiene que realizar las conciliaciones, debe considerar que cualquier partida conciliatoria que se presenta indica potenciales problemas. No se deberá dejar de lado partidas conciliatorias poco significativas sin asegurarse que no encierran problemas materiales que se compensan parcialmente.
- Comparar las cobranzas posteriores al cierre con las cuentas a cobrar a dicha fecha (veracidad, valuación e integridad de las cuentas a cobrar). Pueden analizarse los

comprobantes de caja ingresos o los registros auxiliares de cuentas a cobrar posteriores al cierre.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión por la gerencia de los estados financieros interinos y las comparaciones con montos presupuestados y otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - i. cuentas a cobrar
 - ii. provisiones por incobrables
 - iii. cargos por deudores incobrables.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - i. ventas individualmente significativas
 - ii. NC significativas
 - iii. saldos acreedores de cuentas a cobrar
 - iv. cuentas dudosas y en litigio, y reclamo de deudores
 - v. análisis de la anticuación de cuentas a cobrar
 - vi. saldos vencidos significativos
 - vii. cobranzas de cuentas previamente dadas de baja por incobrabilidad
 - viii. cambios en los límites de crédito de los deudores
 - ix. cuentas dadas de baja por incobrabilidad
 - x. saldos de deudores que exceden los límites de crédito aprobados.

Los informes gerenciales de revisión deben emitirse en forma oportuna y relacionarse con la información contable para brindar efectiva y eficiente evidencia de Auditoría.

- Aprobación y revisión de las conciliaciones de los listados de cuentas a cobrar con la cuenta del mayor general por funcionario de nivel apropiado. El proceso no debe ser rutinario y basado en la confianza hacia el personal. Debe existir evidencia del trabajo y su aprobación posterior para que el auditor pueda afirmar que el control opera efectivamente.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- La circularización de cuentas a cobrar, FC pendientes, clientes específicos... es un procedimiento típico en la mayoría de los trabajos de Auditoría.
- Obtener la anticuación de las cuentas a cobrar y efectuar sobre ellas algunas de las siguientes comprobaciones:
 - i. comparar los totales con el mayor general
 - ii. probar la exactitud matemática
 - iii. observar la documentación respaldatoria de partidas individualmente significativas
 - iv. evaluar globalmente la razonabilidad de la anticuación de las cuentas a cobrar
- Analizar la previsión para incobrables:
 - i. comprobar la exactitud matemática,
 - ii. considerar con la gerencia los procedimientos y la razonabilidad de las presunciones utilizadas en la determinación de la previsión,
 - iii. revisar la documentación respaldatoria de las cuentas dadas de baja y comparar con las registraciones efectuadas en las cuentas a cobrar individuales del deudor, o
 - iv. revisar la documentación respaldatoria de las cobranzas de créditos dados de baja en periodos anteriores.

Circularización de cuentas a cobrar

La circularización puede proporcionar

- una confirmación independiente de los saldos y transacciones individuales
- evidencia de la efectividad de los sistemas y controles.

Hay 2 métodos para confirmar las cuentas a cobrar:

Circularización positiva: Se solicita a los deudores que respondan si aprueban o no el saldo.

Circularización negativa: Se solicita a los deudores que respondan sólo si no aprueban el saldo.

Además, puede solicitarse a los deudores que confirmen el saldo de una cuenta según sus registros sin indicar en el que figura en los registros del cliente. Este procedimiento es conocido como circularización ciega.

El número de cuentas a circularizar depende de:

- si se planifica una circularización positiva o negativa
- la cantidad y tipo de deudores
- la significatividad y riesgo asociado con las cuentas a cobrar
- la evaluación de la efectividad del sistema contable y de control...

La selección inicial de cuentas normalmente debe incluir algunas de saldos acreedores y de saldo cero, y debe hacerse mediante un método al azar o sistemático, utilizando estratificación cuando sea posible. También deben incluirse cuentas:

- de monto significativo
- de principales deudores
- con problemas conocidos.

La circularización puede llevarse a cabo antes del cierre, a menos que existan debilidades de control significativas.

El personal de los sectores que se encargan de las ventas, cobranzas y cuentas corrientes no debe conocer cuáles fueron las cuentas seleccionadas.

Algunas técnicas para maximizar el porcentaje de respuestas:

- acompañar un resumen de las transacciones pendientes
- dirigir el pedido a una persona específica
- cuando los controles son confiables, elegir una fecha de confirmación fuera de la temporada de mayor actividad del deudor
- enviar segundos y terceros pedidos.

Cuando los deudores no puedan confirmar los saldos por la forma en que llevan sus registros, se pueden enviar duplicados de FC o listados de números de FC y otros datos (orden de pedido...) para su confirmación. Si no resulta exitoso, será prudente controlar las cobranzas posteriores.

Bases de selección:

El método de selección dependerá de los objetivos y circunstancias de cada circularización. Puede utilizar un método de selección estratificado, aplicar su criterio personal. Deberá tener en cuenta los créditos:

- de monto significativo
- de movimientos importantes, aunque su saldo sea menor
- saldos antiguos e inactivos
- en gestión
- saldos menores elegidos al azar
- dudosos
- dados de baja.

Siempre debe dejar constancia de los criterios de selección en los papeles de trabajo.

Programa de trabajo:

1. Obtener un listado completo de clientes a la fecha de la circularización.
 - Comparar el total con la cuenta de control de cuentas a cobrar.

- Asegurarse de que concuerda con los saldos de las cuentas individuales
 - Asegurarse de que los cortes de despachos y cobranzas fueron adecuadamente establecidos.
2. Seleccionar, del listado, las cuentas que se van a circularizar.
 3. Realizar una planilla de control que contenga las cuentas seleccionadas.
 4. Revisar con los funcionarios responsables de la empresa la lista de cuentas que proponemos.
 - Identificar las cuentas que no se desea circularizar, registrar los motivos y considerar procedimientos alternativos.
 - Disponer que se prepare y firme por parte de los funcionarios de la empresa dos copias de las circulares.
 5. Despachar la circularización.
 6. Pasado un periodo prudencial, no habiéndose recibido respuesta, se realiza un segundo envío.

La carta se efectúa en original y dos copias; el original corresponde al primer envío y la copia es para repetir el paso en caso de no haber tenido respuesta en un plazo prudencial, y la segunda copia es para el archivo con los papeles de trabajo. Si se recibe respuesta esta segunda copia se destruye y queda como antecedente la remitida por el cliente.

En conclusión, el total de circulares enviadas quedan como soporte de los papeles de trabajo, ya fuere como respuesta (del primer o segundo envío) o en su defecto queda la segunda copia.
 7. Procesar rápidamente las respuestas:
 - Ingresar los detalles de la respuesta en la lista de control.
 - Evaluar su autenticidad.
 - Investigar, conciliar y considerar las implicancias de las diferencias que surjan.

Vamos a tener distintas alternativas:

 - conformidad total: se archiva el resumen final
 - conformidad parcial: debe investigarse y dejar constancia de los procedimientos realizados
 - carta circular no llegada a su destinatario: analizar las causas o motivos (cambio de domicilio, muerte del titular, error en la dirección, etc.). Se debe volver a empezar el procedimiento
 - disconformidad: analizar las causas y motivos y conciliar los saldos.
 8. Si no se recibe respuesta al segundo pedido:
 - Examinar los saldos no confirmados.
 - Revisar movimientos posteriores de la cuenta, comparando los pagos de los deudores con el libro caja y los depósitos bancarios.
 - Confirmar que la mercadería ha sido adecuadamente pedida y entregada (analizar FC, RM, notas de despacho...).
 9. Analizar el resultado de la circularización y obtener conclusiones.

Bolilla 9: Bienes de cambio y cuentas de resultados relacionadas**Concepto y naturaleza. Componentes**

La RT 9 señala que son bienes de cambio “los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.”

Las existencias o BC de una empresa constituyen uno de los A que mejor caracterizan a su actividad. Como su naturaleza y proceso productivo varían según el tipo de actividad, el auditor debe obtener una comprensión adecuada del funcionamiento de este circuito para diseñar y aplicar sus procedimientos de revisión en la forma más efectiva y eficiente posible. Se incluyen en este rubro:

- A que constituyen la principal fuente de autogeneración de fondos de las unidades económicas (bienes destinados a la venta en cumplimiento del objetivo principal del ente)
- A ya afectados al proceso de producción de los anteriores
- A que formarán parte del proceso productivo en el futuro.

El costo de ventas se integra por aquellos costos de adquisición o producción insumidos o consumidos en el proceso de generación de ingresos.

Agrupación de costos según incluyen o no costos de conversión:

NO INCLUYEN COSTOS DE CONVERSIÓN	BC	Insumos: mats primas, materiales, semillas, envases... no ingresados al proceso de producción.
		Mercaderías o prods de reventa
	Costo de ventas	Costo de mercaderías vendidas
INCLUYEN COSTOS DE CONVERSIÓN	BC	Elaboraciones en curso: costos de conversión y/o insumos, con distintos grados de avance (PP, obras o trabajos en curso, sementeras...)
		Producción terminada: bienes resultantes del proceso de producción como: maquinarias, semillas...
	Costo de ventas	Costo de productos vendidos
		Costo de servicios vendidos

Esta identificación es fundamental debido a que los Iros, en general, presentan menores inconvenientes en su valuación. La importancia de este rubro se visualiza en su significativa participación dentro de los A del ente y en los gastos que permiten la generación de ingresos.

Importancia relativa de las partidas que integran el rubro:

Los BC y los costos de producción poseen características inusuales en comparación con otros grupos de componentes. Por ej.: los costos de producción resultan del procesamiento interno y no de transacciones con terceros. Casi todos los costos incorporados a las existencias durante el proceso de producción se han originado en otros grupos de componentes por lo que el auditor ya los ha considerado en la revisión de los mismos. Como los procedimientos de Auditoría generalmente resultan más efectivos cuando se los enfoca desde la fuente de las transacciones, la revisión de ciertos costos de producción (como: adquisición de materiales, costos laborales, CIF...) serán abarcados por procedimientos de Auditoría realizados en las siguientes áreas:

Compras de materiales y suministros	Compras y cuentas a pagar
Costos de MO	Costos laborales
CIF:	
- Amortización	BU
- Otros	Compras y cuentas a pagar

La inclusión de las existencias en el costo de ventas está relacionada con

- el despacho de bienes
- el reconocimiento de las ventas.

La revisión de este componente requiere que el Auditor planee la forma en que la evidencia de Auditoría obtenida en la revisión de otros componentes resulte de utilidad para formar su opinión sobre las afirmaciones relacionadas con este componente. Este proceso de coordinación permite al auditor:

- verificar la interrelación de la información generada en distintos sectores de la empresa, y
- lograr mayor eficiencia en su trabajo.

Las empresas, en su esfuerzo por mejorar su situación financiera, tienden a disminuir los volúmenes de existencias para minimizar la inmovilización de bienes, aumentando las posibilidades de destinar fondos a otras inversiones o reduciendo el endeudamiento. Esto se logra a través de una mayor rotación de stocks, lo que implica compras de cantidades menores pero realizadas con mayor frecuencia. Estas prácticas se encuadran en los sistemas “just in time”.

El auditor debe tener en cuenta que el uso de este sistema, aunque puede disminuir la importancia relativa de BC, no ocurre lo mismo con los otros componentes que integran el circuito: costos de ventas, que constituyen generalmente un rubro importante dentro del E/R; costos de producción, que constituyen el componente que relaciona las existencias (MP, PP, PT) y el costo de ventas. También puede afectar el circuito de compras, ya que es posible que se verifique mayor número de operaciones de compra pero por volúmenes menores.

Actividades incluidas en el componente:

- Ingreso a almacenes de materias primas y materiales por compras:
El sector de almacenes está conformado por varios subsectores de los cuales se debe destacar el control de calidad. En el mismo se debe verificar que la calidad y características de los productos recibidos responden a lo solicitado por la empresa. Una adecuada comunicación con el sector compras facilita esta tarea.
La aprobación o rechazo de los productos recibidos por el sector control de calidad debería tener inmediata repercusión en los sectores de cuentas a pagar; es decir, que en general el visto bueno a los productos en el sector control de calidad constituirá el aval necesario para proceder al pago de la FC del proveedor.
La información al sector compras sobre cuáles son los artículos que se van recibiendo periódicamente, permitirá a este sector efectuar el seguimiento de aquellos pedidos de proveedores no cumplimentados en término.
Los sectores de almacenes son responsables por las materias primas y materiales recibidos del sector control de calidad. Tienen gran importancia los controles establecidos para asegurar la integridad de los bienes en inventario. Los almacenes cerrados con acceso restringido constituyen la forma tradicional de controlar artículos en existencia.
- Transferencias de materias primas y materiales de almacenes a los sectores productivos:
Las autorizaciones de vales de entrada y salida constituyen los medios por los cuales ingresan y salen artículos de los almacenes con la consecuente asignación de

responsabilidades que significan las firmas de quienes entregan y reciben la mercadería.

El procesamiento en tiempo adecuado de los vales es de vital importancia si la empresa lleva registro de inventario permanente. Los recuentos físicos periódicos ayudan a convalidar la efectividad del sistema o hacer las correcciones necesarias.

Las salidas de almacenes a los centros productivos deben responder a necesidades reales de la línea de producción establecidas en órdenes de fabricación. Sin embargo, las salidas en exceso son frecuentes. Esto significa generalmente la generación de pequeños depósitos de inventario al pie de la línea de producción.

Las nuevas prácticas de administración de inventarios tienden a facilitar su control ya que:

- los inventarios son reducidos a nivel mínimo
 - la producción es continua, favoreciendo que exista siempre las mismas cantidades de artículos en las líneas de producción.
- Proceso de producción y empaque:
Es importante destacar las mermas de producción, factor de difícil control a través del cual pueden producirse grandes daños a la entidad.
Un control adecuado sobre las normas de producción debe prever:
 - un estudio actualizado sobre los requerimientos de producción que establezca el porcentaje de merma que debe considerarse normal
 - un porcentaje de desvíos sobre la merma considerada normal que permita mantener un ritmo adecuado de producción lo suficientemente estricto como para que no se encubran deficiencias o faltantes indebidos
 - un responsable del análisis y aclaración de las causas por las que las mermas han excedido los parámetros normales.
 - Transferencia del producto elaborado al almacén de despachos:
Con esta operación llega a su término el ciclo productivo. Se aplican a los productos terminados las consideraciones mencionadas para materias primas y materiales.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio:

El auditor logrará analizar el negocio y comprender la influencia en él del componente BC cuando tenga información sobre:

- Características de los productos
 - Tipos de productos y procedimientos de producción. Los procedimientos a aplicar por el auditor serán distintos si se trata de:
 - pequeña cantidad de productos de alto valor
 - gran cantidad de productos relativamente homogéneos
 - productos que contienen materiales costosos.
 - Productos para almacenar o perecederos y su relación con los avances tecnológicos. Esto condiciona el énfasis que el auditor ponga en la obsolescencia de los bienes y la recuperabilidad de sus costos.
 - Facilidad de traslado o movilidad. Esto favorece sustracciones indebidas de los bienes.
 - Relación de los costos de MP, MOD y CIF con el costo unitario de las existencias. Esto permite al auditor dar un mayor énfasis en la revisión a los factores de producción que posean mayor significatividad.
 - Posibilidad de que los productos sean remodelados para su reventa.
 - Carácter estacional de los productos o de las características de producción.
 - Riesgo de litigio relacionado con cada producto. Ej.: casos en que los nuevos productos puedan ser calificados por la competencia como plagio.

- Si el producto contiene elementos perjudiciales o peligrosos. Ej.: en el caso de medicamentos que deben ser aprobados por las autoridades gubernamentales.
- Naturaleza del proceso productivo
 - Complejidad del proceso de producción. Es muy importante para el diseño de los procedimientos de Auditoría. En general, ante menor complejidad será más fácil la aplicación de procedimientos de análisis de razonabilidad.
 - Existencia y comercialización de subproductos. Se debe considerar este factor en su relación con el componente ventas.
 - Si ciertos aspectos del proceso de producción son subcontratados.
 - Si el sistema de producción es por órdenes o por proceso. Esto influye directamente sobre la forma en que la empresa controla y registra su producción.
 - Grado de automatización del proceso de producción. A mayor grado de automatización, menor participación de mano de obra intensiva y personal más calificado.
 - Duración del ciclo de producción.
 - Si los procedimientos de contabilización de costos son coherentes con el proceso de producción.
 - Composición de los gastos de fabricación.
 - Grado de dependencia de uno o varios proveedores.
 - Nivel de pruebas de productos y de controles de calidad realizados durante la producción. A mayores exigencias en los controles, menor riesgo de devoluciones por fallas o defectos de producción.
 - Efecto de nuevos productos sobre el proceso productivo y la utilización de materiales.
 - Relación de las actividades de desarrollo con el proceso de producción.
- Prácticas de distribución y almacenamiento
 - Tipo de canales de distribución utilizado. Se relaciona con riesgos y características de ventas. Su evaluación permite conocer defectos como la rapidez con que llega un producto a sus consumidores, posibilidad de deterioro u obsolescencia por demoras en la distribución...
 - Si los productos son despachados a granel para su posterior fraccionamiento.
 - Cantidad de bocas de expendio.
 - Si los puntos de almacenamientos son o no centralizados.
 - Si los depósitos de fraccionamiento son o no propiedad de la empresa o son operados por terceros y compartidos con otros. Esto puede influir sobre el riesgo de sustracción de productos.
 - Grado en que los bienes son entregados en consignación, venta o con opción de devolución o para demostración y prueba. Cuando los movimientos de productos por estos conceptos sean importantes, debe hacerse un seguimiento adecuado, ya que suponen un aumento del riesgo de que se facturen ventas que no son tales o ventas de productos no facturadas.
- Condiciones económicas. Competencia y tendencias empresarias

Una economía estable y una fuerte demanda de productos pueden conducir a problemas de suministro y escasez de existencias.

Una economía deprimida puede ocasionar una reducción de la demanda, menores precios de venta y exceso de existencias.

En condiciones inflacionarias pueden elevarse los costos de producción sin que el precio de venta siga esa evolución. En esta situación, el auditor debe prestar especial atención a la recuperabilidad del valor de los A.

También debe considerarse:

- Efecto de los nuevos productos introducidos por la empresa o sus competidores, ya que pueden significar un riesgo de obsolescencia.
 - Cambios en los precios o disponibilidad de materiales.
 - Condiciones económicas adversas en la industria o en sectores consumidores de los artículos producidos por la empresa.
 - Grado de influencia de las organizaciones laborales en el proceso de producción.
 - Efecto de nuevas reglamentaciones de protección al consumidor.
 - Restricciones de importación o exportación relacionadas con la obtención de materiales o la distribución de PT.
 - Reglamentaciones gubernamentales como el control de la contaminación ambiental.
 - Efecto de las restricciones monetarias y las variaciones en el tipo de cambio.
 - Efecto de la inflación sobre los costos de producción de los proyectos de construcción a largo plazo.
- Contratos a largo plazo
Es importante en la industria de la construcción, astilleros u otros en los que el proceso productivo se extiende en el tiempo. Algunos aspectos a considerar:
 - Método de identificación de los costos de los proyectos o contratos.
 - Método de estimación de la etapa de avance, de identificación de costos a incurrir y de apareamiento de costos de producción con resultados.
 - Contabilización de los excesos de costos en contratos de honorarios fijos.
 - Existencia de controles de calidad.
 - Si los términos del contrato pueden ser modificados.
 - Volumen de disputas contractuales.
 - Existencia y naturaleza de cláusulas punitivas.

Normas contables y normas legales aplicables

Normas legales sobre valuación y exposición:

Ley De Sociedades Comerciales

Ley N° 19.550

Sección IX: De la Documentación y de la Contabilidad

Balance.

ARTICULO 63. — En el balance general deberá suministrarse la información que a continuación se requiere:

1) En el activo:

(...)

c) Los bienes de cambio, agrupados de acuerdo con las actividades de la sociedad, se indicarán separadamente las existencias de materias primas, productos en proceso de elaboración y terminados, mercaderías de reventa y los rubros requeridos por la naturaleza de la actividad social;

(...)

Estado de resultados.

ARTICULO 64. — El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:

I. a) El producido de las ventas o servicios, agrupado por tipo de actividad. De cada total se deducirá el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado;

b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente los montos de:

- 1) Retribuciones de administradores, directores y síndicos;
- 2) Otros honorarios y retribuciones por servicios;
- 3) Sueldos y jornales y las contribuciones sociales respectivas;
- 4) Gastos de estudios e investigaciones;
- 5) Regalías y honorarios por servicios técnicos y otros conceptos similares;
- 6) Los gastos por publicidad y propaganda;
- 7) Los impuestos, tasas y contribuciones, mostrándose por separado los intereses, multas y recargos;
- 8) Los intereses pagados o devengados indicándose por separado los provenientes por deudas con proveedores, bancos o instituciones financieras, sociedades controladas, controlantes o vinculadas y otros;
- 9) Las amortizaciones y provisiones.

Cuando no se haga constar algunos de estos rubros, parcial o totalmente, por formar parte de los costos de bienes de cambio, bienes de uso u otros rubros del activo, deberá exponerse como información del directorio o de los administradores en la memoria;

(...)

Notas complementarias.

ARTICULO 65. — Para el caso que la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquéllos. La siguiente enumeración es enunciativa.

1) Notas referentes a:

- a) Bienes de disponibilidad restringida explicándose brevemente la restricción existente;
- b) Activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que garantizan;
- c) Criterio utilizado en la evaluación de los bienes de cambio, con indicación del método de determinación del costo u otro valor aplicado;
- d) Procedimientos adoptados en el caso de revaluación o devaluación de activos debiéndose indicar además, en caso de existir, el efecto consiguiente sobre los resultados del ejercicio;
- e) Cambios en los procedimientos contables o de confección de los estados contables aplicados con respecto al ejercicio anterior, explicándose la modificación y su efecto sobre los resultados del ejercicio;

(...)

2) Cuadros anexos:

(...)

- e) El costo de las mercaderías o productos vendidos, detallando las existencias de bienes de cambio al comienzo del ejercicio, analizado por grandes rubros y la existencia de bienes de cambio al cierre. Si se tratara de servicios vendidos, se aportarán datos similares, a los requeridos para la alternativa anterior que permitan informar sobre el costo de prestación de dichos servicios;
- f) El activo y pasivo en moneda extranjera detallando: las cuentas del balance, el monto y la clase de moneda extranjera, el cambio vigente o el contratado a la fecha de cierre, el monto resultante en moneda argentina, el importe contabilizado y la diferencia si existiera, con indicación del respectivo tratamiento contable.

Normas de la CNV nuevo texto 2001 (Texto aprobado por RG 368)

Esta norma puede consultarse en:

<http://www.cnv.gov.ar/LeyesyReg/CNV/esp/TOC2001.htm>

Normas contables sobre valuación y exposición:

Dado que el A se ordena en grado decreciente de liquidez, es necesario medir el término de realización de los BC a efecto de identificarlos como corrientes o no corrientes.

Resolución Técnica N° 9, segunda parte, Capítulo III, pto. A.3; Capítulo IV, ptos. B.1, B.2, B.3, B.4

Resolución Técnica N° 11, segunda parte, Capítulo III, pto. A.4; Capítulo IV, pto. B; Capítulo VII, pto. A.3, B, C

Resolución Técnica N° 22, segunda parte, ptos. 7 y 8

Resolución Técnica N° 17, segunda parte, ptos. 4.3, 4.4, 5.5

Consideraciones de Auditoría sobre las cuestiones contables significativas:

Las prácticas contables utilizadas por la empresa y la forma en que son implementadas, tendrán una influencia directa sobre el diseño de los procedimientos de Auditoría. El auditor debe considerar:

- Bases de valuación de las existencias
- Método de determinación del costo de existencias
- Base de aplicación del principio de costo o valor recuperable, el menor
- Naturaleza de los componentes de los CIF
- Base para la desvalorización de ítems obsoletos, de poco movimiento o dañados
- Método de asignación de las variaciones de los costos estándar
- Método de identificación y contabilización de BC en poder de proveedores, en depósitos externos, en tránsito o consignación
- Clasificación de BC en MP, PP y PT
- Eliminación de ganancias o pérdidas entre empresas vinculadas incluidas en existencias
- Base para el corte de compras, recepción, producción, transferencias y despacho de bienes al cierre
- Método de apareamiento de costos de producción con ingresos contabilizados
- Estimación de costos en contratos contabilizados por el método de porcentaje de cumplimiento.

Objetivos de la revisión

En el caso de los BC, el objetivo de Auditoría para los componentes también es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas. Éstas constituyen el eje central de la evaluación de riesgos y de controles y de la selección de procedimientos de Auditoría.

OBJETIVO	BC	COSTOS DE PRODUCCIÓN	COSTO DE VENTAS
Existencia	Existencia real de los bienes que componen el saldo al cierre.	Las MP, MO y CIF están correctamente calculados y adecuadamente asignados a las existencias de acuerdo con la naturaleza de los costos; están adecuadamente	Está correctamente calculado (incluyendo el costo de bienes extraviados o dañados) basándose en transacciones adecuadas u otros montos, de acuerdo con la naturaleza de

		asignados entre las existencias y los costos de ventas del periodo.	las transacciones.
Pertenencia	Propiedad: La empresa auditada tiene la titularidad de los mismos.	Las MP, MO y CIF han sido utilizados en el proceso de producción. Las operaciones de compras, producción, consumos y ventas registradas pertenecen al ente auditado.	Los bienes han sido despachados y/o su titularidad ha sido transferida a los compradores respectivos.
Integridad	Todas las cantidades y saldos de existencias (incluyendo los ajustes de valuación) están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes.	Todos los costos de producción (incluyendo los contabilizados inicialmente en otras cuentas) están adecuada e íntegramente contabilizados y acumulados en los registros que corresponde. Además, están asignados a las existencias en el periodo adecuado.	Están todos adecuada e íntegramente contabilizados y acumulados en los registros correspondientes. Los costos relacionados con los ingresos contabilizados están todos registrados en el mismo periodo; el corte de operaciones es correcto.
Valuación	El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con las NCP y NL aplicables.	Los costos de producción están valuados de acuerdo con las NCP y NL aplicables.	Los costos de ventas están valuados de acuerdo con las NCP y NL aplicables.
Exposición	Los BC han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.

Evaluación de las actividades de control específicas

Un ambiente de control débil se evidenciará en aspectos tales como:

- diferencias de inventario recurrentes sin análisis,
- movimiento de artículos en almacenes sin respaldo documental,
- ausencia de una política definida sobre niveles de inventario...

En un ambiente de control débil resultará más apropiado el enfoque sustantivo.

Controles directos: El componente BC es el que da las características propias a un ente.

Tradicionalmente, el control de los artículos en almacén se realizó a través de controles para salvaguardar A, pero actualmente se usan otros controles que otorgan igual grado de seguridad en forma más eficiente.

- Controles gerenciales e independientes:
 - Uso de presupuestos de venta, niveles de BC, actividades de producción, MO y CIF; seguimiento y comparación con los montos reales para corroborar integridad y veracidad de los costos de producción, las ventas y los inventarios.
 - Procedimientos empleados por la gerencia para revisar y realizar un seguimiento de la información financiera interina relativa a BC y costos de producción y ventas.
 - Preparación de informes gerenciales para controlar:
 - i. ajustes por inventario físico
 - ii. modificaciones en los costos de reposición
 - iii. cantidad y valor de las devoluciones
 - iv. variaciones de precio de MP, MO y CIF
 - v. márgenes brutos
 - vi. CIF sobre o subabsorvidos
 - vii. cantidad de BC y costos de producción
 - viii. obsolescencia o devaluación de BC.
 - Procedimientos empleados por la gerencia para revisar y realizar un seguimiento de los problemas observados en los informes gerenciales y de excepciones.
 - Procedimientos para las conciliaciones de las cuentas del mayor general con los registros permanentes de existencias, para corroborar integridad del componente.
 - Existencias sometidas a recuentos independientes periódicos para verificar la veracidad de las mismas.
 - Procedimientos para la estimación y registro de ajustes para llevar las existencias a los valores estimados de recupero de ítems obsoletos, no utilizables o no vendibles.
 - La conciliación de las cantidades despachadas, pedidas y facturadas.
 - Los costos estándar o de reposición son revisados periódicamente por individuos con capacidad adecuada.
 - La documentación es controlada numéricamente y los faltantes son investigados.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

CONTROLES Y FUNCIONES DE PROCESAMIENTO	TRANSACCIÓN	OBJETIVOS INVOLUCRADOS
El acceso al procesamiento de los costos de producción y a los registros de datos relacionados está restringido.	Transferencia a sectores productivos – Producción	Veracidad e integridad
Los costos estándar, sus cambios y otros datos permanentes son revisados y aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Producción	Valuación y exposición
Los documentos de requisición que evidencian la recepción de MP en el sector de producción son aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Transferencia a sectores productivos	Veracidad e integridad
Los registros de pagos de horas trabajadas en cada área de producción son revisados y aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Producción	Veracidad e integridad
El cargo a producción por las MP, MO y CIF se determina en forma precisa.	Producción	Valuación y exposición
Todos los datos del costo de producción (MP, MO, CIF) son ingresados en forma completa y	Producción	Integridad

precisa, y sólo una vez.		
Los datos del costo de producción rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Producción	Valuación y exposición
Los datos del costo de producción rechazados son acumulados en forma completa y precisa en los registros correspondientes.	Producción	Valuación y exposición
Las cantidades son verificadas e inspeccionadas antes de realizar la transferencia de producción en proceso a PT.	Transferencia a almacén de despacho	Veracidad e integridad
El acceso al procesamiento de los despachos y a los registros de datos relacionados está restringido.	Transferencia a almacén de despacho	Veracidad e integridad
Los documentos de despacho que identifican deudor, cantidades, productos, fechas son preparados en forma completa y precisa y sobre la base de pedidos aprobados.	Costo de ventas	Veracidad e integridad
Los documentos de despacho son aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Costo de ventas	Veracidad
Los documentos de despacho son firmados por los transportistas como constancia de la aprobación de las cantidades despachadas.	Costo de ventas	Veracidad
Los datos sobre todos los despachos son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa y sólo una vez.	Costo de ventas	Veracidad e integridad
Los datos sobre despachos rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Costo de ventas	Veracidad, valuación y exposición
El CV es adecuadamente calculado.	Costo de ventas	Valuación y exposición
Los datos sobre despachos y costo de ventas son procesados en forma completa y precisa en el periodo correcto.	Costo de ventas	Veracidad, valuación y exposición

- Controles para salvaguardar A:
 - El almacenaje de BC se realiza en un lugar seguro.
 - Restricción re acceso físico a las áreas de almacenes.
 - Adecuada aprobación de todos los documentos que respaldan la recepción y transferencia de bienes de almacenes.

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de producción, planificación de existencias y custodia están segregadas de las funciones de contabilización de costos, registros de existencias y del mayor general;
- las funciones de existencias están segregadas de las funciones de mayor general;
- las responsabilidades de la supervisión de los recuentos físicos y aprobación de ajustes están segregadas de la custodia, adquisición, despacho y recepción de BC.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computarizado, deben evaluarse los controles del departamento de sistemas de información.

Programa de trabajo

Programa de trabajo estándar discriminado por objetivos para una Auditoría sin confianza en los sistemas de control (si hay confianza se podrán eliminar ciertas pruebas, reducir su alcance o alterar la oportunidad de su aplicación):

2. Verificar la exactitud matemática del listado de composición de inventarios.
3. Verificar la conciliación de los registros auxiliares con los listados del mayor general.
6. Existencia e integridad:
 - a. Inspección ocular de los inventarios
 - b. Confirmación de las existencias físicas en poder de 3ros
 - c. Corte de documentación apropiado (compras, ventas, producción)
 - d. Comprobación de compras desde los registros auxiliares de inventario a los comprobantes o registros de compras
 - e. Comprobación de ventas desde los registros auxiliares de inventario a los comprobantes o registros de ventas
 - f. Comprobación de compras desde los comprobantes o registros de compras a los registros auxiliares de inventario
 - g. Comprobación de ventas desde los comprobantes o registros de ventas a los registros auxiliares de inventario.
7. Propiedad:
 - a. Se cubre al realizar posprocedimientos 3.b, 3.d, 3.f.
8. Valuación:
 - a. Verificación del cálculo de los procedimientos seguidos por el ente para la obtención del costo ajustado, el costo de reposición o el VNR, según el criterio seguido y lo aceptado por las NCP
 - b. Verificación de la consistencia de la valuación
 - c. Comparación de los valores contabilizados con el valor recuperable
 - d. Revisión de la razonable obtención del CV
 - e. Examen de la eliminación de resultados no trascendidos a 3ros por compras a empresas del grupo económico que se conservan en stock
 - f. Existencia de bienes dañados, obsoletos en el inventario físico.
9. Presentación:
 - a. Revisión de la correcta clasificación entre corriente y no corriente y lo apropiado de su descripción
 - b. Comprobación y revisión de las notas (bases de valuación, bienes gravados, etc.).

Modificaciones probables al programa según las debilidades existentes:

Cuando el auditor detecte inexistencia de ciertos controles o que ellos no funcionan adecuadamente, no podrá reducir el alcance previsto en las pruebas sustantivas con motivo de su enfoque basado en la confianza en el control interno o modificar la naturaleza u oportunidad de dichas pruebas en función al tipo de control o controles que no resultaron aptos. Por ejemplo: si los controles de acceso al depósito de MP no existen o son ineficaces, no podría adelantarse la oportunidad de la toma del inventario físico.

Problemas especiales de la primera Auditoría:

Al constituir los inventarios de cierre información común de 2 periodos económicos, un error en ellos motiva traslación de resultados. De allí que la revisión de afirmaciones de cierre de ejercicio (CV) requiera un previo análisis de las afirmaciones de inicio (EIBC):

Error	Periodo	EF	EI	Efecto sobre el costo*	Conclusión
-------	---------	----	----	------------------------	------------

Exceso	1	>		<	Traslación de resultados que afecta el correcto apareamiento de costos e ingresos
	2		>	>	
Defecto	1	<		>	
	2		<	<	

*CV = EI + C - EF

La no participación del auditor en la revisión del periodo anterior motiva la realización de procedimientos que permitan establecer la razonabilidad de los inventarios al inicio y su correcta valuación.

La necesidad de establecer la uniformidad en la aplicación de los criterios contables motiva la necesidad de realizar el análisis de la forma de determinación del CV en el periodo anterior; ello en la medida en que puedan existir conceptos no integrantes del respectivo rubro, o bien, que él no se hubiera establecido correctamente.

Pruebas de validez

Presenciar recuentos físicos:

Los objetivos son comprobar la existencia real de BC; indicar bienes obsoletos, deteriorados o inservibles, y establecer la confiabilidad de la composición del inventario.

El inventario físico constituye una de las pruebas visuales que de no ser realizadas requieren demostrar el motivo de tal omisión y los procedimientos alternativos empleados en su sustitución.

Etapas:

- **Planificación:** El auditor evaluará
 - si los sistemas de control relacionados con el movimiento físico del stock y su custodia justifican presenciar un inventario con anterioridad a la fecha de cierre
 - si el sistema de control del procedimiento que llevará a cabo la sociedad es adecuado (personal independiente a la custodia, procedimiento idóneo para identificar la mercadería recontada...)
 - lectura de las instrucciones emitidas por la sociedad para la toma del inventario físico para detectar aspectos de la organización de éste con los que el auditor no está de acuerdo
 - determinación de la muestra a recontar por el auditor según la importancia relativa del rubro y la confianza en el procedimiento de inventario.
- **Presencia del recuento:**
 - recorrida inicial para cerciorarse de que el almacén ha sido ordenado para facilitar el recuento y cada ítem tiene adherida una tarjeta de inventario
 - toma de los datos del corte de la documentación (informes de reopción, RM, órdenes de producción...)
 - toma de los datos sobre las tarjetas de inventario emitidas, usadas, anuladas
 - observar si se llevan a la práctica las normas de control interno
 - verificar que los equipos de conteo estén realizando la tarea de recuento en forma efectiva
 - practicar sus propios recuentos según la muestra elegida
 - prestar atención a ítems que pudieran estar obsoletos o tener lenta rotación
 - recorrida final para cerciorarse de que no quedan ítems sin recontar en almacén
 - cotejar las muestras con lo recontado por la sociedad; observar el tratamiento dado a las diferencias entre 1º y 2º conteos y los registros.
- **Seguimiento del recuento:**
 - revisión de la adecuada compilación del inventario físico
 - cotejo de sus muestras con la planilla de compilación del inventario

- verificación de que las tarjetas incluidas en la planilla coincidan con los datos del corte tomado por el auditor
- verificación del corte de la documentación
- seguimiento de los bienes identificados en el inventario como obsoletos o de lento movimiento.

Si el recuento fue efectuado en fecha anterior al cierre, deberá satisfacerse de los movimientos ocurridos en los meses posteriores al recuento.

En los casos de poca o ninguna confianza en el sistema de control, el auditor deberá seleccionar una muestra de las transacciones ocurridas en este periodo y cotejarlos con la respectiva documentación de respaldo.

En industrias con cierto grado de especialización tecnológica, no es necesaria la presencia de un especialista que certifique que las mercaderías inventariadas responden a las especificaciones técnicas o que se encuentran en condiciones de ser usadas, a menos que exista algún motivo para suponer lo contrario. En general, el auditor recurre a su experiencia, al conocimiento que posee de su cliente y de la industria y a las indagaciones al personal. La intervención de especialista es aplicable cuando sea necesaria para determinar la valuación de los ítems (como obras de arte) o las cantidades en existencia (como para canteras, minas...).

Dificultades que pueden presentarse:

- a. la sociedad no tiene por práctica efectuar inventario físicos: el auditor debe tratar de cubrir este procedimiento a través de sus propios recuentos teniendo en cuenta la existencias de esta falla de control interno que se verá agravada por deficiencias de control interno en la custodia de los bienes;
- b. no pudo presenciar el inventario físico tomado por la sociedad: deberá efectuar sus propios recuentos y retrotraer las existencias a la fecha de cierre mediante el examen de la documentación de respaldo;
- c. la sociedad realiza el inventario con mucha antelación (> 3 meses del cierre) o con controles de custodia no satisfactorios, o cuando realiza inventarios rotativos sin efectuar un inventario integral: debe proceder como en a.

Corte de movimientos de inventario:

Tiene por objetivo evitar la inclusión o exclusión de existencias en forma errónea, lo que traería aparejado consecuencias en el A, P y resultados.

Es un punto fundamental para la toma de inventario físico. La persona que tome tal responsabilidad deberá tener conocimiento sobre:

- formularios que se encuentran comprendidos en el corte
- determinar en que sector de la empresa hay talonarios que deban ser contados.

Este control se desarrolla a través del análisis de las primeras compras y de las primeras ventas (y/o despachos) anteriores y posteriores al cierre, poniendo especial atención en las fechas de registración contable y recepción de la mercadería por el cliente.

El corte tiene por finalidad determinar la posición contable (o saldo) de los productos en stock al momento de practicar el inventario. De ahí que se deba registrar el último o últimos comprobantes emitidos de:

- ingreso de mercaderías
- devolución de ingresos de mercaderías
- salida de mercaderías
- devolución de salidas de mercaderías.

Por aplicación del criterio de lo devengado, no sería correcto incluir:

- ingresos no imputables al periodo
- en el CV, costos que no generaron ingresos
- en el A, costos que deben ser absorbidos en resultados.

Esto se producirá cuando:

ERROR	CONSECUENCIAS*		
	PAT	Rtdo	OBSERVACIONES
Se incluye en la existencia final compras que se registran contablemente con posterioridad al cierre.	>	>	
Se omite contabilizar al cierre bienes recepcionados y aprobados con anterioridad al mismo, incluidos en el inventario físico.	-	>	
Se omite contabilizar al cierre bienes recepcionados y aprobados con anterioridad al mismo, no incluidos en la EF.	<	-	
Se contabilizan al cierre bienes recepcionados con posterioridad y no incluidos en el inventario físico.	-	<	
Se contabilizan al cierre bienes recepcionados con posterioridad e incluidos en la EF.	>	-	
Se omite contabilizar al cierre bienes despachados no incluidos en la EF.	-	<	
Se omite contabilizar al cierre bienes despachados incluidos en la EF.	>	>	UB puede ser (+) o (-)
Se contabilizan al cierre bienes despachados con posterioridad, incluidos en la EF.	-	>	
Se contabilizan al cierre bienes despachados con posterioridad, no incluidos en la EF.	<	<	UB puede ser (+) o (-)

*Sobrevaluación: > Subvaluación: <

Pedidos de confirmación a 3ros depositarios:

Cuando los inventarios son significativos, este procedimiento no reemplaza al de recuento de inventarios.

Es conveniente que se efectúe en forma ciega, Si no se recibe respuesta de 3ros, se realiza un segundo envío del pedido.

Análisis de la razonabilidad de la valuación y exposición del A y los resultados:

Será más o menos extenso en función de la actividad del ente. Debe desarrollarse teniendo en cuenta 2 conceptos: significatividad y complejidad.

- Para bienes reexpresados a su costo ajustado que no incluyen costos de conversión: verificar la composición del costo de adquisición y expresión en moneda homogénea, teniendo en cuenta el método de salida de inventario, y analizar la documentación respaldatoria de compras y los registros de movimientos del inventario. Controlar el uso de índices de reexpresión correctos. Si incluyen costos de conversión, verificar el cargo por MO y CIF cotejando órdenes de producción por bienes en existencia y su valorización.
- Revisar el proceso de costeo a una fecha preliminar para determinar si los CIF son aceptados por las NCP y si el procedimiento de imputación es el correcto (uso de bases razonables, distinción de centros de costos directos e indirectos...).
- Cuando se utilizan costos predeterminados: análisis de las variaciones en cuanto a su origen y tratamiento final.
- Si la sociedad utiliza valores corrientes: revisar las bases usadas para su determinación; verificar precios de pedidos de cotización o listas de proveedores a la

fecha de cierre para MP, y si no fuera posible, comparar con precios de compras anteriores o posteriores al cierre previamente ajustados por inflación.

- Para productos con cotización en mercados locales o del exterior: satisfacerse de la inexistencia de fluctuaciones posteriores en la cotización.
- Examinar con cuidado los costos de reproducción.
- Los valores del inventario deben ser recuperables. Analizar FC de compras y ventas, órdenes de producción... posteriores al cierre que fijen parámetros de comparación.
- La valuación del CV: salvo en una 1° Auditoría, requiere sólo revisión adicional de compras y gastos de fabricación y, de corresponder, la obtención del costo de reposición de los productos vendidos.
- Respecto de la exposición, verificar que:
 - la duración del proceso productivo y el ciclo de comercialización tengan relación en cuanto a su agrupación en corrientes o no corrientes;
 - las partidas de A (PP, PT, trabajo en curso...) y de resultados estén correctamente enunciadas;
 - esté contenida información referida a restricciones, afectación de garantías...
 - en las notas se exponga, en su caso, inexistencia de contingencias y falta de uniformidad.

Otros:

Su uso depende de

- las características del ente
- la imposibilidad de aplicar otros procedimientos óptimos.

Son importantes, además, las pruebas tendientes a verificar la transcripción total de las operaciones en libros rubricados del ente a efectos de establecer el cumplimiento de las NL.

Riesgos inherentes

Riesgos de Auditoría: pueden clasificarse según los objetivos:

- Objetivo de existencia
 - Faltantes de inventario no contabilizados
 - Errores en el corte de las operaciones
- Objetivo de pertenencia o propiedad
 - Mercadería de terceros contabilizada como propia
- Objetivo de integridad
 - Existencias no registradas
 - Errores en el corte de las operaciones
- Objetivo de valuación
 - Errores en la aplicación del ajuste por inflación de BC
 - Errores en la determinación de los costos de reposición
 - Errores en la determinación del costo de compra y/o producción
 - Errores en la determinación del costo de ventas
 - Existencias valuadas por encima del valor de recupero
 - Existencias que han perdido su condición potencial de venta o utilización
 - Incorrecta eliminación de los resultados no trascendidos a terceros en mercaderías compradas a empresas del grupo
- Objetivo de exposición
 - Incorrecta apertura del rubro en corriente y no corriente
 - Omisión de información sobre bienes gravados o con restricciones a su utilización

Factores de riesgo inherente:

FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Los márgenes brutos han variado	Aplicación de procedimiento para verificar el

significativamente	recupero de los costos de producción insumidos
Los precios de los materiales han fluctuado significativamente	Verificación de los procedimientos utilizados para la valuación del rubro
La demanda de productos, los niveles de existencias o de producción han cambiado significativamente	Se debe prestar atención, por ejemplo, a la existencia de sobrestocks (si la demanda disminuye significativamente) y a las sobre o subabsorciones de gastos (si hay cambios importantes en la producción)
Se han introducido nuevos productos, avances técnicos y modificaciones de ingeniería	Mayores posibilidades de que los productos preexistentes pasen a ser obsoletos
Un competidor ha introducido un nuevo producto o ha reducido el riesgo de un producto existente	Se debe analizar si los productos de la compañía pueden ser colocados en el mercado a precios rentables
Demoras en la introducción de un nuevo producto han ocasionado costos de fabricación y de reproducción excesivos	Problemas de sobrevaluación del costo del producto
La salvaguarda física de las existencias no es fácil	Debe prestarse especial atención a la posibilidad de que existan sustracciones de materiales o mermas
El proceso de producción contempla varias etapas con asignaciones significativas de costos	Aumenta el riesgo de que una asignación inadecuada resulte en un desvío significativo en los EECC
La empresa realiza recuentos cíclicos en lugar de realizar un inventario físico completo	Se debe evaluar la posibilidad de que existan errores no detectados en los recuentos realizados como los que se producen cuando los bienes no se encuentran correctamente almacenados
Las variaciones con respecto a los costos estándar son significativas	Se debe prestar especial atención al proceso de cálculo de los estándares y al análisis que realice la compañía de las variaciones
La gerencia ha decidido discontinuar un producto	Debe prestarse atención a la posibilidad de que queden bienes (maqs, mats...) que al no ser utilizados deben ser dados de baja del A
El grado de utilización de la planta está disminuyendo	Debe analizarse en que forma son absorbidos los gastos fijos de la planta y prorrateados entre la producción remanente

Factores de riesgo de control:

FACTOR DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Se ha descubierto un defecto significativo en un producto	Posibles reclamos de clientes perjudicados pueden representar una contingencia significativa para la empresa
La seguridad física de las existencias es inadecuada	Mayores pruebas para comprobar la integridad de los inventarios
Los procedimientos aplicados en los recuentos físicos de existencias son inadecuados	Aplicación de procedimientos alternativos destinados fundamentalmente a la verificación de la existencia de los bienes

No se realizan oportunamente las conciliaciones de los resultados de los recuentos físicos con el mayor general	Deben dedicarse esfuerzos adicionales para verificar la registraci3n completa de movimientos físicos y su valorizaci3n
La empresa prevé cambiar el inventario físico completo por recuentos cíclicos	Debe analizarse si el cambio afecta significativamente nuestro enfoque de Auditoría
Se requieren ajustes significativos como consecuencia de los inventarios físicos	Resulta importante que los recuentos sean efectuados en fecha cercana al cierre del ejercicio
Se han identificado montos significativos de existencias obsoletas o de movimiento lento pero no han sido investigados ni contabilizados	Se deben ampliar los procedimientos dirigidos a verificar las posibilidades de recupero del valor de los A
Los registros permanentes de existencias no son confiables	Los recuentos físicos deben efectuarse en una fecha muy pr3xima al cierre del ejercicio
Se entregan existencias en consignaci3n	Se debe analizar y evaluar los riesgos de que esas mercaderías ya hubieran sido vendidas sin conocimiento de la empresa
Se está implantando un nuevo sistema contable de costos o de control de existencias	Se deben efectuar procedimientos adicionales de evaluaci3n de los nuevos sistemas o incrementar los procedimientos sustantivos mientras dure el periodo de implantaci3n de los nuevos sistemas
Los procedimientos de revisi3n y actualizaci3n de los costos estándar no están claramente definidos, no son uniformes o se aplican sin el debido cuidado	Se deben analizar con mayor cuidado las explicaciones de las variaciones de los costos reales con respecto de los costos estándar
Las variaciones de costos no están adecuadamente explicadas	Se debe analizar con cuidado el riesgo sobre errores de contabilizaci3n de operaciones no detectados por la falta de control
Los costos de producci3n no están apropiadamente apareados con los ingresos correspondientes	Aumentar el alcance de los procedimientos de corte
Existe una acumulaci3n de transacciones no procesadas	Problemas potenciales en la integridad de las operaciones

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de Auditoría:

El componente incluye partidas que representan transacciones relativamente homogéneas durante el periodo: costos de producci3n y de ventas y saldos (existencias). Esta divisi3n es útil para determinar el enfoque de Auditoría a aplicar.

En general, los componentes de transacciones son más adecuados para aplicarles un enfoque de confianza en los controles y pruebas de cumplimiento, mientras que a los componentes de saldos resulta más eficiente aplicarles un enfoque sustantivo.

Para la determinaci3n del enfoque de Auditoría a aplicar también es importante conocer el criterio de valuaci3n: si se aplica el criterio de costo incurrido, el componente será más proclive a un enfoque de controles que si se emplea el criterio de valores corrientes.

Ejemplos:

- “Las existencias son valuadas a su valor de reposición al cierre del ejercicio”

El auditor debe distinguir 2 aspectos esenciales:

1. La forma de satisfacerse sobre la existencia de los bienes

Si la entidad no posee un sistema de inventario permanente, un enfoque sustantivo basado en el recuento físico a la fecha de cierre del ejercicio puede resultar el más eficiente y eficaz. La confirmación por 3ros de mercaderías en su poder puede complementar los procedimientos sustantivos.

Si la entidad posee un sistema de inventario permanente, la factibilidad de depositar confianza en la información suministrada por el mismo debe ser evaluada por el auditor. Si la empresa efectúa recuentos físicos periódicos analizando y ajustando las diferencias con los registros, el auditor podrá comprobar en este control si se verifica el buen funcionamiento del mismo. La participación en algunos recuentos al cierre será un procedimiento adecuado a realizar.

La existencia de documentos que respalden los movimientos de artículos en almacenes puede constituir la base para el desarrollo de un enfoque de pruebas de cumplimiento. El procesamiento íntegro de estos documentos, la correlatividad y la autorización de los movimientos serán algunos de los controles que deberá probar el auditor para poder confiar en ellos.

2. La forma de satisfacerse de los valores de reposición de los bienes

Un enfoque sustantivo puede desarrollarse a través de la verificación de la documentación respaldatoria de los valores (FC, OCpra, cotizaciones...) de forma tal de cubrir una porción significativa del saldo. A mayor muestra, menor eficiencia del procedimiento.

Un sistema de información en el que los valores de reposición sean actualizados en forma correcta y oportuna, permitirá efectuar muestras reducidas que le permitan al auditor evaluar la efectividad del sistema.

- “Las existencias son valuadas a su valor de costo de adquisición, utilizando el criterio FIFO”

Los objetivos básicos a cubrir por el auditor serán similares a los mencionados en el caso anterior.

Para verificar la valuación de las existencias, debe tenerse en cuenta:

- Un sistema de inventarios permanentes cuyo funcionamiento adecuado pueda ser corroborado por el auditor permitirá que un enfoque de cumplimiento basado en verificar a través de muestras selectivas que las existencias se encuentran valorizadas en función de las últimas compras puede ser efectivo.
- Si el enfoque de cumplimiento no resulta aplicable, una verificación más extensa de las últimas compras hasta cubrir las existencias finales será un procedimiento posible.

Procedimientos de Auditoría:

Costos de producción

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo, de igual periodo del año anterior y los presupuestados con respecto a:
 - variaciones en la producción (unids y valores)
 - volumen de producción por producto o establecimiento
 - porcentaje de MP, MO y CIF en los costos de producción por producto o por establecimiento
 - costos unitarios

- utilización del material y desperdicios de producción
- estándares de MO, total de costos laborales y horas trabajadas
- estándares de CIF y costos reales por concepto
- total de los costos de producción incurridos y de los costos de producción asignados a existencias.
- Efectuar un análisis de la razonabilidad global de los costos de producción multiplicando las unidades producidas en un periodo determinado por el costo promedio de producción del periodo. La efectividad de esta prueba dependerá de situaciones tales como:
 - la heterogeneidad de los artículos producidos
 - el nivel de fluctuaciones de los valores de los costos de los insumos utilizados en el proceso productivo.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - i. costos y variaciones en la producción por producto
 - ii. volumen de producción
 - iii. modificaciones de los costos estándar
 - iv. datos sobre calidad de producción
 - v. gastos departamentales
 - vi. absorción de CIF.
- Revisión y modificación periódica y oportuna por un funcionario de nivel apropiado de los costos estándar de MP, MO y CIF.
- Revisión y modificación periódica y oportuna por un funcionario de nivel apropiado de los índices de MP, MO y CIF en base a presupuestos de costos y proyecciones de producción.
- Revisión del método de asignación de costos de MO y CIF y su aplicación uniforme.
- Las conciliaciones de los costos de MO asignados a BC con los incurridos según los registros de remuneraciones y su revisión y aprobación por un funcionario de nivel apropiado.
- Las conciliaciones de los CIF asignados a BC con los incurridos, y su revisión y aprobación por un funcionario de nivel apropiado.
- La utilización de documentos de requisición prenumerados, investigando los documentos faltantes en forma oportuna.

Cuando el trabajo de Auditoría se base en conciliaciones efectuadas por la empresa, debe obtenerse una adecuada satisfacción de Auditoría de que son preparadas correctamente, verificando:

- la forma en que son preparadas las conciliaciones (control de la fuente de los datos y de la forma en que son agrupados y clasificados),
- el seguimiento de las partidas conciliatorias, incluyendo su regularización en los meses siguientes,
- el trabajo efectuado por el funcionario responsable del control y aprobación de las conciliaciones.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Observar el proceso de producción y comprobar que las MP, MO y CIF están siendo utilizados en la producción.
- Para productos seleccionados, revisar la formación de los costos estándar y examinar los datos de respaldo para determinar que:
 - i. están basados en estudios de métodos y secuencias de producción que se ajustan razonablemente al proceso productivo

- ii. los costos estándar de MP son razonables en relación con los costos reales incurridos
- iii. las horas y tarifas de la MO y los CIF son razonables en relación con los costos reales incurridos
- iv. los costos unitarios no incluyen cargos anormales por parada de planta, desperdicios, reprocesamiento...
- v. los componentes de costos estándar han sido determinados de manera uniforme con años anteriores.
- Para productos seleccionados valuados a costo promedio o a costos por proceso, probar la corrección matemática de los costos unitarios.
- Para los CIF seleccionados:
 - i. comparar los costos con la documentación de respaldo
 - ii. determinar que los costos incluidos son apropiados y uniformes con el periodo anterior
 - iii. determinar la base de asignación de los CIF a las existencias y compararla con el periodo anterior para verificar su uniformidad
 - iv. comparar la asignación con la imputación apropiada en el mayor general.
- Analizar la asignación de los CIF sobre o sub-absorbidos a BC o costo de ventas.
- Obtener análisis de las variaciones y:
 - i. comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - ii. verificar la exactitud matemática
 - iii. analizar con la gerencia las causas de las variaciones y el impacto sobre los costos estándar
 - iv. determinar la razonabilidad de la asignación a BC o costo de ventas (CV)
 - v. comparar los ajustes con la registración adecuada en el mayor general.

Costos de ventas

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas e inusuales entre los montos del periodo, de igual periodo del año anterior y los presupuestados con respecto a:
 - i. CV por producto o establecimiento
 - ii. margen bruto
 - iii. CV de los meses anteriores y posteriores al cierre
 - iv. disminución de las existencias, pérdida por desperdicios y otros costos importantes
 - v. rotación de BC.
- Revisar los asientos por CV en las cuentas del mayor general para identificar ítems significativos o inusuales.
Deben investigarse variaciones relevantes entre distintos meses sin una adecuada correlación con las fluctuaciones en los volúmenes vendidos.
- Considerar la razonabilidad global del CV:
 - i. Multiplicando unidades vendidas por costo promedio del producto
 - ii. Calcular sobre una base anual los CV mensuales.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión por la gerencia de de los estados financieros interinos y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - i. costo de ventas
 - ii. márgenes brutos
 - iii. CV por producto o establecimiento
 - iv. márgenes brutos por producto o establecimiento
 - v. ajustes por inventario físico

- Las conciliaciones de cantidades facturadas, despachadas, pedidas y registradas en el costo de ventas son revisadas y aprobadas por funcionarios de nivel apropiado.
- Las conciliaciones de los costos de producción incurridos y el CV con las variaciones en BC son revisadas y aprobadas por funcionarios de nivel apropiado.
- Los documentos de despacho son prenumerados y los documentos faltantes, investigados oportunamente.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Obtener un listado del CV por un periodo y:
 - i. comparar los totales seleccionados
 - ii. verificar la exactitud matemática
 - iii. investigar las partidas significativas o inusuales
- Para los documentos de despacho seleccionados:
 - i. comparar con el listado de CV
 - ii. comparar con la documentación de respaldo para detectar la evidencia del despacho
 - iii. comparar las cantidades y el costo unitario con la documentación de respaldo
 - iv. verificar la exactitud matemática
 - v. comparar la baja de las cantidades en los registros de existencias permanentes.
- Para los documentos de despacho seleccionados, emitidos durante el periodo y con posterioridad al cierre, realizar pruebas de corte.

Existencias

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente, el año anterior y los presupuestados, y explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales respecto a:
 - i. BC por producto o establecimiento
 - ii. BC por componente de costos
 - iii. BC por categoría (MP, PP, PT)
 - iv. costo promedio de BC
 - v. obsolescencia o devaluación de BC
 - vi. anticuación de BC
 - vii. variaciones de precio de adquisición de MP
 - viii. meses de disponibilidad de las MP
 - ix. existencias compradas a empresas vinculadas
 - x. margen bruto del mes anterior y posterior al cierre

Algunas causas de variaciones en BC:

- políticas de reducción o aumento de inventarios
- variaciones en los costos de los productos
- evolución de las políticas de ventas
- necesidad de atender compromisos prefijados...
- Revisar los asientos en las cuentas del mayor general de BC y previsión para BC obsoletos o de poco movimiento para identificar ítems significativos o inusuales.
- Revisar las conciliaciones de los registros permanentes de BC con el mayor general.
- Revisar los ajustes por inventario físico e investigar los ítems significativos o inusuales.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión por la gerencia de de los estados financieros interinos y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - i. BC
 - ii. BC por categoría (MP, PP, PT)

- iii. BC por componente de costos
- iv. obsolescencia o devaluación de BC.
- Revisión y seguimiento gerencial de informes de:
 - i. rotación de BC
 - ii. devaluación de BC
 - iii. cantidades de costos que exceden las pautas específicas o la demanda proyectada
 - iv. variaciones de precio de MP
 - v. cantidad y valor de las devoluciones
 - vi. ajustes por inventario físico
 - vii. anticuación de BC
- Las conciliaciones de los registros permanentes de BC con el mayor general son revisadas y aprobadas por funcionarios de nivel apropiado.
- Las existencias son sometidas a recuentos físicos periódicos y los ajustes resultantes son revisados y aprobados por funcionarios de nivel apropiado.
- Las estimaciones de valores de recupero de BC obsoletos, dañados o de poco movimiento son preparadas por personas experimentadas.
- Los BC están depositados en áreas custodiadas.
- El acceso a las áreas de depósito de BC está restringido.
- Los BC son recibidos y transferidos a las áreas de depósito sólo en base a los documentos de transferencia apropiados.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Asistir a los recuentos físicos y observar los procedimientos de recuento del cliente.
- Obtener la conciliación del listado de existencias físicas con el mayor general y:
 - i. verificar la exactitud matemática
 - ii. comparar los montos con la documentación de respaldo
 - iii. comparar los ajustes con los asientos correspondientes en el mayor general
 - iv. investigar las partidas conciliatorias significativas o inusuales.
- Obtener el listado de existencias físicas y:
 - i. verificar la exactitud matemática
 - ii. investigar las partidas significativas o inusuales.
- Obtener un listado de existencias en poder de 3ros y:
 - i. verificar la exactitud matemática
 - ii. comparar el total con el mayor general
 - iii. confirmar las cantidades directamente con los 3ros
 - iv. revisar los resultados a asistir a los recuentos de existencias físicas
 - v. inspeccionar las existencias
 - vi. investigar las partidas significativas o inusuales.
- Obtener un análisis de la previsión por BC obsoletos o de poco movimiento y:
 - i. verificar la exactitud matemática
 - ii. comparar el total con el mayor general
 - iii. tratar con la gerencia la razonabilidad de los procedimientos y las presunciones adoptadas al establecer la previsión
 - iv. comparar las estimaciones del valor de realización o de recupero con antecedentes previos
 - v. comparar la información de BC, ventas o presupuestos con la documentación de respaldo.
- Probar los registros de BC detallados para detectar existencias excesivas o de poco movimiento.

Recuento físico de BC

- Un adecuado control de los inventarios incluye la realización periódica de recuentos físicos con el propósito de:
 - Corregir los desvíos que existieran en el sistema de información sobre las existencias reales de bienes en inventarios
 - Evaluar la efectividad con que funcionaron los sistemas de entradas y salidas de bienes de almacenes y si el procesamiento de esa información es correcto y oportuno
 - Asignar responsabilidades por las diferencias que pudieran observarse en el recuento, que pueden deberse a:
 - documentos respaldatorios de movimientos de bienes no procesados
 - movimientos de bienes efectuados sin su documentación respaldatoria
 - sustracción indebida de bienes...
- Los recuentos proporcionan evidencia sobre la existencia de los bienes. La propiedad de los mismos debe ser verificada empleando otros procedimientos adicionales (compulsas de documentos referidos a compras, producción y ventas).
- Los recuentos físicos pueden ser:
 - Totales: pueden resultar más confiables para el auditor y, si son efectuados en fecha cercana al cierre, son una buena fuente de satisfacción de Auditoría.
 - Parciales: Son utilizados en entes que llevan un registro de inventario permanente, corregido a lo largo del ejercicio por las diferencias que se produjeran.
- El auditor no necesita recontar la totalidad de los bienes. Su actividad debe limitarse a la selección de muestras para cotejar con los documentos de recuento de la empresa.
- El número de ítems a recontar por el auditor dependerá de diversos factores:
 - la confianza que merezcan las actividades de recuento desarrolladas por el personal de la empresa,
 - cantidad y valor de los ítems,
 - el grado de satisfacción de Auditoría que aporten los procedimientos de recuento físico en el total de procedimientos a efectuar.

Deberá considerarse en cada caso:

- Características del personal de la empresa (participación de personal ajeno al ente o con conocimientos técnicos).
- Movimientos de ítems durante el recuento (condición ideal que facilita la tarea de conteo).
- El corte de documentación.
- Identificación precisa de los ítems recontados.

Bolilla 10: Bienes de uso, bienes intangibles de naturaleza similar y cuentas de resultados relacionadas

Bienes de uso y cuentas de resultados relacionadas

Concepto y naturaleza. Componentes

Según RT 9, los bienes de uso son "aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y o a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada". Generalmente, están sujetos a depreciación. Ésta puede ser cargada al resultado del ejercicio o considerada como una porción del costo de producción, formando parte del valor de los inventarios.

El componente normalmente incluye: terrenos, edificios, maquinarias y equipos, rodados, instalaciones, herramientas, muebles y útiles, embarcaciones, mejoras en propiedades de terceros o terrenos, hacienda reproductora, minas, obras en construcción y bienes de uso en tránsito.

Estos bienes pueden clasificarse en 2 grandes grupos:

1. Bienes muebles
2. Bienes inmuebles.

Además, los BU pueden dividirse en:

1. BU que se deterioran por el transcurso del tiempo (sujetos a desgaste), como edificios
2. BU que se extinguen por su consumo o extracción (sujetos a agotamiento), como canteras
3. BU que no se deterioran ni se extinguen (no sujetos a amortización), como terrenos.

Esta identificación es importante para definir el criterio razonable existente en materia de medición de cargos por amortización y para establecer su correcta asignación a resultados.

La tangibilidad de los BU los somete a ciertas consecuencias que el auditor debe tener en cuenta en la aplicación de sus procedimientos, como:

- la factibilidad de obsolescencia
- el grado de custodia o salvaguarda
- la posibilidad de ser gravados con derechos reales.

Para las empresas industriales suele ser el activo de mayor de mayor significación y la depreciación del ejercicio también suele ser un cargo a resultados de importancia.

En las empresas de servicios, generalmente no representan un rubro de significación ya que no requieren inversiones significativas en el rubro parra el desarrollo de sus actividades. En el

caso de las entidades financieras, típicas empresas de servicios, las inmovilizaciones en activos fijos (AF) pueden ser significativas, por ejemplo, cuando tienen un significativo número de sucursales.

Las adquisiciones y retiros de AF normalmente son auditados en forma separada de las compras de bienes y servicios, principalmente porque:

- Pueden ser poco frecuentes en industrias que no se encuentran en etapa de expansión pero sus montos pueden ser significativos.
- Las adquisiciones pueden estar sujetas al mismo sistema de controles que las compras de bienes y servicios o, si ocurren frecuentemente, en un sistema específico. Pueden requerir aprobación específica de la gerencia.
- Las adquisiciones pueden abarcar transacciones que difieren de las compras normales, como leasing de capital, asignación de intereses...

Si estas circunstancias no se presentan, sería conveniente incluir las adquisiciones de AF en el componente de compras de bienes y servicios, prestando especial atención a los retiros significativos de AF.

Actividades incluidas:

Las actividades relacionadas con BU pueden representar una parte importante de las operaciones de la empresa cuando se encuentra en la etapa de iniciación. En este caso, pueden existir sistemas específicos para las transacciones de adquisiciones.

El procesamiento de estas operaciones involucra una cantidad significativa de información entre sistemas, incluyendo las de procesamiento de compras de bienes y servicios, recepción de bienes, FC de proveedores, costos laborales...

Otras industrias de capital intensivo requieren cada año incurrir en erogaciones significativas para el mantenimiento o reparación de los AF. En estos casos, el volumen de transacciones es de consideración.

Se debe considerar la importancia relativa de las obras en curso. En algunas industrias, suelen desarrollarse algunos proyectos internamente. La acumulación de costos internos y externos en que se incurre en cada obra puede requerir, además del procesamiento de un elevado número de transacciones, una clara definición de la asignación de los costos entre cada obra.

La operatoria del rubro BU se encuentra estrechamente relacionada con el objetivo que cumplen dichos bienes en el patrimonio del ente.

Su periodo de permanencia produce efectos conforme a su asignación y a las alternativas que se suscitan durante el lapso de utilización respectivo. En el caso de bienes construidos, la operatoria se extiende al ciclo de obtención del bien.

También tienen efecto sobre la operatoria:

- Los procedimientos previos que culminan con la incorporación de los bienes o los insumos necesarios para su construcción.
- Los procedimientos inmediatos a la desafectación o discontinuación del uso de los bienes.

Los elementos de control condicionan su naturaleza a las características de las condiciones controladas, cuyos comportamientos quedan registrados en algún elemento sensor (su inexistencia implica falta de control).

Los distintos sistemas que integran la operatoria del rubro están predeterminados por el flujo: incorporación → administración de su uso → baja.

Dentro de cada sistema deben identificarse subsistemas específicos como paso previo para evaluar los grupos de control en el máximo nivel de detalle. Ejemplo:

Incorporación:

Requerimiento: origen – cancelación

Recepción del bien

Asignación al centro de costo

Alta en registros de inventario
Transferencia de dominio
Criterios de valuación
Determinación de la vida útil.

En cada caso, el auditor debe establecer el límite del proceso de desagregación según su importancia e influencia sobre la información contable.

Identificadas las condiciones y características sujetas a control en los subsistemas, debe considerarse cómo se manifiesta el resto de los elementos que los integran:

Sensores:

Algunos, de uso corriente en la operatoria de BU son:

Informe de requerimiento
Informe de recepción
Parte de instalación
Parte de transferencia
Hoja de costos de construcción
Registros de stock permanente
Informe de reparaciones
Informe de mantenimiento preventivo
Hojas de valorización
Informe de baja o discontinuación.

Grupos de control:

Control físico por responsables ajenos al sistema
Control de correlatividad de los comprobantes comprendidos en la operatoria
Comparación de informes de instalación y de baja o discontinuación con novedades de altas y bajas de registro de stock
Comparación entre informes de vigilancia con los sensores de entrada y salida de BU.

Grupo activante:

Si no actuara en forma debida, se producirían 2 hechos alternativos:

1. que ciertos elementos de control se dejaran de aplicar por no ser utilizado su producto, y
2. que se sigan aplicando, pero que no provoquen acciones correctivas.

Esto afectará el desarrollo de las tareas del auditor y las respectivas conclusiones.

El grupo activante se manifiesta a través de:

El análisis de diferencias entre los registros analíticos y el stock físico
Cambios de procedimientos ante cambios de las características de las condiciones controladas, etc.

Controles típicos de los procedimientos:

- Relativos a la incorporación
 1. Normas referidas a autorizaciones
 2. Control de los bienes recibidos
 3. Provisión de información contable referida al ingreso y afectación de los bienes
 4. Criterios para establecer el valor de incorporación al patrimonio y la vida útil
 5. Existencia de legajos de incorporación de bienes, incluyendo la documentación que avala el dominio.
- Relativos a la administración de su uso
 1. Separación de las funciones de custodia de la registración contable
 2. Mantenimiento de registros de inventario permanente
 3. Adecuadas medidas de seguridad y cobertura de siniestros
 4. Normas referidas a traslados de bienes entre sectores
 5. Existencia de un sector responsable de herramientas o similares

6. Verificación en el sector de contaduría de la correlatividad de formularios que integran la operatoria
 7. Normas precisas sobre procedimientos contables de valuación
 8. Control de bienes en poder de 3ros.
- Relativos a bajas
 1. Normas referidas a autorizaciones
 2. Provisión de información contable referida a la baja por desafectación o venta de los bienes
 3. constancia en la recepción del bien por 3ros.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio:

- Relacionadas con las características de los BU:
 - Antigüedad promedio de los AF por tipo, clase ubicación y segmento del negocio
 - Métodos de depreciación y vidas útiles usadas en la industria
 - Si las vidas útiles están afectadas por las políticas de mantenimiento y reparación
 - AF utilizados para fines de investigación y desarrollo
 - El efecto de las reglamentaciones ambientales existentes o propuestas
 - AF adquiridos con subsidios oficiales por inversión y sus correspondientes restricciones
 - Alcance de las transacciones de leasing
 - Si existen planes para vender AF sub-utilizados
 - En qué medida se continúan usando los AF totalmente depreciados
 - Propiedades de las cuales se extraen recursos no renovables.
- Relacionadas con las políticas de financiamiento:
 - En qué medida los AF se adquieren con fondos propios
 - En qué medida los AF se financian con préstamos a LP
 - En qué medida los intereses han sido o deberían ser activados
 - Si se ha acordado leasing a corto o largo plazo.
- Relacionadas con las condiciones y tendencias económicas de los mercados:
 - Se han realizado cambios significativos en la industria con respecto a los mercados y a planes de adquisición de los competidores
 - Capacidad excesiva o AF obsoletos en una industria
 - El efecto sobre los avances tecnológicos esperados y recientes sobre los AF
 - El efecto de las variaciones en las fuentes o costos de financiamiento o en los mercados sobre la viabilidad de un proyecto.

En general, cuando una economía crece puede ser conveniente adquirir AF adicionales para mantener la posición de mercado. En una recesión, por la declinación de las ventas puede ser necesario vender AF antiguos o menos rentables.

Cabe considerar que la revisión de este rubro permite obtener elementos válidos para tener presentes en la comprobación de otros:

Rubro relacionado	Aspecto considerado en la revisión
Créditos	Crédito fiscal originado en el IVA por compras
BC	Amortizaciones contenidas en el CPT y CPP
PN	Origen de los bienes
Resultados	Cargo por amortización Costo de BU dados de baja o vendidos Cargos por obsolescencia.

Normas contables y normas legales aplicables

Normas legales sobre valuación y exposición:

LSC, arts. 63 a 71
Normas de la CNV

Normas contables sobre valuación y exposición:

RT 8, 9, 11 y 17

Del análisis de cada una de las siguientes situaciones depende el enfoque a emplear:

- Método de contabilización de repuestos
- Método de identificación de los gastos de mantenimiento y reparación
- Método de identificación de transacciones entre empresas vinculadas
- Método de activación de intereses en AF construidos
- Métodos de depreciación utilizados para cada tipo de AF
- Vida útil asignada a cada tipo de activo
- Base para distinguir entre leasing de capital y operativo
- Base para activar MO y CIF en AF construidos
- Base de reconocimiento y contabilización de ganancias y pérdidas por retiros
- Base de clasificación de AF inactivos o en venta.

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	BC	ADQUISICIONES Y RETIROS	AMORTIZACIONES
Existencia	Existencia real de los bienes que componen el saldo al cierre.	Los AF adquiridos existen físicamente. Las adquisiciones y retiros están adecuadamente autorizados.	La amortización está relacionada con los activos fijos existentes y usados, cuya propiedad corresponde al ente.
Pertenencia	Propiedad: La empresa auditada tiene la titularidad de los mismos. Los beneficios y riesgos derivados de la propiedad de los BU corresponden al ente y son utilizados en su negocio.	Las adquisiciones y retiros representan transferencias de los beneficios y riesgos derivados de la propiedad de los AF.	
Integridad	Todos los saldos de BU están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes.	Todas las adquisiciones y los retiros están adecuada e íntegramente contabilizados y acumulados en los registros que corresponde.	Toda la amortización está adecuada e íntegramente contabilizada y acumulada en los registros que corresponde. La amortización está registrada en el periodo que corresponde.
Valuación	El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con las NCP	Los retiros y adquisiciones están correctamente calculados a su monto	Los montos de amortización están correctamente calculados utilizando

	y NL aplicables. Los saldos de BU reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación.	apropiado de acuerdo con las NCP y NL aplicables.	métodos de depreciación y vidas útiles aceptables.
Exposición	Los BU han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Los BU han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para la adecuada comprensión de estos saldos.

Evaluación de las actividades de control específicas

Siempre la evaluación de controles implica:

- 1- Relevamiento: Comprende técnicas de descripción narrativa, cuestionarios y cursogramas (a menudo no resultan necesarios para BU).
- 2- Evaluación de la estructura del sistema
- 3- Prueba de funcionamiento del sistema

Ambiente de control:

Las organizaciones en que las inversiones en AF y el costo de mantenimiento no son significativos no muestran una vocación hacia el control de los BU: no se concilian registros detallados de AF con los bienes existentes, no se analiza detenidamente la vida útil para determinar la cuota de depreciación...

Los controles sobre los AF son débiles y los contratos de seguros sobre valores contables no previenen contra pérdidas ante eventuales siniestros. Los trabajos de auditoría deben prestar especial atención a la integridad y veracidad de los saldos y amortizaciones.

En las organizaciones en que las inversiones en AF y el costo de reparación y mantenimiento de la capacidad instalada son significativos, es común observar estrictos controles presupuestarios trabajos a incurrir por reparaciones y altas del ejercicio, análisis detallados de las vidas útiles a asignar...

Controles directos: El componente BU y amortizaciones tiende a tener características similares en todas las organizaciones, por eso, los sistemas de control tienden también a asimilarse.

La importancia relativa de estos controles puede variar según sea la etapa por la que atraviesa la organización, por ejemplo, durante la construcción de una nueva planta, los AF pueden ser los que comprendan la mayor parte de los activos del ente (esto se da especialmente en industrias de capital intensivo con plantas hechas a medida).

Los sistemas de control deben atender tanto al manejo y control de los bienes físicos como de sus valores.

La necesidad de manejo de activos voluminosos lleva al empleo de sistemas computarizados para su procesamiento. Requiere especial atención del auditor el archivo maestro de AF.

Los sistemas de control deben prever la salvaguarda de los bienes físicos, con énfasis en el aspecto de separación de tareas de custodia y registración.

- Controles gerenciales e independientes:

- Utilización por parte de la gerencia de presupuestos de adquisición de AF y su comparación con las erogaciones reales, para verificar integridad y veracidad de las altas del periodo.
 - Conciliaciones de los listados de AF con las cuentas del mayor, para verificar la integridad de los saldos.
 - Procedimientos de la gerencia para revisar y realizar un adecuado seguimiento de la información contable sobre saldos de AF y cargos de amortización, para verificar integridad y valuación del componente.
 - Preparación de informes gerenciales y de excepción relativos a:
 - i. erogaciones por proyecto
 - ii. erogaciones que superan los montos presupuestados
 - iii. costos de reparación y mantenimiento
 - iv. leasings de capital
 - v. variaciones en las tasas y métodos de depreciación
 - vi. ajustes por inventarios físicos
 - vii. utilización de AF
 - viii. AF totalmente depreciados
 - ix. procedimientos para revisar y seguir los problemas detectados.
 - Recuentos físicos periódicos para comprobar la existencia de los bienes.
 - Procedimientos gerenciales de análisis de la adecuada asignación de tasas de amortización, para verificar valuación de los AF.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

Controles de procesamiento y funciones de procesamiento	Transacción involucrada	Objetivos
Las adquisiciones y retiros son aprobados por funcionarios de nivel apropiado.	Adquisiciones y retiros	Veracidad
El acceso a las funciones de procesamiento de AF y datos relacionados está restringido.	Saldos de BU	Veracidad y valuación
Los datos de las transacciones de adquisiciones y retiros son ingresados para su procesamiento en forma precisa y sólo una vez.	Adquisiciones y retiros	Integridad y valuación
Los datos de las amortizaciones son ingresados para su procesamiento en forma precisa y sólo una vez.	Amortizaciones	Integridad y valuación
Los datos de las transacciones de adquisiciones, retiros y amortizaciones rechazados son identificados, analizados y corregidos oportunamente.	Adquisiciones y retiros Amortizaciones	Integridad

- Controles para salvaguardar activos:

Se relacionan con

- Acceso físico a los AF restringido
- Protecciones físicas de los AF para evitar un traslado no autorizado.

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de aprobación de las adquisiciones y retiros de AF están separadas de su contabilización
- las funciones de registración de movimientos de AF y del mayor general están separadas
- la función de custodia de los AF está segregada de las funciones de registración
- la función de aprobación de proyectos de reparación y mantenimiento está segregada de las funciones de registración
- las responsabilidades de supervisión de los recuentos físicos y aprobación de los ajustes correspondientes están segregadas de la custodia de los AF.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computadorizado, deben evaluarse los controles del departamento del sistema de información.

Modificaciones probables:

Si en la evaluación de los controles surgen debilidades que afecten la información que generan las transacciones y consecuentemente las afirmaciones contenidas en los EECC, se pueden obtener nuevos elementos de juicio referidos a posibles consecuencias de controles ineficientes o inexistentes mediante la aplicación de procedimientos complementarios de evaluación.

Son relevantes para el auditor a efectos de medir las consecuencias de la inobservancia de ciertos controles y su efecto para la determinación de los procedimientos de revisión, hechos tales como: significatividad del rubro, nivel de movimiento en el ejercicio económico ante circunstancias especiales, nivel importante de BU en poder de 3ros...

Problemas de la 1ra Auditoría:

Al comprender el rubro conceptos acumulativos, se deben realizar tareas adicionales para establecer:

1. La razonabilidad de los valores de inicio del periodo económico: Requiere
 - a. Verificar que los BU que componen el inventario de inicio existen y son propiedad del ente, seleccionando una muestra representativa sobre la que se practicará una inspección ocular y una revisión de la documentación.
 - b. Practicar un recómputo global de los valores y amortizaciones acumuladas, también en base a una muestra.
 - c. Revisar las cargas por mantenimiento y reparaciones de ejercicios anteriores que podrían significar omisiones de A.
 - d. Seleccionar ciertos bienes al azar y comprobar su inclusión en los registros contables.
 - e. Obtener confirmaciones del Registro de la Propiedad sobre la titularidad de los bienes.
2. Los criterios seguidos en el ejercicio anterior para determinar su uniformidad con los aplicados en el ejercicio a auditar: Surge de la revisión precedente.

Cuando existen dificultades para concluir sobre la razonabilidad de los valores asignados a BU, el auditor puede recurrir al valor de productos similares en el mercado, tasaciones de peritos especializados, etc. o afectar su informe.

Programa de trabajo. Pruebas de validez

Programa de trabajo estándar discriminado por objetivos para la revisión de los saldos relacionados con BU (si hay confianza en los sistemas de control se podrán eliminar ciertas pruebas, reducir su alcance o alterar la oportunidad de su aplicación):

4. Verificar la suma del listado (o suma del mayor auxiliar).
5. Cotejo con el mayor auxiliar.
6. Cotejo del total con el mayor general.
7. Existencia:

c. Inspección ocular de los BU.

La comprobación de los saldos de inicio y los movimientos de bienes producidos durante el periodo requiere una revisión de los valores de partida y una inspección ocular selectiva. La revisión de los movimientos del periodo implica la utilización de técnicas específicas para altas, bajas y transferencias:

Para las altas:

- Revisión de la documentación respaldatoria de adquisición o construcción, estableciendo la razonabilidad del valor de incorporación
- Inspección ocular de los bienes

- Verificar su adecuada inclusión en los registros contables y de inventario permanente
- Comprobar la razonabilidad de la vida útil asignada, en el caso que corresponda.

Para las bajas:

- La revisión de su adecuada registración atendiendo a los valores por los que se encontraban incluidos en el patrimonio desagregados por conceptos (VO, amortizaciones acumuladas...)
- Revisión de la razonable asignación a resultados del costo del bien a la fecha de transferencia a 3ros
- Revisión de la documentación respaldatoria que dio origen a la baja
- Verificar su reflejo en los registros de inventario permanente.

Para las transferencias:

- Verificar la razonabilidad en el cambio de concepto de imputación, estableciendo sus causas y comprobando sus efectos
- Verificar la adecuada actualización de los registros de inventario permanente
- Determinar la extensión de la muestra sujeta a revisión en función de los resultados que haya obtenido el auditor en la evaluación de controles.

8. Inexistencia de omisiones o Integridad:

- a. Revisión de la cuenta de resultados de reparaciones y mantenimiento a efectos de detectar bienes omitidos de registrar: El objetivo es establecer la no existencia de erogaciones que merezcan el tratamiento de una mejora o un bien activable. Consiste en el análisis de cargos significativos efectuados a las cuentas de reparaciones y mantenimiento.
- b. Seleccionar algunos ítems y verificar su inclusión en los registros auxiliares de BU.

9. Propiedad:

- a. Examen de la documentación de respaldo de las compras de BU
- b. Examen de los títulos de propiedad
- c. Confirmación al Registro de Propiedades.

10. Valuación:

- a. Examen de la valuación de las altas y bajas con documentación de respaldo:
- b. Examen de los criterios de valuación seguidos para los bienes de propia construcción: El auditor debe prestar especial atención a
 - Métodos utilizados para determinar el costo de construcción
 - Fechas de origen tomadas para el ajuste por inflación
 - CIF imputados
 - Otros conceptos activados
 - Activación de CFI: procedencia de su cómputo, conceptos tomados, cálculos, fechas de origen...
- c. Revisión de la correcta reexpresión en moneda de cierre de los valores al inicio (VO y amortizaciones acumuladas), altas, bajas y transferencias del ejercicio.
- d. Revisión del cálculo de las amortizaciones del ejercicio: Existen 2 procedimientos de revisión, el 1º representado por la prueba global; el 2º, por la revisión a nivel de detalle y a través de una muestra significativa de las respectivas planillas de cálculo y se justifica cuando no sea posible la aplicación de la prueba global (por ejemplo: se carece del dato de los BU que completaron su vida útil en el periodo anterior) o cuando surjan diferencias que sea necesario profundizar para establecer su origen.
- e. Comparar con valores de recupero: Según RT 17 "Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe

entre: su valor neto de realización y su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).”

Cuando el auditor se encuentra con entes que tienen pérdidas operativas que no se deben a factores excepcionales, deberá solicitarle a su cliente que demuestre que, en base a un presupuesto de los próximos ejercicios, podrá revertir esta situación y absorber, a través de resultados positivos, el cargo de amortizaciones.

De lo contrario, deberán solicitarse cotizaciones representativas de los valores de mercado de estos bienes y, si son inferiores a los contabilizados, proceder a su ajuste. En la medida en que esta información no le sea accesible, el auditor tendrá una limitación en el alcance de su tarea, no podrá concluir sobre la razonable valuación de los BU y medirá su impacto en la redacción del informe.

f. Investigación de la posibilidad de que existan bienes obsoletos.

11. Presentación: El objetivo es comprobar que los distintos conceptos relacionados con el A han sido expuestos correctamente en los EECC según las normas.

a. Revisión de la correcta exposición de A y sus resultados: Implica verificar que los conceptos que integran el A están correctamente enunciados, atendiendo al grado de liquidez de los bienes que cada uno comprende y que el cargo por amortizaciones se encuentra adecuadamente distribuido atendiendo a la afectación de los bienes que le dieron origen (costos de producción, gastos de comercialización...) y que él no incluya conceptos tales como capacidad ociosa y amortizaciones extraordinarias por obsolescencia que deben ser incluidas en gastos no operativos.

b. Comprobación y revisión del armado del anexo con el movimiento de los BU

c. Verificar las notas relacionadas: De la lectura del cuerpo de las notas de los EECC, pueden establecerse los criterios de valuación, la existencia de restricciones o afectación de garantías, la posible aparición de contingencias y la falta de uniformidad.

Las características específicas de cada ente pueden generar la necesidad de aplicar procedimientos distintos, adaptando las pruebas a la operatoria del cliente.

Así, para entes que por sus modalidades de comercialización posean BU en poder de 3ros, se aplican las mismas consideraciones que para BC.

Si la actividad de la empresa está dada por alquiler de máquinas y equipos a 3ros, una prueba adicional de importancia podría consistir en la conciliación del listado de BU en poder de 3ros con el listado de facturación del canon por uso del equipo para un mes determinado.

Riesgos inherentes

En general, este rubro no representa mayor riesgo para el auditor dado que representa un rubro acumulativo en el que el auditor, partiendo de los saldos de inicio, analiza sólo los movimientos del ejercicio.

Un aspecto que puede resultar crítico es la comparación con valores de recupero, especialmente cuando los bienes han perdido su capacidad de generar ganancias futuras, y la determinación de los valores de mercado para ciertos bienes que ya no son comercializados.

El riesgo se ve incrementado en las siguientes circunstancias:

- primera auditoría
- deficiencias de control
- cambios en los sistemas de amortizaciones

- obsolescencia
- construcción de BU.

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Los procesos de producción vigentes están afectados por avances tecnológicos.	Esfuerzos para comprobar el valor de utilización económica de los AF.
Se esperan cambios en la utilización de la capacidad productiva.	Evaluación detallada de la cuota de amortización.
Existen nuevas reglamentaciones que afectan el uso de los BU.	Evaluar el valor de uso de los bienes.
Existen AF significativos que no son utilizados.	Evaluar detalladamente el cómputo por amortizaciones.
Se ha discontinuado una línea de producto significativo o se cerrará un establecimiento productivo.	Analizar la intención de la sociedad sobre el destino de los AF involucrados.
Existen transacciones de AF entre empresas vinculadas.	Evaluar los resultados contenidos en el valor de los AF contenidos en estas operaciones.
Las estimaciones de la gerencia sobre las vidas útiles no fueron correctas.	Analizar el valor de recupero de los AF.
El volumen y monto de las adquisiciones y retiros es significativo y ha variado con relación a periodos anteriores.	El enfoque de auditoría debe adaptarse a las nuevas situaciones.
Se ha implantado un nuevo sistema de acumulación de costos para los proyectos de construcción de A.	Evaluar el nuevo sistema.
El monto de los costos internos capitalizado es significativo.	Esfuerzos de auditoría para comprobar la razonabilidad de los montos y conceptos.
La gerencia planea desprenderse de AF significativos.	Evaluar el valor de recupero de estos A.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
El sistema de aprobación de adquisiciones y retiros no es efectivo.	Incremento en pruebas detalladas sobre las transacciones del componente.
Los asientos de depreciaciones pueden ser registrados sin aprobación.	Se deben efectuar comprobaciones globales de los montos registrados.
Los procedimientos de corte de las operaciones de adquisiciones y retiros no son adecuados.	Pruebas detalladas de corte de transacciones al cierre.
Los gastos de reparación y mantenimiento son significativos.	Incremento en pruebas de controles o detalladas sobre estos conceptos.
Diferencias significativas entre el inventario físico de AF y los montos registrados en el mayor general.	El auditor deberá incluir procedimientos destinados a comprobar la existencia de los bienes contabilizados.
Partidas inusuales en la conciliación de los listados de AF con el mayor general.	Análisis detallado de las partidas y pruebas sobre la integridad de los registros.

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de auditoría:

Cuando las transacciones son numerosas y significativas (construcción de parte o de la totalidad de los AF), el auditor debe evaluar la posibilidad de desarrollar un enfoque que se base en la confianza en los controles sobre las operaciones de AF y amortizaciones. Sin embargo, ésta no tiene lugar cuando:

- los procedimientos sustantivos son considerados más eficientes
- las adquisiciones están sometidas a controles directos sobre compras de bienes y servicios y el auditor planea depositar confianza en los controles de dicho sistema.

Cuando las actividades relacionadas con transacciones de BU representan una parte importante en la actividad de la empresa, pueden existir sistemas específicos para:

- las operaciones de altas y retiros: puede resultar eficiente y efectivo confiar en los controles de estos sistemas;
- amortizaciones: la evaluación del control y de la corrección de los métodos de cálculo durante cierto número de periodos puede permitir al auditor obtener suficiente satisfacción con respecto a la razonabilidad de los cargos a través de los procedimientos analíticos, pudiendo no ser necesario realizar pruebas detalladas de los cálculos individuales.

La depreciación es una acumulación de numerosos cálculos independientes relativamente simples. La probabilidad de que se cometa gran cantidad de errores que representen un monto significativo es baja. No obstante, un error sistemático en los cálculos puede ocasionar un error significativo. La selección de partidas para las pruebas de detalle, cuando formen parte del plan de auditoría, debe ser diseñada de forma tal que aumenten las posibilidades de detectar errores sistemáticos.

En tanto se utilicen métodos de amortización uniformes y no haya variaciones sustanciales en la mezcla de A, la relación entre cargos por amortización y los saldos de A no variará significativamente, por lo que un enfoque analítico es el más efectivo y eficiente.

Cuando se calcula la depreciación por unidad de producción, la relación entre cargos por amortización y los saldos de A puede variar significativamente de un año a otro. Normalmente, el auditor debe satisfacerse de la estimación del total de unidades producibles. Es posible que las estimaciones realizadas en años anteriores deban ser modificadas para reflejar cambios en las condiciones o nueva información. El auditor debe revisar informes de especialistas internos y externos, si se utilizaran para colaborar en estas estimaciones, y consultar a un especialista, si fuera necesario. Son requeridas pruebas de detalle.

Para las altas de AF, el conocimiento de auditoría acumulado puede proporcionar antecedentes sobre la significatividad relativa de los movimientos, la frecuencia de las relaciones y la confiabilidad de los controles. Se requieren pruebas de controles con limitadas pruebas de detalle.

El auditor debe evaluar la significatividad relativa de las altas de AF provenientes de las distintas fuentes, como:

- compras directas
- materiales y suministros extraídos de las existencias
- cargos por la MO empleada en proyectos de construcción interna
- CIF asignados en relación con MOD
- leasings de capital
- intereses activados,

y desarrollar un enfoque de auditoría adecuado para cada una de ellas.

En muchas circunstancias no resultará necesario realizar pruebas detalladas de adquisiciones específicas de AF.

Para los saldos de BU, un examen satisfactorio de años anteriores generalmente evita la necesidad de reexaminar la documentación de respaldo. La seguridad con relación a la continuidad de la propiedad, la existencia y uso de los bienes deberá ser el objeto del enfoque de auditoría a aplicar. Esta continuidad depende de los procedimientos de salvaguarda física y otros controles utilizados por la empresa. Si el auditor decide no confiar en ellos, deberá realizar observaciones o inspecciones de los A significativos individualmente significativos.

Ejemplos:

En un ambiente de controles adecuado, el sistema cuenta con los siguientes controles:

- Se prepara un presupuesto de inversiones en AF sobre bases anuales.
- Las autorizaciones de inversiones en AF son iniciadas por los jefes de departamento y aprobadas por los niveles requeridos.
- Se requiere autorización suplementaria de nivel superior cuando se excede el nivel de autorización original.
- Las autorizaciones son respaldadas por estimaciones o especificaciones de ingenieros y arquitectos.
- Después de completado el proceso de autorizaciones, se inicia el proceso de construcción o compra.
- Después de completado el proceso de construcción o compra existe supervisión e intervención de auditoría interna.
- Las autorizaciones de ventas, retiros o bajas de AF son iniciadas por los jefes de departamento y aprobadas por los niveles requeridos.
- Todas las propuestas deben estar respaldadas por justificaciones técnicas y financieras.
- Cuando la transacción implica la venta de un A, el departamento operativo involucrado envía una copia del remito a Despacho y Facturación.
- Las ventas, retiros o bajas de AF son reflejadas en las correspondientes cuentas de A, depreciación acumulada y resultados.
- Se practican recuentos físicos periódicos.
- Las diferencias entre los registros y los recuentos son informadas a la gerencia para su seguimiento.

Con controles internos tan fuertes, se encarará el trabajo con un enfoque de cumplimiento combinado con reducidas pruebas sustantivas, si es que se puede comprobar que dichos controles funcionan adecuadamente. Si estos controles no existen, u operan ineficaz o ineficientemente:

- No será posible obtener evidencias a través de pruebas de cumplimiento y los procedimientos a aplicar consistirán en pruebas detalladas de transacciones.
- Se deberá utilizar mayor cantidad de recursos para obtener evidencia sustantiva que para comprobar el cumplimiento de un control.

Procedimientos de Auditoría:

Adquisiciones y retiros

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo anterior, el actual y los presupuestos con relación a:
 - adquisiciones por tipo de A
 - retiros por tipo de A
 - gastos de reparación y mantenimiento.

Para ello, el auditor puede emplear los análisis de la gerencia sobre el control presupuestario, recuperar datos relativos a los movimientos de AF a través de programas computarizados, mantener conversaciones con el personal de la empresa...

- Revisar los asientos por adquisiciones y retiros en las cuentas del mayor para identificar partidas significativas o inusuales.

Prueba de cumplimiento de controles

El auditor debe obtener evidencia de que operan efectivamente los siguientes controles:

- Revisión gerencial de los estados financieros interinos y comparación con los montos presupuestados para verificar la razonabilidad de:
 - adquisiciones por categoría
 - retiros por categoría
 - gastos de reparación y mantenimiento.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - erogaciones reales a la fecha por proyecto
 - proyectos de construcción que superan montos autorizados
 - proyectos de construcción en los que la actividad fue mínima durante un periodo determinado
 - costos de reparación y mantenimiento activados
 - leasings activados.

El auditor debe verificar:

- El nivel gerencial que debe llevar a cabo las revisiones, su grado de independencia y conocimiento del negocio.
- La relación de la información registrada con la analizada.
- El grado de detalle del análisis.
- Los presupuestos de adquisición de A son revisados y aprobados por funcionarios de nivel apropiado.
- Las erogaciones son comparadas con los montos autorizados.
- Los costos de construcción contratados y las erogaciones acumuladas son aprobadas por arquitectos e ingenieros independientes.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Luego de la selección de la muestra de documentos, se aplicarán sobre ellos las pruebas correspondientes:

- Para una muestra de adquisiciones:
 - i. comparar con el listado de adquisiciones y retiros
 - ii. comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - iii. verificar la exactitud matemática
 - iv. verificar los cálculos de intereses activados en los proyectos en proceso
 - v. realizar una inspección física de los A
 - vi. analizar el estado de los proyectos en los que la actividad fue mínima o nula.
- Para una muestra de retiros:
 - i. comparar con el listado de adquisiciones y retiros
 - ii. comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - iii. verificar la exactitud matemática de las pérdidas y ganancias resultantes
 - iv. comparar las pérdidas y ganancias resultantes con los asientos en el mayor general.
- Para adquisiciones y retiros seleccionados de actas de directorio, presupuestos o planes del ente, comparar con el listado de adquisiciones y retiros. Pautas:
 - Las pruebas de las adquisiciones de AF deberán ser estrechamente coordinadas con las pruebas de Auditoría de los créditos fiscales por I o subsidios especiales.

- Las pruebas de ganancias y pérdidas sobre retiros de AF deben ser estrechamente coordinadas con las pruebas sobre el tratamiento para el impuesto a las ganancias.
- Las pruebas de Auditoría de adquisiciones, las inspecciones durante visitas y las observaciones durante los inventarios físicos pueden proporcionar información sobre retiros que deberían haber sido contabilizados.
- Para los gastos de reparación y mantenimiento, revisar la documentación de respaldo para determinar si la imputación contable es apropiada.
La determinación de si ciertas erogaciones deben ser registradas como AF o gastos de mantenimiento y reparación puede requerir reuniones con el personal operativo o de ingeniería para comprender más ampliamente la naturaleza de las obligaciones.

Depreciaciones

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente, año anterior y presupuestos con respecto a cargos por depreciación.
La información necesaria surge, en general, de los listados de AF.

Otros:

- Revisar las conciliaciones de los listados de depreciación con el mayor general.
- Considerar la razonabilidad global de los cargos por depreciación multiplicando las tasas promedio de depreciación por los saldos de los distintos rubros del AF.
- Comparar los cargos por depreciación con los saldos del AF en total o por tipo de A o ubicación.
- Evaluar la justificación para el mantenimiento de las políticas de depreciación y de las vidas útiles estimadas.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - i. variaciones en las tasas y en los métodos de amortización
 - ii. A completamente depreciados.
- Aprobación de las conciliaciones de los listados de depreciación con el mayor general.
- Existencia de políticas autorizadas para el cálculo de las depreciaciones y las vidas útiles estimadas.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Una vez seleccionada la muestra:

- i. comparar con el listado de amortizaciones
- ii. comparar los costos depreciados con la documentación de respaldo
- iii. verificar la exactitud matemática del cargo por depreciación para confirmar el cumplimiento de las políticas autorizadas
- iv. revisar que la imputación contable sea apropiada.

Saldos de BU

Procedimientos analíticos

Cuando los movimientos de BU no son significativos, los procedimientos analíticos brindarán suficiente evidencia de Auditoría para verificar la validez de las afirmaciones. Algunos son:

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente, el año anterior y los presupuestados, y explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales respecto a:
 - i. costo de los A por tipo
 - ii. depreciación acumulada por todo tipo de bien.
- Revisar las conciliaciones en los listados de AF con el mayor general.

Prueba de cumplimiento de controles

- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:

- i. diferencias entre el resultado de recuentos físicos de AF y los montos contabilizados
- ii. grado de utilización de los AF.
- Los AF están sujetos a recuentos físicos periódicos y las diferencias son investigadas en forma oportuna.
- El acceso físico a los AF está restringido y las protecciones físicas son adecuadas para evitar el traspaso no autorizado.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Asistir a los recuentos físicos de AF y observar los procedimientos de recuento.
- Para los AF observados en visitas a la planta:
 - i. comparar con el listado de AF
 - ii. para los bienes fuera de uso, evaluar la previsión registrada.
- Para una muestra de bienes seleccionados:
 - i. comparar con el listado de AF
 - ii. comparar con la documentación de respaldo
 - iii. verificar la exactitud matemática y la razonabilidad de los costos estimados
 - iv. realizar la inspección física
 - v. evaluar la razonabilidad de la política de amortización.

Comprobaciones globales de saldos:

El punto de partida consiste en la confianza sobre los saldos del periodo anterior. El auditor logra esta confianza cuando fueron auditados por él o cuando revisó el trabajo del auditor anterior y concluyó satisfactoriamente.

Luego de considerar los saldos iniciales, las pruebas globales consisten en considerar los movimientos ocurridos en el ejercicio para llegar globalmente al saldo de cierre.

Pueden presentarse complicaciones en la identificación de los movimientos y a la determinación de los bienes que se dejaron de amortizar porque llegaron al final de su vida útil en el ejercicio pasado.

En contextos inflacionarios, estas comprobaciones deben contemplar la reexpresión de todos los datos intervinientes.

Suponiendo que los BU se amortizan año de alta y no de baja:

Saldos de AF:

Valor residual al inicio (reexpresado)
(+) Altas y transferencias del ejercicio (valor de origen)
(-) Bajas del ejercicio (valor residual)
(-) Amortizaciones del ejercicio (en moneda de cierre)

Valor residual al cierre

Saldos de amortizaciones del ejercicio:

Amortización del ejercicio anterior (reexpresado)
(+) Amortización de las altas del ejercicio (en moneda de cierre)
(-) Amortización del ejercicio anterior de las bajas del ejercicio
(-) Amort del ej anterior de los bienes que se amortizaron por última vez en él

Amortizaciones del ejercicio

Las pruebas globales pueden arrojar diferencias derivadas de redondeo de partidas o de simplificaciones. El análisis detallado de estas diferencias formará parte de la evaluación total de los resultados de las pruebas globales.

Bienes intangibles y cuentas de resultados relacionadas

Concepto y naturaleza. Componentes

Según RT 9: “Son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.

Incluyen, entre otros, los siguientes: Derechos de propiedad intelectual - Patentes, marcas, licencias, etc. - Gastos de organización y preoperativos - Gastos de desarrollo.”

Los A intangibles (AI) se pueden generar por 2 vías:

- Adquisición: Se relacionan con el componente compras y cuentas a pagar.
- Desarrollos del propio ente: Se relacionan también con resultados, ya que son gastos incurridos que, por tener la característica de poder generar ingresos futuros, se activan hasta que se produzcan los ingresos, y se amortizan en función de dicha generación.

Este componente se caracteriza por tener pocas transacciones y ser acumulativo, es decir, la secuencia de transacciones generalmente corresponde a altas, puesto que su imputación a resultados se produce por medio de la amortización.

La significación del rubro depende del tipo de ente (por ejemplo, si realiza actividades que requieran inversión de montos significativos en desarrollo) y del periodo transcurrido desde la constitución del ente (en la etapa de organización y preparación de la puesta en marcha se activan los costos incurridos).

Estos A pueden clasificarse en 3 grupos:

1. Intangibles con protección y regulación legal:
 - a. Patentes de invención
 - b. Marcas y designaciones
 - c. Propiedad intelectual (no corresponde su activación como AI cuando los pagos consistan en una regalía calculada sobre el monto de ventas)
2. Intangibles sujetos a disposiciones contractuales:
 - a. Franquicias y concesiones (no corresponde su activación como AI cuando los pagos al concedente se hagan en función de los ingresos)
3. Intangibles sin vinculación legal:
 - a. Valor llave (no son admisibles las autogeneradas)
 - b. Gastos de organización y preoperativos
 - c. Otros

Debemos tener en cuenta que, para los intangibles susceptibles de inscripción, es necesario cumplir una serie de requisitos que permitan proteger los derechos del ente.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio:

- Relacionadas con la probabilidad de generar ingresos futuros que permitan absorber los costos de los BI:
 - Evaluación del riesgo que existe en la concreción de la actividad que generará los ingresos suficientes para permitir la absorción de los costos activados. Por ejemplo: cuando el costo de desarrollo de un producto con incierta posibilidad de ser comercializado sea importante, deben aplicarse procedimientos específicos, o bien, una mención en el informe.
 - Existencia de conocimientos acumulados sobre resultados favorables de anteriores desarrollos de productos que respalden la decisión de activar los costos de nuevos proyectos.
- Relacionadas con el periodo de generación de ingresos futuros necesarios para absorber los BI:

- Tiempo estimado por la sociedad para generar ingresos suficientes para absorber los costos activados. Deben analizarse las situaciones en que es necesario esperar varios años para amortizar los costos.
- Relacionadas con las condiciones y tendencias económicas de los mercados:
 - Estabilidad de los mercados en los que opera el ente: Puede asegurar la concreción del resultado esperado de actividades futuras. En mercados inestables, los cambios en las variables utilizadas para estimaciones de ingresos futuros pueden llevar a que los costos no sean recuperados.

Subsistemas que abarcan los AI:

AI adquiridos:

- Autorización de la compra
- Secuencia de la operación de compra
- Registro contable de la operación.

AI autogenerados:

- Autorización de la generación del respectivo A
- Determinación de cargos imputables a cada AI
- Registro contable del proceso de desarrollo.

Los elementos de control han de ser distintos para los diferentes tipos de intangibles y las modalidades de cada ente.

Sensores:

En una compra de patente de invención

- Acta de directorio o resolución que dispuso la adquisición
- Contrato de adquisición
- Certificado de inscripción de transferencia del dominio
- Registro en que se contabiliza la compra

Para costos preoperativos

- Registro contable
- Acta de directorio o resolución que dispuso la fabricación del nuevo producto
- Presupuesto de gastos preoperativos en unidades físicas
- Solicitudes de cotización de materiales
- Órdenes de compra de materiales
- Notas de recepción de materiales
- FC del proveedor
- Orden de acumulación de costos.

Grupo de control:

- Comparación del monto autorizado en la compra del AI con la cifra pagada según contrato
- Cotejo de la documentación de compra con el certificado de inscripción o transferencia del AI registrable
- Cotejo de gastos incurridos versus presupuestados
- Cotejo del monto activable con registros contables.

Grupo activante: Posibles decisiones del grupo activante

- Que no se autoricen compras de AI por encima de los montos autorizados o en condiciones diferentes a las autorizadas
- Que no haya posibilidad de que se inscriba erróneamente el dominio de un AI
- Que los costos incurridos estén de acuerdo con los presupuestados
- Que se corrijan las diferencias entre la documentación y los registros contables.

Normas contables y normas legales aplicables

Normas legales sobre valuación y exposición:

LSC, arts. 63 a 71
Normas de la CNV

Normas contables sobre valuación y exposición:

RT 8, 9, 11 y 17

Debe considerarse el impacto que sobre el trabajo de Auditoría tienen:

- El método para establecer el costo de los AI
- La base de amortización de los AI
- La base para determinar su vida útil.

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	AI	INCORPORACIONES, VENTAS, BAJAS Y AMORTIZACIONES
Existencia	Existencia real de los bienes que componen el saldo al cierre. Los BI representan costos incurridos que razonablemente puede esperarse que beneficien a ejercicios futuros, es decir, que generen ingresos suficientes para absorber su costo.	Acaecimiento real de incorporaciones, bajas, ventas y amortizaciones de intangibles. Las adquisiciones y retiros están adecuadamente autorizados.
Pertenencia	Propiedad: Los AI registrados le pertenecen al ente.	Las incorporaciones, bajas, ventas y amortizaciones son propias del ente.
Integridad	Todos los saldos y transacciones por BI están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes. El corte de transacciones es correcto.	Todas las incorporaciones, bajas, ventas y amortizaciones están adecuada e íntegramente contabilizadas y acumuladas en los registros que corresponde.
Valuación	Los montos de los BI están correctamente calculados a su monto apropiado utilizando métodos y plazos de amortización adecuados de acuerdo con la naturaleza y términos de la transacción y las NCP y NL aplicables.	Las incorporaciones, bajas, ventas y amortizaciones están correctamente calculadas a su monto apropiado de acuerdo con las NCP y NL aplicables.
Exposición	Los BI han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descritos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.

Evaluación de las actividades de control específicas

Controles típicos:

Que existan autorizaciones de todas las incorporaciones y bajas.

Que exista separación entre las funciones de incorporación de compra o desarrollo, ejecución de las operaciones, evaluación de su calidad de A y registro de tales partidas.

Que se registren en los organismos pertinentes los AI protegidos legalmente.

Que estén debidamente custodiados los títulos que representan derechos o privilegios.

Que los registros contables y las cuentas sean adecuados para contabilizar los valores originales, actualizaciones y amortizaciones acumuladas.

Que un funcionario evalúe periódicamente su calidad de A.

Que existan normas de contabilidad adecuadas para diferenciar los importes activables de las erogaciones no capitalizables.

Controles directos: Para el análisis de la importancia del sistema de control del ente sobre el componente, se debe diferenciar 2 momentos:

1. Adquisición o desarrollo: Se encuentra muy ligado con las actividades de compras y cuentas a pagar (se aplican los controles mencionados para estos rubros). Pueden existir cargos que no se generen por adquisiciones a 3ros como: remuneraciones, cargas sociales, costos financieros... (se aplican los controles mencionados para E/R).
2. Resto de la vida útil: Una vez adquirido el bien o terminado su desarrollo, no se generan nuevas transacciones, siendo el único movimiento contable la registración de las amortizaciones. Por ello, tienen gran importancia los controles establecidos sobre la razonabilidad del cargo por amortizaciones y la evaluación permanente de la posible generación de ingresos futuros.

Por ser las transacciones de poca cantidad y no habituales, generalmente no existen controles directos establecidos en el ente.

- Controles gerenciales e independientes:

- Revisión y seguimiento por la gerencia de transacciones o saldos significativos o inusuales (integridad y veracidad de transacciones y saldos).
- Revisión y actualización permanente de las estimaciones sobre ingresos futuros relacionados con los costos activados, para verificar la valuación de los AI.
- Evaluación periódica de la razonabilidad de la vida útil estimada (valuación de los BI).

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de desembolsos están segregadas de las funciones de registro de BI;
- las funciones de custodia de títulos representativos están segregadas de las de registro;
- las funciones de registro de activación y amortización están segregadas de las funciones de mayor general.

Programa de trabajo. Pruebas de validez

Programa de trabajo estándar discriminado por objetivos para la revisión de los saldos relacionados con BI:

1. Existencia:

- a. Determinación de la razonabilidad del mantenimiento del intangible como A: Si la capacidad del AI de generar ingresos futuros ha disminuido, su valor debe reducirse a través de una amortización extraordinaria. El auditor practicará esta evaluación sobre la base de su criterio u obteniendo información de la manera que estime más adecuada. Debe tenerse en cuenta la evolución posterior de los negocios del ente relacionados con el intangible bajo análisis.
- b. Cotejo de los AI registrables con los títulos o certificados de propiedad: También se deben tener en cuenta las constancias de inscripción y renovación de AI como marcas y patentes. Si existen dudas de la validez de dichas constancias, puede solicitarse confirmación a los asesores jurídicos del ente o al registro público.

2. Valuación:

- a. Revisión de los cargos efectuados y la valuación de las partidas: Implica la comparación de los débitos a las cuentas de AI con los comprobantes de

respaldo de las erogaciones. Se debe complementar con el examen de cuentas de gastos en las que se pudieren haber cargado partidas de gastos que correspondería activar.

- b. Evaluación de la cadencia de amortizaciones elegida por el ente auditado: Verificar que los criterios de amortización elegidos permitan una adecuada vinculación de costos e ingresos. Debe constatar que el método de amortización se haya aplicado sobre bases uniformes.

3. Presentación:

- a. Comparación con las normas vigentes en materia de presentación de EECC.

Modificaciones probables al programa en función de las debilidades más comunes de los elementos de control:

Son poco probables, ya que por el limitado número de operaciones y AI, la revisión abarcará una porción significativa de ellos. Sin embargo:

- Un sistema contable con deficiencias en la imputación de erogaciones, exigirá un análisis más profundo de los cargos al A y de las cuentas de gastos en las que se podrían haber debitado partidas activables.
- La falta de personal capacitado a cargo de la protección de los AI registrables hace necesario un cuidadoso análisis de las disposiciones legales y la confirmación de la inscripción.

En una primera Auditoría, el examen incluirá los saldos al inicio del ejercicio.

Riesgos inherentes

Riesgos de Auditoría: pueden clasificarse según los objetivos:

- Objetivo de existencia
 - Costos de patentes que han caducado por no explotarse el invento
 - Existencia de dudas respecto del aprovechamiento futuro del AI
 - Dudas respecto de la vigencia del concepto de empresa en marcha
- Objetivo de pertenencia o propiedad
 - Licencias de explotación litigiosas o sin contrato formalizado por escrito
 - Cargos originados en supuestos desarrollos de bienes de propiedad de 3ros
- Objetivo de integridad
 - Imputación como gastos del periodo de costos imputados a ejercicios futuros
- Objetivo de valuación
 - Inadecuada imputación o distribución de los costos en los distintos periodos
- Objetivo de exposición
 - Inclusión de conceptos que, por corresponder a servicios a recibir, deben presentarse conjuntamente con los créditos del ente.

Antes de seleccionar los procedimientos de Auditoría, el auditor debe considerar el impacto de los factores de riesgo observados durante la planificación estratégica.

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Aumento significativo en la cantidad y monto de AI.	Aplicación de procedimientos de Auditoría para verificar la naturaleza y veracidad de su activación.
Se ha realizado una adquisición que puede dar origen a AI.	Evaluación de los conceptos que conforman el valor de compra del bien adquirido.
El desarrollo tecnológico o la decisión de	Evaluación de la necesidad de amortizar

interrumpir un segmento del negocio o una línea de producción ha afectado el beneficio futuro de los AI.	totalmente el valor residual de los AI afectados.
Se ha realizado una erogación significativa para una patente, derechos o marca.	Aplicación de procedimientos de Auditoría para verificar la razonabilidad del costo de adquisición.
Los costos de publicidad han sido diferidos hasta la inclusión de un nuevo producto.	Verificación de los costos activados y su relación directa con el nuevo producto.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Se realizaron cambios en los métodos y plazos de amortización.	Evaluación de los cambios introducidos para verificar que correspondan a nuevas estimaciones de ingresos futuros.
Los valores de libros de los AI no son revisados regularmente por la gerencia.	Incremento del alcance de las pruebas sustantivas relacionadas con la revisión de los costos activados.
Los cálculos de amortización de los AI no son revisados.	Incremento del alcance de las pruebas sustantivas relacionadas con la revisión del cargo por amortizaciones.
No se preparan análisis del beneficio para ejercicios futuros de los BI.	Necesidad de efectuar estimaciones de ingresos futuros para concluir sobre la posibilidad de incluir en el A a los BI.

Procedimientos de Auditoría**Enfoque de auditoría:**

En los componentes con pocas transacciones que originan saldos acumulativos, resulta más eficiente la aplicación de un enfoque sustantivo.

La confianza en los controles directos no es la forma más efectiva de auditar este componente; un enfoque más eficiente podría concentrarse en la aplicación de procedimientos analíticos y otras pruebas detalladas de transacciones y saldos.

Procedimientos de Auditoría:

El auditor deberá aplicar procedimientos relacionados con:

evaluación de la naturaleza y razonabilidad de los costos incurridos

verificación de la inexistencia de cargos imputados a los resultados del periodo que por su naturaleza debían ser activados

análisis de los criterios y plazos de amortización

evaluación de la capacidad de que tienen los bienes para generar ingresos futuros que permitan absorber los costos activados.

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales entre los montos del año corriente, el año anterior y los presupuestados, respecto a:
 - BI
 - adiciones a BI
 - montos de amortizaciones imputadas a resultados.
- Revisar los asientos por BI en las cuentas del mayor general para identificar partidas significativas o inusuales.
- Efectuar comprobaciones globales sobre los valores residuales y cargos a resultados en concepto de amortizaciones (similares a las descritas para BU).

- Evaluar la capacidad que tienen los bienes para generar ingresos futuros que permitan absorber los costos activados.

Esto se hace en base a estimaciones efectuadas por el ente y el criterio del auditor. Se relaciona directamente con el criterio de la marcha de los negocios del ente. Algunos parámetros para su evaluación, que corresponden a bienes que ya fueron adquiridos o desarrollados y el ente se encuentra en la etapa de comercialización o utilización de los derechos, son:

- éxito o fracaso de la comercialización de los productos desarrollados
- incremento o disminución de las diferencias reales en relación con las estimadas
- existencia de una organización adecuada para el manejo de la actividad del ente
- aceptación del producto por el mercado.

Si la evaluación debe efectuarse durante el periodo de desarrollo de nuevos productos u organización del ente, algunos elementos objetivos que deben reunirse para concluir sobre la factibilidad del proyecto son:

- estudios de mercado sobre volúmenes y precios
- análisis de productos similares de la competencia
- estudios sobre costos de producción
- análisis sobre aspectos específicos del comercio exterior.

El auditor podría emitir un informe sin salvedades sólo si obtuviese una conclusión satisfactoria sobre la posibilidad de que los BI generen ingresos futuros suficientes en el plazo de amortización. Si la conclusión fuese negativa o no reuniera elementos suficientes para llegar a una conclusión, su informe debería contener algún tipo de salvedad.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Verificación de la naturaleza y razonabilidad de los costos incurridos.

Para bienes adquiridos, los procedimientos consisten en seleccionar una muestra significativa de los conceptos activados y:

- verificar la documentación respaldatoria de compra: OC, informe de recepción, FC, OPago y débito del extracto bancario;
- analizar si la naturaleza del bien o servicio recibido tiene la facultad de originar ingresos futuros.

Para bienes desarrollados por el ente, los conceptos activables más comunes son:

Remuneraciones y cargas sociales: Los procedimientos aplicables son

- cotejo de los importes detallados con las planillas detalladas de cálculo de las remuneraciones
- verificación de que el personal se encontró realmente trabajando en el proyecto o desarrollo bajo análisis.

Costos financieros: Los procedimientos aplicables son

- verificación de que los fondos que originaron el costo financiero activado se utilizaron para financiar el proyecto o desarrollo bajo análisis
- comprobación del cálculo de la carga financiera que produjo la fuente de financiación (neta de los efectos inflacionarios).

- Examen de cargos imputados en los resultados del periodo que por su naturaleza deberían ser activados.

El objetivo es verificar la existencia de subvaluaciones en los BI. Consiste en analizar los cargos imputados a cuentas de gastos y evaluar si tienen capacidad de generar ingresos futuros. Las principales cuentas que se deben analizar son publicidad, e investigación y desarrollo.

Bolilla 11: Pasivos comerciales, financieros, fiscales, previsionales y otros pasivos, y sus cuentas de resultados relacionadas

Normas contables y normas legales aplicables

Normas legales sobre valuación y exposición:

Ley De Sociedades Comerciales N° 19.550

Normas de la CNV nuevo texto 2001 (Texto aprobado por RG 368)

Esta norma puede consultarse en:

<http://www.cnv.gov.ar/LeyesyReg/CNV/esp/TOC2001.htm>

Normas contables sobre valuación y exposición:

Resolución Técnica N° 9, segunda parte, Capítulo III, pto. B; Capítulo VI, ptos. A.7 y B

Resolución Técnica N° 11, segunda parte, Capítulo III, pto. B; Capítulo VII, pto. A.6

Resolución Técnica N° 8, segunda parte, Capítulo III, pto. B

Resolución Técnica N° 17, segunda parte, ptos. 4.2, 4.5, 4.8, 5.14 a 5.19

Procedimientos básicos que generalmente se aplican

- Confirmación de saldos:
- Selecciona las partidas y solicita al cliente que envíe las notas (firmadas por un funcionario). Deben elegirse:
 - v. saldos significativos
 - vi. cuentas saldadas, ya que pueden ser pasivos omitidos
 - vii. proveedores más importantes (sin importar el saldo circunstancial).
- Formas:
 - positiva
 - viii. directa (no sirve si hay riesgo de sobreestimación de pasivos)
 - ix. ciega
 - negativa
 - resumen.
- Si no hay respuesta: Se busca un procedimiento alternativo, teniendo en cuenta:
 - x. Si hay sobreestimación: Examen de documentación de respaldo y examen de pagos posteriores
 - xi. Si hay riesgo de subestimación: Examen de pagos posteriores.
- Se incluyen las deudas bancarias (confirmaciones bancarias).
 - Análisis de pagos posteriores:

- Sirve para:
 - xii. comprobar que las deudas existían realmente
 - xiii. ver si se omitieron pasivos.
- Se selecciona un conjunto de pagos y se coteja con el comprobante (si lo hay) que genero la deuda:
 - xiv. Si el comprobante es posterior al cierre: la deuda no debe incluirse en los EECC
 - xv. Si es anterior al cierre: se verifica su inclusión.
 - Cotejo con documentación respaldatoria:
- Si la documentación es externa es más confiable.
- Se aplica cuando la confirmación no se contesta o hay pocas evidencias.
- Es extensible a la revisión del sistema de compras (en este caso lo usamos para revisión de saldo al cierre).
- Si hay riesgo de subestimación: Seleccionamos informes de recepción (según corte de documentación) y cotejamos con facturas y registros.
- Si hay riesgo de sobreestimación: Hacemos el camino inverso, partimos de los registros de compras y comparamos cierta cantidad de asientos con sus respectivas facturas, notas de recepción, remitos al proveedor, OC, etc.
- Préstamos bancarios: Se presta especial atención al devengamiento de intereses pactados.
- Deudas sociales y fiscales: La documentación sujeta a revisión comprende las liquidaciones de remuneraciones, ddjj de impuestos, recibos del personal, boletas de depósito de leyes sociales y de impuestos, etc.
 - Verificación del corte de compras:
- Se presta atención en los días inmediatamente anteriores y posteriores al cierre.
- Controlar que las operaciones se registren en el ejercicio correspondiente.
- Evitar que se incluya el bien y no el pasivo, o lo inverso.
- Se realiza atendiendo a los números de los informes de recepción.
 - Revisión de comprobantes y pagos posteriores:
- Revisión de archivo de facturas pagadas y a pagar, registro de compras, de pagos, de OC pendientes, análisis comparativo de pasivos con respecto a periodos anteriores.

Pasivos comerciales

Concepto y naturaleza. Componentes

La gestión de compras genera la registración de un A o un gasto y de la correspondiente deuda con el proveedor.

La significación del componente en los EECC depende de las características del ente y su actividad. El monto de los saldos puede depender de los plazos a proveedores o de la existencia de periodos en los cuales se concentran las compras. Son generalmente transacciones numerosas y significativas.

El objetivo de la gestión de compras es la adquisición de materiales, suministros y servicios al costo más bajo que sea compatible con las necesidades de calidad y servicio.

Existen ventajas tanto en la centralización como en la descentralización de las compras. En el 1er caso, se logra mayor capacidad negociadora por la consolidación de los pedidos, ejecutivos de compras especializados, mejor supervisión y adhesión más estricta a las normas. En el 2do caso: reducción de los plazos de entrega por la proximidad de los ejecutivos de compras a las fuentes de abastecimiento, mayor comunicación entre los ejecutivos de compras y los dtos usuarios y mayor comprensión por parte de los 1ros de los usos y especificaciones de los materiales.

Características del control organizativo:

- Clara asignación de responsabilidades.
- Categorías específicas de compras que no sean responsabilidad del dto compras deben estar claramente definidas.
- La autoridad para la aprobación de los compromisos debe estar claramente definida.

Mediante la revisión de organigramas, manuales de procedimientos, descripciones de puestos de trabajo y cambios de impresiones con el personal responsable se puede llegar a entender cómo funcionan estos controles.

El auditor deberá conocer cómo están organizadas las funciones de compras y quién es el responsable de las actividades, y en qué medida personas o dtos ajenos a la organización de compras tienen responsabilidad reconocida o de hecho por adquisición de cantidades sustanciales de bienes y servicios. Debe conocer también quién es responsable de:

- Establecer las cantidades de los pedidos
- Aprobar las solicitudes que inician el proceso de compras
- Establecer precios y condiciones de pago aceptables
- Seleccionar los proveedores y obtener ofertas y presupuestos
- Seleccionar los métodos de envío y controlar los costos de transporte
- Obligar legalmente a la empresa al contratar los pedidos
- Negociar y aprobar las condiciones con los proveedores
- Negociar los contratos de producción fuera de la empresa.

Cuando la responsabilidad está bien definida, hay menos riesgo de realizar compras en condiciones antieconómicas.

Algunas de las actividades de coordinación del dto compras con otros dtos pueden influir en los controles directos; otras pueden ser importantes en la medida en que contribuyan a un ambiente de control adecuado:

- Planificación y control de producción
 - Determinar las cantidades de los pedidos
 - Establecer plazos de entrega necesarios
 - Establecer la cantidad que debe comprarse.
- Ingeniería
 - Normalizar las MP para minimizar el número de partidas en almacén
 - Analizar la conveniencia de fabricar o comprar
 - Coordinar los cambios en las compras con los cambios tecnológicos
- Control de calidad
 - Elaborar normas sobre inspección y comprobación de la calidad para comunicar a proveedores y aplicar en la recepción de MP
 - Inspeccionar las instalaciones de los proveedores para determinar su capacidad de cumplir según las normas fijadas
- Proceso de las FC
 - Conciliación de formularios de compra con los registros para evitar la duplicación del trabajo administrativo
 - Verificación de precios y condiciones antes de la aprobación del pago de las FC

Secuencia del procesamiento del componente:

- Solicitud de compra: Durante el procesamiento de las solicitudes de compra pueden generarse diversos informes útiles para su control, como:
 - i. Productos inexistentes
 - ii. Productos con existencia superior al punto de pedido

- iii. Detalle de las solicitudes procesadas
- iv. Detalle de las solicitudes rechazadas...
- Orden de compra: Durante el procesamiento de las órdenes de compra pueden generarse diversos informes útiles para su control, como:
 - i. O/C pendientes de considerable antigüedad
 - ii. O/C urgentes
 - iii. Volúmenes de compras mensuales por producto...
- Recepción: Durante el procesamiento de los informes de recepción pueden generarse diversos informes útiles para su control, como:
 - i. Recepciones que no concuerdan con las O/C en cuanto a producto o cantidad
 - ii. Número de informes de recepción no procesados
 - iii. Comparación de datos de archivos separados para identificar los bienes recibidos pero no facturados o facturados pero no recibidos, y las discrepancias entre O/C, informes de recepción y FC...
- Pago: Durante el procesamiento de los pagos pueden generarse diversos informes útiles para su control, como:
 - i. Detalle de pagos significativos o inusuales
 - ii. Detalle de pagos duplicados
 - iii. Detalle de pagos por beneficiario...

Pautas para la comprensión y análisis del negocio:

- Relacionadas con la naturaleza de las compras:
 - Importancia financiera de los insumos y los servicios comprados
 - Características de las fuentes de abastecimiento y estabilidad de los precios
 - Fiabilidad del abastecimiento y previsibilidad de los plazos de entrega
 - Importancia de los costos de transporte.
- Relacionadas con la vinculación con los proveedores:

Si existen vinculaciones entre proveedores y accionistas, directores u otros funcionarios del ente, deberán estudiarse:

 - Las políticas y procedimientos aplicados por la empresa para supervisar y resolver las situaciones de incompatibilidad
 - Precio y contraprestaciones de las operaciones importantes con entidades asociadas.
- Relacionadas con la naturaleza estacional del negocio:

Niveles de producción variable que responden a situaciones estacionales de venta pueden afectar las pautas de las compras la oportunidad y alcance de ciertos procedimientos de Auditoría.
- Relacionadas con las condiciones económicas, confiabilidad de los proveedores y los precios:
 - Cambios en la calidad del producto comprado o en los términos de garantía
 - Situaciones de escasez que conducen al uso de otros proveedores
 - Conflictos laborales en el proveedor que pueden ocasionar situaciones de escasez en el ente
 - Demoras en los pagos que ocasionen cambios en los precios o condiciones en compras futuras
 - Cambios en tasas de interés o condiciones de mercado sobre los contratos de compra a LP
 - Controles de predios en el mercado
 - Otros controles gubernamentales.

Normas contables sobre valuación y exposición

Los aspectos destacables son:

- Método de contabilización de los descuentos por volumen
- Base del corte de compras al cierre del periodo
- Base de reconocimiento de pérdidas de los compromisos de compras
- Exposición de las compras a las empresas vinculadas
- Base de contabilización de los intereses implícitos en las cuentas a pagar
- Base de reconocimiento de ganancias o pérdidas por compras en moneda extranjera.

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS	PAGOS	CUENTAS A PAGAR
Existencia y Pertenencia	Las compras representan bienes recibidos o cuyo dominio ya ha sido transferido, o servicios que han sido prestados. Las compras de bienes y servicios están adecuadamente autorizadas.	Los pagos fueron realizados a los proveedores respectivos y están adecuadamente autorizados.	Los P contabilizados existen; es decir, han sido incurridos y no han sido contabilizados o pagados.
Integridad	Todas las compras de bienes y servicios están adecuada e íntegramente acumuladas y contabilizadas en los registros correspondientes, incluyendo las transacciones y saldos entre empresas vinculadas; están acumuladas en los registros correspondientes, y registradas en el periodo adecuado.	Todos los pagos por bienes y servicios están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes, incluyendo las transacciones y saldos entre empresas vinculadas. Los pagos están registrados en el periodo adecuado; el corte de operaciones es correcto.	Todos los saldos de cuentas a pagar están adecuada e íntegramente contabilizados en los registros correspondientes, incluyendo las transacciones y saldos entre empresas vinculadas.

Valuación	Las compras de bienes y servicios, y los descuentos y ajustes están correctamente calculados a su monto apropiado, incluyendo la traducción de operaciones en moneda extranjera, de acuerdo con la naturaleza y términos de la transacción y las NCP y NL aplicables.	Los descuentos, ajustes y traducciones de moneda extranjera están correctamente calculados.	Los saldos de cuentas a pagar reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación de acuerdo con la NCP aplicables.
Exposición	Las compras han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.		Las cuentas a pagar han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.

Evaluación de las actividades de control específicas

Ambiente de control:

El enfoque hacia el control por parte de la gerencia se puede evidenciar mediante:

La asignación de responsabilidades y evaluación periódica de su cumplimiento

Un mayor nivel de control sobre las operaciones que no siguen la rutina normal

La existencia de un sistema de información que la permita a la gerencia estar informada sobre el cumplimiento de los controles.

La organización y estructura del ente también es muy importante en la creación de un ambiente que motive al cumplimiento de los controles.

Controles directos: Las transacciones son generalmente numerosas y significativas en su conjunto, pero existe gran cantidad de operaciones sin significación individual. Esto hace que los entes establezcan controles y funciones de procesamiento computarizados que permiten el proceso de las operaciones.

- Controles gerenciales e independientes:
 - Uso de presupuestos de compras de bienes y servicios o de desembolsos en efectivo; seguimiento y comparación con los montos reales para corroborar integridad y veracidad de las compras y los pagos.
 - Preparación de informes gerenciales para controlar:
 - i. Bienes comprados
 - ii. Compras a los principales proveedores
 - iii. Cuentas pendientes de pago
 - iv. Descuentos de caja, rebajas por volumen...
 - v. Compras o cuentas a pagar individualmente significativas
 - vi. Cuentas a pagar en discusión
 - vii. Cambios en los datos permanentes del proveedor.
 - Procedimientos empleados por la gerencia para revisar y realizar un seguimiento de los problemas observados en los informes gerenciales y de excepciones.
 - La documentación es controlada numéricamente.

- Preparación de un listado de cuentas a pagar al cierre de los periodos y su conciliación con el mayor general.
 - Procedimientos para la preparación de los resúmenes de los proveedores con los saldos de cuentas a pagar individuales, para corroborar veracidad, integridad y valuación del componente.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

Controles de procesamiento y funciones de procesamiento	Transacción involucrada	Objetivos
El acceso a las funciones de procesamiento y registro de datos relacionados con las O/C y la información del proveedor está restringido.	Compra	Veracidad
Se preparan O/C que identifican a los proveedores, cantidades solicitadas, precios y condiciones de flete.	Compra y Recepción	Veracidad
Las modificaciones a los archivos de proveedores, precios de compra y otros datos permanentes son aprobados por funcionario de nivel apropiado.	Compra	Veracidad y valuación
Todos los datos sobre compras son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa, y sólo una vez.	Compra	Integridad y valuación
Los datos sobre compras rechazadas son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Compra	Integridad
El acceso a las funciones de recepción de bienes y el registro de datos relacionados está restringido.	Recepción	Veracidad
Se preparan informes de recepción que identifican a los proveedores, fechas, cantidades reales y condición de los bienes recibidos.	Recepción	Veracidad
Todos los datos sobre bienes y servicios recibidos son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa, y sólo una vez.	Recepción	Integridad
Los informes de recepción son comparados con las órdenes de compra. Las diferencias son investigadas.	Recepción	Veracidad
Los informes de recepción rechazados o no apareados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Recepción	Veracidad
Los datos de recepción son procesados en forma completa y precisa en el periodo contable correcto.	Recepción	Integridad
El acceso a las funciones de procesamiento de FC de proveedores y registro de datos relacionados está restringido.	Control FC	Veracidad y valuación
La exactitud matemática de las FC es verificada.	Control FC	Veracidad y valuación
Todos los datos de las FC son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa, y sólo una vez.	Cuentas a pagar	Integridad
Los datos de las FC son comparados con las órdenes de compra y los informes de recepción. Las diferencias son investigadas.	Control FC	Veracidad

Las FC rechazadas o no apareadas son identificadas, analizadas y corregidas en forma oportuna.	Control FC	Veracidad
Las FC son aprobadas para su pago por un funcionario de nivel apropiado.	Pago	Veracidad
Todos los datos de las FC son acumulados en forma completa y precisa, en los registros correspondientes.	Cuentas a pagar	Veracidad y valuación
Los datos de las FC son procesados en forma completa y precisa en el periodo contable correcto.	Cuentas a pagar	Integridad
El acceso a las funciones de procesamiento de desembolsos y registro de datos relacionados está restringido.	Pago	Veracidad y valuación
Todos los datos sobre desembolsos son ingresados para su procesamiento en forma completa y precisa, y sólo una vez.	Pago	Integridad
Los datos sobre desembolsos rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Pago	Veracidad
Los datos de desembolsos son acumulados en forma completa y precisa en los registros correspondientes.	Pago	Integridad
Los desembolsos son procesados en forma completa y precisa en el periodo contable correcto.	Pago	Integridad
Los desembolsos son preparados en forma completa y precisa sobre la base de FC aprobadas.	Pago	Veracidad
Los desembolsos son aprobados por funcionario de nivel apropiado.	Pago	Veracidad

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de compra y de recepción están segregadas de las funciones de procesamiento de FC, cuentas a pagar y del mayor general;
- las funciones de compra y de recepción están segregadas;
- las funciones de procesamiento de FC y cuentas a pagar están segregadas;
- las funciones de preparación y aprobación de desembolsos están segregadas de las funciones de contabilización de desembolsos y registraciones en el mayor general;
- las funciones de aprobación de desembolsos y de preparación de los mismos están segregadas;
- la contabilización de desembolsos está segregada de las funciones de mayor general.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computarizado, deben evaluarse los controles del departamento de sistemas de información.

Programa de trabajo

Pruebas de validez

Riesgos inherentes

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Los materiales comprados incluyen partidas de gran valor.	Análisis detallado de las compras más significativas.
Variaciones significativas con respecto a los costos estándar.	Análisis de la registración contable de las diferencias.
Compromisos de compra pendientes de significación.	Posible existencia de contingencias o pérdidas futuras.
Los principales proveedores tienen dificultades financieras que amenazan con interrumpir fuentes de suministro claves.	Posibles problemas de abastecimiento que afecten el desarrollo de la actividad del ente y el cumplimiento de sus compromisos.
Los proveedores han modificado las principales condiciones de garantías, descuento, despacho.	Aplicación de procedimientos para verificar el control de los cambios.
Se ha realizado una compra significativa en condiciones especiales.	Análisis detallado de la transacción.
A uno de los principales proveedores se le adeuda un monto significativo.	Incremento de los esfuerzos necesarios para obtener la confirmación directa del proveedor.
Los compromisos de compra establecen precios y condiciones fijas cuando son volátiles.	Análisis de las fluctuaciones entre los precios y volúmenes de compras y ventas y sus efectos.
Se realizan compras cuyo plazo de pago se extiende a más de un año.	Aplicación de procedimientos específicos.
Un sistema integrado de compras y cuentas a pagar permite que varios dtos accedan a una base de datos común.	Aplicación de procedimientos específicos para verificar los controles de acceso a la base de datos.
Transacciones significativas entre empresas vinculadas.	Análisis de potenciales transferencias de ingresos entre compañías.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Las conciliaciones de los listados de cuentas a pagar con el mayor general no son realizadas en forma oportuna.	Incremento de pruebas para verificar las afirmaciones relacionadas con cuentas a pagar.
Las compras de naturaleza especial son procesadas fuera del sistema habitual.	Aplicación de procedimientos específicos.
Se han realizado numerosos pagos duplicados a proveedores.	Ampliar el alcance de la revisión de transacciones de pagos.
Ha habido un aumento significativo en la cantidad de asientos de ajuste.	Análisis de la razonabilidad de los asientos de ajuste.
Variaciones significativas con respecto al presupuesto.	Incrementar el análisis de las justificaciones de la gerencia por las variaciones y sus causas.
Los procedimientos de corte no han sido aplicados adecuadamente al cierre de cada mes.	Mayor esfuerzo para probar el corte de operaciones.

Procedimientos de Auditoría**Compras de bienes y servicios**Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo anterior, el actual y los presupuestos con relación a:
 - Compras de bienes y servicios por producto o proveedor
 - Saldos de las cuentas de gastos.Para ello, el auditor puede emplear los análisis de la gerencia sobre el control presupuestario, recuperar datos relativos a los movimientos de AF a través de programas computarizados, mantener conversaciones con el personal de la empresa...
La revisión del control presupuestario se debería realizar así:
 - Cifras presupuestadas: cotejar con informes de los sectores productivos
 - Cifras reales: cotejar con los registros contables
 - Variaciones: verificar la razonabilidad de las justificaciones de las gerencias y que se han realizados los ajustes que correspondiesen.
- Considerar la razonabilidad global de las compras multiplicando unidades vendidas por precio promedio del producto.
Esta prueba permite al auditor satisfacerse de la integridad del registro de las transacciones de compras cuando los productos y precios no son muy variados.
Cuando los entes efectúan sus compras por medio de la colocación de O/C abiertas, una comprobación global de las compras de un periodo puede llevarse a cabo a partir de estos documentos.
En contextos caracterizados por la inflación, pueden llevarse a cabo en 2 etapas: 1º, la prueba de los montos históricos sin reexpresar; 2º, la comprobación matemática del ajuste por inflación.
- Comparar los totales de compras por mes e investigar fluctuaciones inusuales. Para detectar errores en el corte de operaciones.

Pruebas de cumplimiento de controles

No es necesario confiar en los controles cuando:

- Un porcentaje significativo de los negocios se realiza con un número reducido de proveedores
- Los precios unitarios y cantidades compradas permanecen estables.
- Revisión por la gerencia de los estados financieros interinos y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - i. compras
 - ii. gastos
 - iii. descuentos y bonificaciones.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - i. fluctuaciones en volúmenes o montos de compras por producto
 - ii. compras individualmente significativas
 - iii. cambios en los precios o cantidades.

El auditor debe verificar:

- El nivel gerencial que lleva a cabo las revisiones, su grado de independencia y conocimiento del negocio.
- La relación de la información registrada con la analizada.
- El grado de detalle del análisis.
- La periodicidad de las revisiones.
- Evidencia del seguimiento de situaciones inusuales o inesperadas.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Las más comunes para este componente son:

1. Revisión del flujo de la documentación:

- a. Determinar los objetivos de la prueba: El muestreo puede ser utilizado para obtener evidencia de control (se deben identificar los controles clave que serán probados durante el muestreo) o evidencia sustantiva (definir los saldos o grupos de transacciones que serán probados).
 - b. Determinar la relación del muestreo con otras revisiones: En entes con controles ineficaces o con reducido número de transacciones, el esfuerzo de Auditoría recaerá exclusivamente en pruebas sustantivas.
 - c. Definir el universo y la unidad de muestreo
 - d. Determinar el método para seleccionar la muestra
 - e. Determinar el tamaño de la muestra
 - f. Ejecutar el plan de muestreo: Una vez seleccionada la muestra, se aplican los siguientes procedimientos:
 - i. Cotejo de la documentación: Se debe revisar la coincidencia de producto, cantidad, proveedor e importe de solicitud de compra, O/C, informe de recepción, FC, O/P, débito en extracto bancario; y verificar la adecuada autorización de cada transacción.
 - ii. Revisión de imputaciones en registros contables y auxiliares: Para recepción, en auxiliares de inventarios o cuentas de gastos y auxiliares de proveedores; para pagos, en auxiliares de proveedores, registros de caja y extracto bancario.
 - iii. Cancelación de la documentación de respaldo: La de los pagos debe ser cancelada para evitar que se efectúe más de un pago con la misma documentación.
 - g. Evaluar los resultados de la muestra: Consiste en
 - i. Determinar las posibles causas de los desvíos
 - ii. Calcular el porcentaje de desvío en la muestra
 - iii. Trasladar el resultados obtenido en la muestra al universo
 - iv. Determinar si los resultados pueden considerarse aceptables, comparando con el máximo tolerable
 - v. Estimar los posibles asientos de ajuste
 - vi. Concluir sobre la razonabilidad del enfoque de Auditoría planeado o la necesidad de pruebas adicionales.
2. Revisión del corte de las operaciones:
- Estas pruebas deben ser coordinadas con el trabajo realizado en relación con las existencias. Deben efectuarse sobre los documentos emitidos antes y después del cierre. El alcance de las revisiones posteriores debe extenderse hasta la fecha de finalización del trabajo del auditor. El documento básico sobre el cual se efectúan las pruebas de corte de compras es el informe de recepción. El procedimiento consiste en verificar que dichos documentos se registraron contablemente en el periodo en el que se emitieron. El mismo procedimiento se debe efectuar por el camino inverso.

Pagos por bienes y servicios

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo anterior, el actual y los presupuestos y explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas e inusuales con relación a:
 - Desembolsos por día semana, mes...
 - Desembolsos anteriores y posteriores al cierre.Para ello, el auditor puede emplear los registros de caja-salidas.
- Revisar los asientos por desembolsos en las cuentas del mayor para identificar partidas significativas o inusuales.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión gerencial de los flujos de fondos y presupuestos financieros para verificar la razonabilidad de los desembolsos.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - i. fluctuaciones en montos de desembolsos
 - ii. pagos individualmente significativos.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Las más comunes para este componente son:

1. Revisión del flujo de la documentación: Verificar que los pagos fueron realizados a los proveedores respectivos, están autorizados y corresponden a bienes y servicios recibidos. La evidencia de Auditoría se puede obtener probando los controles del ente mediante la documentación respaldatoria.
2. Revisión del corte de las operaciones: El documento básico sobre el cual se efectúan las pruebas de corte de compras es la O/P. se puede revisar el corte de desembolsos conjuntamente con el análisis de conciliaciones bancarias.

Cuentas a pagar

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo anterior, el actual y los presupuestos con relación a:
 - Cuentas a pagar
 - Cuentas a pagar por proveedor o centro de costo
 - Créditos y bonificaciones como porcentaje de las compras
 - Plazo promedio de pago.

La revisión de movimientos en cuentas a pagar permite identificar partidas inusuales.

Pruebas de cumplimiento de controles

El auditor debe obtener evidencia de que operan efectivamente los siguientes controles:

- Revisión gerencial de los estados financieros interinos y comparación con los montos presupuestados para verificar la razonabilidad de las cuentas a pagar.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - Cuentas a pagar individualmente significativas
 - Saldos deudores de las cuentas de proveedores
 - Informes de recepción y FC no apareados
 - Cuentas a pagar en litigio
 - Bienes devueltos por los que no se ha recibido NC.
- Las conciliaciones de los listados de cuentas a pagar con el mayor general son revisadas y aprobadas por funcionario de nivel apropiado.
- Las conciliaciones de los resúmenes de cuentas de proveedores con las cuentas a pagar son revisadas y aprobadas por funcionario de nivel apropiado.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Las más comunes para este componente son:

- Circularización
- Verificación de pagos posteriores
- Cotejo de documentación de respaldo
- Revisión de la valuación de deudas en moneda extranjera.

Deudas bancarias y financieras

Concepto y naturaleza. Componentes

Representan saldos derivados de las actividades de financiación por obtener, a través del capital de 3ros, fondos para solventar el flujo de operaciones.

Los resultados de estas actividades se incluyen en el E/R a través de cuentas de intereses, diferencias de cambio, etc., o forman parte del costo de producción o adquisición de A.

La importancia del componente para cada ente dependerá de su estructura de capital y las actividades de financiación que desarrolle (dependen de la etapa de crecimiento del ente y las condiciones económicas del medio).

Una de las actividades típicas y más representativas del componente es la toma de préstamos.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio

Referidas al alcance de las líneas de crédito disponibles:

- No todas las empresas pueden acceder a las mismas líneas de crédito y, además, las características del mercado de capitales al que un ente puede acceder son diversas.
- Debido a políticas gubernamentales, puede ser que determinada actividad se vea fomentado por decisiones macroeconómicas.
- El auditor debe tener en cuenta estas situaciones que le requieren un conocimiento de las características del mercado.

Referidas a las tendencias del mercado de capitales:

- Mercados de poca estabilidad tienden a otorgar operaciones de préstamos por plazos muy reducidos que pueden o no ser el real plazo de necesidad de financiamiento del ente.

Referidas al objetivo de los préstamos:

- El mercado al cual puede acceder una organización tiene relación con el destino de los fondos. I en bienes de capital pueden ser financiadas por entidades relacionadas con los proveedores, con condiciones más ventajosas que los bancos, o por contratos especiales (como leasing).

Otras características:

- Los requerimientos estatutarios y de autoridades de control con respecto a préstamos, intereses, patrimonio y dividendos.
- La naturaleza y significatividad de cláusulas restrictivas en los acuerdos de préstamos que pueden limitar la posibilidad de que la empresa tome préstamos, adquiera A o pague dividendos.
- El ambiente legal y los organismos de control.
- El plazo de vto de las obligaciones.
- La posibilidad de renovación de los préstamos de CP y MP.

Normas contables sobre valuación y exposición

Pueden afectar el trabajo de Auditoría:

- La base de clasificación de las deudas en corrientes y no corrientes.
- La exposición de las restricciones al pago de dividendos y el destino de los resultados.
- La exposición de las restricciones a la enajenación de A que garanticen préstamos.
- La exposición y el cumplimiento de los acuerdos restrictivos de los préstamos que pueden modificar los plazos de vto pactados.
- Los criterios pactados para la activación de los resultados financieros adquiridos con tales préstamos.
- El método de determinación de los intereses implícitos de los préstamos.

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	DEUDAS BANCARIAS Y FINANCIERAS	RESULTADOS DE LAS DEUDAS BANCARIAS Y FINANCIERAS
-----------------	---------------------------------------	---

Existencia y Pertenencia	Los préstamos representan montos adeudados a los prestamistas bajo acuerdos exigibles. Se ha cumplido con las cláusulas del préstamo, limitaciones y requerimientos legales.	Los resultados de deudas bancarias y financieras están relacionados con obligaciones por préstamos contabilizadas y ocurridas.
Integridad	Todos los saldos y transacciones de préstamos están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes, incluyendo las transacciones y saldos entre empresas vinculadas. Las transacciones sobre préstamos están registradas en el periodo adecuado.	Todos los saldos y transacciones de los resultados de las deudas bancarias y financieras están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes, incluyendo las transacciones y saldos entre empresas vinculadas. Las transacciones de intereses y resultados están registradas en el periodo adecuado.
Valuación	Los montos de capital, las cancelaciones y los costos de emisión, primas y descuentos de préstamos están correctamente calculados a su monto apropiado, incluyendo la traducción de operaciones en moneda extranjera, de acuerdo con la naturaleza y términos de la transacción y las NCP y NL aplicables; los cálculos correspondientes a las cláusulas del préstamo son correctos. Los préstamos reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación, incluyendo las modificaciones en los tipos de cambio en moneda extranjera, de acuerdo con las NC aplicables.	Las transacciones de resultados (intereses, amortizaciones de costos de emisión, descuentos) están correctamente calculadas (incluyendo la traducción de operaciones en moneda extranjera), basadas en montos pendientes, de acuerdo con los términos del préstamo y los principios contables aplicables.
Exposición	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.

Evaluación de las actividades de control específicas

El ambiente de control del componente es un reflejo del ambiente de control general del ente. Deben tenerse en cuenta en la evaluación del ambiente de control las características de los otorgantes de los préstamos y el tipo de operaciones que se realizan. En general, cuando existen muchas operaciones por cortos periodos de tiempo repartidas en varias instituciones bancarias y financieras, suelen presentarse problemas de control.

Controles directos: las empresas no suelen establecer sofisticados sistemas de control para este componente y los pocos resultantes están concentrados en los niveles gerenciales. Los

trabajos de Auditoría no suelen incluir una evaluación de los sistemas de deudas bancarias y financieras excepto que sean solicitados para cumplir con expectativas del ente a auditar.

1) Controles gerenciales e independientes:

- ◊ Autorización de las transacciones de préstamos para comprobar su veracidad.
- ◊ Empleo de listados individuales de préstamos conciliados con las cuentas del mayor general o con listados independientes (integridad y veracidad de las operaciones).
- ◊ Procedimientos seguidos para controlar el cumplimiento de las cláusulas en los convenios de préstamos verificando valuación y exposición de las operaciones y veracidad e integridad de los resultados.
- ◊ Verificación de pedidos de confirmación por saldos pendientes de préstamos para verificar veracidad, integridad, valuación y exposición de las operaciones de préstamos y sus resultados.

2) Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

Controles de procesamiento y funciones de procesamiento	Objetivos
El acceso a las funciones de procesamiento de préstamos y registro de datos relacionados está restringido.	Veracidad y valuación
Los medios por los cuales el ente se asegura que las transacciones del ente son ingresadas en forma precisa y completa y una sola vez.	Integridad
Las transacciones rechazadas son identificadas, analizadas y corregidas en forma oportuna.	Integridad
Los medios por los cuales el ente se asegura que las transacciones sobre préstamos están procesadas en forma precisa y completa en el periodo, incluyendo la transferencia de datos a otros sistemas.	Integridad

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- 3) las funciones de emisión, transferencia y cancelación de los certificados de préstamos están separadas de su contabilización
- 4) las funciones de registro detallado de préstamos y de cuentas del mayor general están separadas
- 5) las funciones de desembolso de cuotas de capital e intereses están segregadas de las funciones de préstamos.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computadorizado, deben evaluarse los controles del departamento del sistema de información.

Riesgos inherentes

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
La empresa tiene un alto índice de endeudamiento y problemas de liquidez.	Aplicación de procedimientos para revisar el repago de los préstamos, su renovación y eventualmente situaciones de empresa en marcha.
Existe un significativo aumento de la cantidad, naturaleza y valor de los préstamos.	Aplicación de procedimientos para asegurarse de la veracidad y valuación de los préstamos.
Es común el uso de préstamos de CP.	Análisis de la capacidad de pago y solvencia de los otorgantes para renovar las condiciones pactadas.
La empresa se está acercando al límite de su capacidad de tomar préstamos	Aplicación de procedimientos para verificar el cumplimiento de las cláusulas

adicionales por cláusulas restrictivas en acuerdos de préstamos.	y la posibilidad de incrementar el financiamiento.
Las actividades de financiación de las operaciones de las subsidiarias son descentralizadas y no están bien coordinadas.	Aplicación de procedimientos para asegurarse la integridad de las operaciones y la no existencia de fondos ociosos.
Existen numerosas transacciones de préstamos que involucran a partes vinculadas.	Aplicación de procedimientos para asegurarse la integridad y correcta valuación y exposición de las partidas y sus implicancias en los procesos de consolidación.
Se ha obtenido una nueva e importante línea de crédito o acuerdo de préstamo.	Verificación especial de su reflejo contable.
Existe la posibilidad de incumplimiento de un acuerdo de préstamo.	Implicancias en su exposición y relaciones con otros componentes de los EECC.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Se han celebrado nuevos préstamos sin la autorización correspondiente.	Realización de pruebas para asegurar la veracidad de la obligación.
El personal del ente no está en conocimiento de transacciones que potencialmente pueden originar el incumplimiento de un acuerdo de préstamo.	Realizar procedimientos para asegurarse que continúan vigentes las cláusulas restrictivas.
No se han preparado análisis confiables de los vtos de los préstamos.	Probabilidad de existencia de préstamos impagos.

Procedimientos de Auditoría**Enfoque de auditoría:**

En general, con poco volumen de transacciones de préstamos, será más eficiente un enfoque de pruebas sustantivas. Cuando las transacciones son numerosas y significativas, el auditor debe evaluar la posibilidad de desarrollar un enfoque que se base en la confianza en los controles. Ello dependerá de los niveles de riesgo involucrados: un volumen importante de transacciones normalmente se puede vincular a altos niveles de riesgo inherente, por lo que también correspondería aplicar pruebas sustantivas con alcance profundo. En conclusión, el enfoque de Auditoría de este componente será generalmente de tipo sustantivo.

Ejemplos:

Para préstamos a LP, puede ocurrir que en un examen en particular se deba revisar la valuación y el cargo por intereses correspondiente a los préstamos vigentes en periodos anteriores. En este caso, podrá ser útil realizar una prueba global de valuación que vincule los intereses devengados y las actualizaciones pactadas descontando las cancelaciones pactadas durante el periodo. Los procedimientos sobre la veracidad de tales operaciones se limitarán a confirmar la vigencia de los acuerdos de préstamos convenidos, realizando procedimientos detallados únicamente para los nuevos préstamos.

Para préstamos a CP, debe analizarse el nivel de control que tenga la empresa. En una empresa con importantes colocaciones financieras a 7 días en entidades financieras distintas renovables automáticamente, será útil analizar operaciones vigentes al cierre del periodo, su vto posterior y efectuar pruebas globales de razonabilidad sobre saldos e intereses devengados teniendo en cuenta las tasas vigentes en cada momento. Además, corresponderá verificar la validez de la documentación respaldatoria de las operaciones y su reflejo contable.

Procedimientos de Auditoría: Deudas bancarias y financieras

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo anterior, el actual y los presupuestos con relación a:
 1. total de los préstamos
 2. ingresos por préstamos
 3. relación de préstamos con respecto al patrimonio y al total del A
 4. saldo de préstamos corrientes y a LP.

El resultado de esta revisión analítica puede poner en evidencia la continuidad de la política y necesidades del ente o un cambio en tales circunstancias.

- Revisar los asientos por préstamos en las cuentas del mayor para identificar partidas significativas o inusuales.
- Revisar las conciliaciones de los listados de préstamos con el mayor general (sólo cuando el volumen de transacciones es importante y los son confiables).

Prueba de cumplimiento de controles

Dada la naturaleza del componente puede es posible que la confianza en los controles directos no sea la forma más efectiva de auditarlo. Los controles directos existentes en el componente de deudas bancarias y financieras están vinculados con la existencia de controles gerenciales e independientes.

El auditor debe obtener evidencia de que operan efectivamente los siguientes controles:

- Revisión gerencial de los estados financieros interinos y comparaciones con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad del total de los préstamos.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de transacciones de préstamos individualmente significativas, cancelaciones de préstamos e ingresos de nuevos préstamos.

El directorio, la gerencia o un comité financiero pueden establecer la política de préstamos y aprobar las transacciones. La comparación de las transacciones autorizadas informadas en las actas de reuniones con las contabilizadas proporciona evidencia sobre su integridad y autorización.

- Verificación que las conciliaciones de los listados de préstamos con el mayor general son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado (sólo se realiza si existen adecuados sistemas que listen vtos de préstamos vinculados al mayor general).
- Las conciliaciones de los resúmenes de cuenta de las instituciones prestamistas con el mayor general son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado (sólo cuando el auditor no realice el pedido de confirmación con las entidades).
- Los detalles de las cláusulas restrictivas son revisados regularmente por un funcionario de nivel apropiado, quien controla su cumplimiento.

Generalmente, el incumplimiento de las cláusulas hace exigible el préstamo.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Luego de la selección de la muestra de documentos, se aplicarán sobre ellos las pruebas correspondientes:

- Obtener la conciliación del listado de préstamos con el mayor general y:
 - verificar la exactitud matemática
 - comparar los montos con la documentación de respaldo adecuada
 - investigar las partidas conciliatorias significativas o inusuales.
- Obtener el listado de préstamos y:
 - verificar la exactitud matemática
 - comparar las partidas seleccionadas con los acuerdos de préstamo

- investigar las partidas significativas o inusuales
- verificar la traducción de transacciones en moneda extranjera.
- Para una muestra de nuevos préstamos:
 - comparar con el listado de préstamos
 - comparar los detalles con los acuerdos de préstamos
 - verificar la exactitud matemática
 - comparar con los RC u otra documentación de respaldo, teniendo en cuenta primas, descuentos y costos de emisión
 - para los costos de emisión, comparar los detalles de la documentación de respaldo y confirmar con 3ros.
- Para las cancelaciones de préstamos realizadas:
 - comparar con el listado de préstamos
 - comparar los montos y fechas de pago con los acuerdos de préstamos
 - verificar la exactitud matemática
 - comparar los desembolsos u otra documentación de respaldo.

El cumplimiento de los acuerdos (en los referido al pago) es, generalmente, la fuente de Auditoría más eficiente para verificar que el pago es válido.

- Confirmar directamente con los prestamistas los detalles de los préstamos vigentes durante el periodo y al cierre incluyendo los acuerdos de saldos compensatorios, vtos futuros, garantías, cumplimiento de cláusulas...

Otros:

- Revisión de actas de directorio donde se aprueben nuevos préstamos y pagos, y comparación con los reales.
- Evidencia del cumplimiento de cláusulas restrictivas.
- Análisis de cuentas de suspenso significativas.

Resultados de deudas bancarias y financieras

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas o inusuales entre los montos del año corriente, el anterior y los presupuestados con respecto a:
 - gastos por intereses
 - intereses capitalizados
 - amortización de costos de amortización
 - primas y descuentos
 - resultados devengados a pagar
 - resultado como porcentaje de los mismos.

Este es uno de los procedimientos más eficientes para auditar los resultados de las deudas bancarias o financieras que se relacionan con intereses y actualizaciones con el promedio de los préstamos vigentes.

- Considerar la razonabilidad global de los intereses multiplicando las tasas promedio de interés por el promedio de los préstamos vigentes.

Otros:

- Revisar los asientos por resultados en las cuentas del mayor general para identificar ítems significativos o inusuales.
- Revisar las conciliaciones de los listados de intereses con el mayor general.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión y seguimiento por la gerencia de los estados financieros interinos y de las comparaciones entre los montos de los presupuestos u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - gastos por intereses

- intereses devengados a pagar.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - intereses alejados de los montos presupuestados
 - tasas efectivas de interés.
- Conciliaciones de los listados de transacciones con el mayor general, revisadas y aprobadas por funcionarios adecuados.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Luego de la selección de la muestra de documentos, se aplicarán sobre ellos las pruebas correspondientes:

- Para los préstamos seleccionados:
 - comparar los intereses con el listado de transacciones
 - recalcular los intereses en relación con la documentación de respaldo
 - confirmar los detalles de pago de intereses y pagos anticipados con el prestamista
 - comparar los pagos con la documentación de respaldo.

Permite obtener evidencia sobre la veracidad de las operaciones de intereses, su integridad y correcto cálculo.

- Obtener un listado de intereses devengados a pagar y:
 - verificar la exactitud matemática
 - comparar el total con el mayor general
 - investigar las partidas significativas o inusuales.

Asegura la validez de las afirmaciones de integridad y veracidad especialmente para las obligaciones vigentes al cierre.

Otros:

- Probar los cálculos de intereses capitalizados.
- Analizar cuentas de suspenso significativas.

Pasivos laborales y previsionales

Concepto y naturaleza. Componentes

Los pasivos laborales son las obligaciones del ente a favor de 3ros originadas en la prestación de servicios efectuada por el personal en relación de dependencia. Incluyen tanto el concepto de remuneraciones a pagar como las cargas sociales relacionadas.

Los acreedores del ente podrán ser el personal por las remuneraciones devengadas impagas a una fecha dada y otros organismos o entidades encargadas de la recaudación de cargas sociales.

- En general, los cargos por remuneraciones al personal y las cargas sociales constituyen una porción significativa del total de gastos.
- Los costos laborales son más significativos en una empresa de “MO intensiva” que en una de “capital intensivo”. Esto tendrá un efecto en el enfoque de Auditoría a aplicar, dado que un mayor énfasis se deberá asignar a la revisión de este componente en empresas con mayor intensidad laboral.
- Otro elemento de importancia relativa está referido a la característica del personal, ya que puede involucrar riesgos adicionales de Auditoría. Ej.: riesgo de pérdida de personal especializado, frecuentes conflictos laborales...
- La etapa de crecimiento en que se encuentra el ente también tiene su efecto sobre la Auditoría.

En un negocio en expansión, los problemas de reclutamiento pueden originar ineficiencias de producción e incrementar los costos.

El uso de personal con poca experiencia puede afectar los niveles de calidad mínimos exigidos, lo que afectará la imagen del ente y los niveles de garantías otorgadas.

- La legislación laboral vigente puede ser motivo de fuertes restricciones a la facultad de los empleadores de reducir el personal. El exceso de personal genera ineficiencias que incrementan el costo laboral.
- En ciertas industrias, la distribución contable de los costos puede ser compleja y en otras, relativamente simple. Los errores de distribución (más frecuentes en el primer caso) pueden afectar significativamente las afirmaciones contenidas en los EECC.
- Los CCT establecen pautas sobre compensaciones, reglas de trabajo y otras cuestiones importantes. Ellos y sus cambios tienen significación sobre el examen de Auditoría.
- El tipo y modalidad de los pagos efectuados al personal tienen influencia en el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas a realizar. Además debe considerarse en forma especial el pago de anticipos al personal...

En general, las actividades que se incluyen en la secuencia del procesamiento del componente puede resumirse en:

- Altas de personal: Existen aspectos de control interno que deben cumplirse en toda incorporación de personal, como: la debida autorización del ingreso por la autoridad jerárquica correspondiente y la aprobación de la remuneración por el nivel autorizado a tales efectos.
- Liquidaciones de remuneraciones y cargas sociales: En general, en función de la clasificación de la tarea que el personal realiza o de informes específicos de su tiempo, los costos laborales son asignados a centros de costos a los efectos de su imputación contable. Las cargas sociales deben imputarse a los mismos centros de costos que la remuneración a la que está referida.
- Modificaciones en la contratación del personal: Pueden darse por políticas de la empresa, reorganización del ente, etc., y representan en algunos casos cambios de remuneración y responsabilidades, debiendo estar debidamente aprobadas por los niveles de organización con autoridad jerárquica suficiente.
- Bajas de personal: Los sistemas administrativos del ente deben asegurar que, ante esta ruptura, se asegure el cese de los beneficios remunerativos y las cargas para el ente.

Las características del componente varían en función de las características del negocio y del personal, por lo que debe considerarse en cada caso:

- Clase de industria o proceso:
 - Si el ente se encuentra en una etapa de crecimiento, estancamiento o contracción
 - Si se trata de un ente con capital intensivo o MO intensiva
 - Si se opera en una industria con alta complejidad tecnológica
 - Si los procesos productivos implican efectos nocivos contra la salud, si es de alto riesgo de accidentes.
- Clase de organización funcional geográfica:
 - Si se trata de un ente altamente centralizado o descentralizado
 - El posible efecto de un débil ambiente de control en un ente descentralizado con varias locaciones físicas.
- Base y forma de pago de las remuneraciones:
 - Por tiempo real trabajado, base fija más bonificación, comisiones...
 - Pago en efectivo, pago en especie, beneficios especiales al personal...

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	COSTOS	PASIVOS LABORALES
----------	--------	-------------------

Existencia y Pertenencia	Las remuneraciones están relacionadas con empleados reales que han prestado un servicio y los pagos por estas remuneraciones han sido efectuados a estos mismos empleados. Los beneficios laborales están relacionados con individuos reales que tienen derecho a ese beneficio y los pagos por estos beneficios han sido asignados a estas personas. Las remuneraciones, la retribución por los contratos de servicio, los planes de beneficio y otros acuerdos de compensación y los beneficios, y sus pagos están adecuadamente autorizados; las deducciones voluntarias efectuadas sobre la remuneración del personal han sido adecuadamente autorizadas por los empleados.	Los pasivos por remuneraciones y beneficios laborales representan montos adeudados por servicios prestados o beneficios ganados.
Integridad	Todos los costos de las remuneraciones y beneficios laborales y los pagos respectivos están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes. Los costos de las remuneraciones y beneficios laborales y los pagos respectivos están registrados en el periodo correspondiente.	Todos los pasivos laborales están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes.
Valuación	Los costos de las remuneraciones y los ajustes o deducciones a estas remuneraciones brutas están correctamente calculados a su monto apropiado, de acuerdo con la naturaleza y términos de la transacción y las NCP y NL aplicables; los cálculos correspondientes a los costos de los beneficios laborales son correctos.	Los pasivos laborales están correctamente calculados de acuerdo con la naturaleza y los términos del préstamo, y los principios contables aplicables. Reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación de acuerdo con las NC aplicables.
Exposición	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Están resumidos, clasificados y descriptos adecuadamente, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su comprensión.

Evaluación de las actividades de control específicas

Ambiente de control:

Dependerá de las características de cada ente. En una empresa con alto capital laboral (cualquier empresa de servicios), el ambiente de control sea probablemente significativo dada la alta dependencia que tiene el ente de su capacidad laboral.

Algunas pautas que revelan potenciales errores o irregularidades como consecuencia de un débil ambiente de control son:

- i. Archivos del personal no actualizados debidamente; falta de respaldo escrito de cambios en las funciones, responsabilidades y remuneraciones.
- ii. Liquidación de remuneraciones normales o extraordinarias sin la debida autorización.
- iii. Omisión de información significativa sobre costos y pasivos laborales en los registros contables.
- iv. Aplicación incorrecta de NC.

Los trabajos de Auditoría en organizaciones con falta de un fuerte ambiente de control deben enfatizar la detección de controles alternativos ejercidos por la gerencia. La atención de Auditoría debe ser puesta en la veracidad e integridad de las transacciones.

Controles directos: en general, el componente incluye una cantidad relativamente estable de empleados a los cuales se les confecciona la liquidación de sus remuneraciones en forma periódica.

- Controles gerenciales e independientes:
 - Utilización de presupuestos referidos a la cantidad de empleados y los costos respectivos y empleo de procedimientos para un adecuado seguimiento y comparación con las erogaciones reales, para verificar integridad y veracidad de estos costos.
 - Procedimientos de la gerencia para revisar la información financiera periódica relacionada con los costos laborales, para verificar integridad y veracidad del componente.
 - Preparación de informes gerenciales y de excepción relativos a:
 - empleados que cobran montos superiores al promedio correspondiente a su jerarquía
 - licencias por enfermedad o vacaciones por empleado y en conjunto
 - fluctuaciones en las remuneraciones por empleado y en conjunto
 - ingresos y bajas de empleados
 - pagos de beneficios inusuales
 - costo de horas extra por empleado y en conjunto.
 - Utilización por parte de la gerencia de procedimientos de revisión y de los temas observados en los informes gerenciales y de excepción, para controlar integridad y veracidad de estos conceptos.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:

Controles de procesamiento y funciones de procesamiento	Transacción involucrada	Objetivos
El acceso a las funciones de procesamiento de los costos laborales y registro de datos relacionados, incluyendo los datos permanentes de los empleados, está restringido.	Altas del personal. Liquidación de remuneraciones.	Veracidad y valuación
Las remuneraciones, deducciones y elegibilidad para beneficios están adecuadamente autorizadas.	Altas del personal. Modificaciones.	Veracidad y valuación
Las modificaciones de la información permanente de los empleados son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado.	Modificaciones.	Veracidad
Los registros de horas trabajadas u otros datos periódicos utilizados como base de cálculo de las remuneraciones son revisados y aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los datos sobre costos de remuneraciones y beneficios rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad

Las remuneraciones brutas, los ajustes y los beneficios están adecuadamente calculados.	Liquidación de remuneraciones.	Valuación
Los datos de costo de remuneraciones y beneficios están acumulados en forma precisa y completa en los registros correspondientes.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los datos sobre costos de remuneraciones y beneficios son procesados en forma precisa y completa en el periodo correcto, incluyendo la transferencia de datos a otros sistemas.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
El acceso a las funciones de procesamiento de los pagos y registro de datos relacionados está restringido.	Liquidación de remuneraciones.	Veracidad y valuación
Los datos de los pagos son ingresados para su procesamiento en forma precisa y completa y sólo una vez.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los datos sobre pagos rechazados son identificados, analizados y corregidos en forma oportuna.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los datos de los pagos son acumulados en forma precisa y completa en los registros correspondientes.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los datos de los pagos son procesados en forma precisa y completa en los registros correspondientes.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los datos sobre los pagos son procesados en forma precisa y completa en el periodo correcto, incluyendo la transferencia de datos a otros sistemas.	Liquidación de remuneraciones.	Integridad
Los pagos son preparados en forma precisa y completa y sólo sobre la base de nóminas aprobadas.	Liquidación de remuneraciones.	Veracidad y valuación
Los pagos son aprobados por un funcionario de nivel apropiado.	Liquidación de remuneraciones.	Veracidad
Los pagos se efectúan al empleado correspondiente o a persona autorizada.	Liquidación de remuneraciones.	Veracidad

Controles generales: Si se desea confiar en los controles directos, se deben evaluar y probar los controles generales que afectan la confiabilidad de esos controles directos clave potenciales. Una adecuada segregación de funciones incompatibles en el área de costos laborales se manifiesta si:

- 6) las funciones de supervisión y control de horarios están separadas de las de personal, procesamiento de liquidaciones, desembolsos y contabilidad
- 7) las funciones de procesamiento de liquidaciones y de contabilidad están separadas
- 8) la función de distribución de remuneraciones está segregada de las funciones de contratación y despido del personal, aprobación de registro de tiempo o preparación de liquidaciones
- 9) la autorización de pagos de beneficios laborales está segregada de las funciones de contabilidad
- 10) la cuenta bancaria de remuneraciones es conciliada por un empleado independiente de todas las otras actividades de procesamiento de remuneraciones.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computadorizado, deben evaluarse los controles del departamento del sistema de información.

Riesgos inherentes

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
La cantidad de empleados del ente ha variado significativamente en el último periodo.	Aplicación de procedimientos para analizar las causas y verificar los efectos que dichos cambios pueden tener en el ente.
Los cálculos de remuneraciones o beneficios laborales resultan de operaciones complejas.	Mayor grado de análisis para comprobar la integridad y correcta valuación de estos conceptos.
El método de asignación de los costos laborales a los centros de costos y a gastos resulta complejo.	Esfuerzos de Auditoría para determinar la razonabilidad del método y verificar la correcta valuación.
Se ha llegado a acuerdos con empleados en términos distintos a los normales.	Análisis de las alternativas viables a ese momento y las consecuencias de ellas sobre la marcha futura del ente.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
La gerencia no realiza revisiones periódicas de los costos laborales.	Incremento de pruebas analíticas y de saldos sobre los costos laborales.
Existen numerosas partidas pendientes en la conciliación de registros detallados con las cuentas del mayor general.	Problemas potenciales en la integridad de los costos laborales. Necesidad de pruebas detalladas sobre transacciones.
Se ha modificado el sistema de procesamiento de datos relativos a costos y beneficios laborales.	Una evaluación y prueba del nuevo sistema debe ser realizada por el auditor.
Los cambios en los datos permanentes del sistema no son adecuadamente controlados.	Obtención de listados de cambios por excepción y realización de pruebas para verificar la autorización de los mismos.
Los controles de transferencias de datos sobre sistemas no son efectivos.	Mayor énfasis en procedimientos analíticos (pruebas globales).
Los registros de tiempo son procesados sin autorización.	Incremento de pruebas detalladas sobre las transacciones del componente.

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de auditoría:

Para los componentes de transacciones (costos laborales), en la generalidad de los casos, es más adecuado aplicar un enfoque de confianza en los controles y pruebas de cumplimiento; mientras que a los componentes de saldos (pasivos laborales) resulta más eficiente aplicarles un enfoque sustantivo.

Si la estructura de remuneraciones es clara, uniforme y relativamente estable, el auditor puede obtener satisfacción adecuada con respecto al total de los costos laborales a través de procedimientos analíticos y controles globales.

Como los costos laborales generalmente resultan de un gran número de transacciones de montos pequeños, el enfoque de Auditoría generalmente incluye confianza en los controles clave o en las funciones de procesamiento.

El interés de los empleados en su remuneración proporciona un control efectivo no documentado sobre los pagos en defecto de remuneraciones.

La anualización de los montos por remuneraciones de un periodo seleccionados y sobre el que se hayan aplicado pruebas detalladas debería proporcionar satisfacción con respecto a la razonabilidad del total de los costos laborales.

Ejemplos:

En un ambiente de controles adecuados, existirán los siguientes controles respecto de la contabilización de los costos laborales:

- existe un estricto control presupuestario de costos globales por departamento ejercido por la gerencia; se efectúan revisiones analíticas como: comparativos de remuneraciones, salarios promedio por departamentos, remuneraciones adicionales...
- mensualmente un empleado de contaduría, ajeno al procesamiento de liquidaciones y al pago, realiza una conciliación de los listados de costos laborales con el mayor general y los registros de desembolsos para las remuneraciones brutas y netas. Estas conciliaciones son revisadas por funcionario a cargo de la consultoría del ente.

Con controles internos tan fuertes, se encarará el trabajo con un enfoque de cumplimiento combinado con reducidas pruebas sustantivas; si es que se puede comprobar que dichos controles funcionan adecuadamente, esto constituirá suficiente evidencia de Auditoría.

Si los controles antes mencionados no existiesen, u operasen ineficaz o ineficientemente, no será posible obtener evidencia a través de pruebas de cumplimiento. Los procedimientos a aplicar consistirán en exámenes analíticos.

Generalmente, se deberá utilizar mayor cantidad de recursos para obtener evidencia sustantiva que aquellos necesarios para comprobar un control.

Si no existen controles suficientes respecto de la correcta valuación de los pasivos por remuneraciones, el enfoque no puede ser otro que el sustantivo. El auditor debe, por ejemplo:

- realizar pruebas sustantivas extensivas para comprobar la liquidación de remuneraciones y beneficios laborales
- visualizar comprobantes de pagos posteriores de remuneraciones y cargas sociales impagas
- efectuar comprobaciones globales y comparaciones con otros periodos
- analizar en detalle las normas previsionales aplicables y el cumplimiento por parte del ente de estas normas.

Procedimientos de Auditoría:

Costos laborales

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas e inusuales entre los montos del periodo, de igual periodo del año anterior y los presupuestados con respecto a:
 - costos de remuneraciones y beneficios por departamento o línea de producción
 - costos de remuneraciones y beneficios para periodos seleccionados
 - cantidad de empleados por departamento o línea de producción
 - relación porcentual del total de las deducciones por tipo con los pagos brutos
 - relación de los costos laborales con los ingresos
 - porcentaje de los costos laborales en el total de costos de producción
 - remuneración promedio por categoría.

Pueden emplearse los análisis de la gerencia sobre el control presupuestario.

- Revisar los asientos por costos laborales en las cuentas del mayor general para identificar ítems significativos o inusuales.
- Revisar las conciliaciones de los listados de transacciones de costos laborales con el mayor general y los registros de desembolsos para identificar las remuneraciones brutas y netas.

Las pruebas de costos laborales deben ser estrechamente coordinadas con la Auditoría de existencias y costos y gastos del E/R para asegurar que todos los costos laborales son contabilizados en el mismo periodo. Si el ente no realiza estas conciliaciones, el auditor debe recopilar información de los archivos correspondientes para prepararlas.

- Considerar la razonabilidad global de los costos de remuneraciones:
 - multiplicando el número promedio de empleados por las remuneraciones promedio
 - multiplicando la tasa de MO por pieza por las unidades producidas.
- Permite satisfacerse de la integridad del registro de los costos laborales. Es fácil de realizar cuando las remuneraciones son relativamente homogéneas. Cuando este no sea el caso, el auditor tendrá que dividir el universo en grupos comparables y aplicar el procedimiento sobre cada uno.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión por la gerencia de los estados financieros interinos y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - costos laborales, beneficios por departamento
 - costos y beneficios promedio por departamento.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - costo de horas extra global por empleado
 - empleados que ganan más de lo normal para su categoría
 - ausencias por enfermedad o vacaciones globales por empleado
 - fluctuaciones en el monto bruto global por empleado
 - ingresos y bajas de personal
 - pagos de remuneraciones o beneficios individualmente significativos
 - deducciones de montos brutos que excedan un monto determinado.

El auditor debe verificar:

- El nivel gerencial que debe llevar a cabo las revisiones, su grado de independencia y conocimiento del negocio.
- La relación de la información registrada con la analizada.
- El grado de detalle del análisis.

Otros controles:

- Las conciliaciones de los listados de transacciones de costos laborales con el mayor general los registros de desembolsos para las remuneraciones brutas y netas son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado.
- Las nóminas son aprobadas antes de su pago por un funcionario de nivel apropiado.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Luego de la selección de la muestra de documentos, se aplicarán sobre ellos las pruebas correspondientes:

- Para una muestra de empleados:
 - i. comparar con el listado de transacciones de costos laborales
 - ii. comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - iii. comparar el pago neto con el beneficiario y con el cheque o resumen de transferencia bancaria
 - iv. comparar los endosos en los cheques o RC de pagos con las firmas en los archivos de personal
 - v. verificar que los empleados existen (conversaciones con los empleados, observaciones en el área de trabajo...)
 - vi. determinar la razonabilidad de las clasificaciones por departamento o centro de costos
 - vii. revisar que la imputación contable de los pagos brutos sea apropiada
 - viii. determinar la razonabilidad de los montos deducidos

- ix. examinar los registros de personal para verificar las autorizaciones de empleo, base y tasa de las remuneraciones corrientes
- x. verificar la exactitud matemática.
- Para una muestra de beneficios pagados a empleados:
 - comparar con el listado de transacciones
 - comparar los detalles con la documentación de respaldo
 - comparar el pago neto con el beneficiario y con el cheque o resumen de transferencia bancaria
 - comparar los endosos en los cheques o RC de pago con las firmas en los archivos de personal
 - revisar que la imputación contable sea apropiada
 - examinar los registros de personal para verificar las autorizaciones de empleo, base y tasa de las remuneraciones corrientes
 - verificar la exactitud matemática.

Pasivos laborales

Procedimientos analíticos

- Explicar movimientos e investigar relaciones no esperadas e inusuales entre los montos del periodo, de igual periodo del año anterior y los presupuestados con respecto a los pasivos laborales.
- Revisar los asientos por pasivos laborales en las cuentas del mayor general para identificar ítems significativos o inusuales.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Obtener el cálculo de los pasivos por remuneraciones al cierre en relación con el último pago de remuneraciones y:
 - i. comparar con el mayor general
 - ii. verificar la exactitud matemática
 - iii. comparar los detalles con la documentación respaldatoria
 - iv. probar la imputación de las remuneraciones brutas al periodo corriente y al anterior.
- Obtener el cálculo de los pasivos al cierre y:
 - i. comparar con el mayor general
 - ii. verificar la exactitud matemática
 - iii. comparar los detalles con la documentación respaldatoria
 - iv. probar la imputación al periodo corriente y al anterior.
- Comparar los pagos a entidades gubernamentales u otras con los montos deducidos de las remuneraciones brutas.
- Examinar los pagos posteriores de los pasivos por costos laborales e investigar las diferencias significativas.

Cargas fiscales

Concepto y naturaleza. Componentes

Las cargas fiscales representan cargas originadas por la aplicación de la legislación impositiva vigente sobre el patrimonio, resultados y operaciones del ente.

Los impuestos representan una carga importante cualquiera sea la actividad del ente y son, por lo general, una partida relevante dentro del E/R. exigen un adecuado flujo de fondos para su cancelación y pueden ser un pasivo significativo en el ESP.

Dentro del componente se encuentran las deudas fiscales y los cargos por impuestos a las cuentas de resultados que representan operaciones ocurridas durante el periodo.

En general, las actividades desarrolladas en el área impositiva son:

- i. interpretación de las normas fiscales vigentes
- ii. elaboración de normas internas sobre los efectos impositivos y necesidades de información para cada área del ente
- iii. control del cumplimiento de dichas normas
- iv. liquidación y determinación de los impuestos que afectan las actividades del ente
- v. actuación ante las autoridades impositivas correspondientes
- vi. planeamiento estratégico impositivo.

Pautas para la comprensión y análisis del negocio relacionadas con las condiciones económicas, de organización y ambiente reglamentario:

- vii. El tipo de entidad para los fines impositivos (SA, de personas, consorcios)
- viii. Cantidad de subsidiarias y su efecto sobre las liquidaciones impositivas
- ix. Aspectos impositivos particulares de la industria del ente
- x. Beneficios promocionales impositivos en determinadas zonas
- xi. Número de autoridades impositivas y tipos de impuestos aplicables
- xii. Naturaleza de las transacciones entre partes vinculadas y su efecto sobre las determinaciones impositivas
- xiii. Aspectos internacionales, incluyendo constitución de subsidiarias, actividades de X, créditos por impuestos pagados en el exterior...
- xiv. Modificaciones de normas que pueden afectar previsiones y pasivos impositivos del año corriente y futuros
- xv. Estado de las liquidaciones de años anteriores
- xvi. Resultados de revisiones de las autoridades impositivas.

En general, cuando una economía crece, la rentabilidad de los entes se incrementa aumentando las ganancias y, por lo tanto, se incrementan los pasivos impositivos.

Normas contables sobre valuación y exposición

Consideraciones de Auditoría:

Las implicancias de estos temas sobre los EECC a auditar pueden afectar el trabajo de Auditoría.

- i. Método de asignación del IG.
- ii. Método de contabilización del efecto impositivo de operaciones discontinuadas, partidas extraordinarias o ajustes de ejercicios anteriores.
- iii. Método de contabilización del efecto impositivo de dividendos de inversiones no remesados.
- iv. Método de imputación de un quebranto de periodos anteriores.
- v. Método de contabilización de los créditos impositivos y subsidios por inversiones.
- vi. Método de contabilización o exposición de moratorias u otros incentivos impositivos especiales o de CP dispuestos por leyes o acuerdos.
- vii. Naturaleza de la exposición de los quebrantos impositivos y de su plazo de vto.

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	CARGOS POR IMPUESTOS	DEUDAS FISCALES
----------	----------------------	-----------------

Existencia y Pertenencia	Los cargos por impuestos del ejercicio están basados en los resultados y transacciones gravables de acuerdo con las normas aplicables.	Los saldos del ejercicio por impuestos representan obligaciones o derechos exigibles con respecto a las autoridades impositivas.
Integridad	Todos los cargos por impuestos están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes, incluyendo las transacciones y saldos entre empresas vinculadas. Los cargos están registrados en el periodo adecuado. El corte de operaciones es correcto.	Todos los saldos y transacciones por impuestos están adecuada e íntegramente acumulados y contabilizados en los registros correspondientes.
Valuación	Las bases de los cargos corrientes y diferidos por impuestos están correctamente calculadas. Las tasas están aplicadas adecuadamente de acuerdo con las NCP y NL aplicables.	Los saldos corrientes y diferidos por impuestos reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su valuación de acuerdo con las NCP; los A por impuestos están adecuadamente valuados de acuerdo con las NCP. Los P por impuestos representan provisiones adecuadas por el impuesto devengado y no pagado del año corriente y anteriores; los A por impuestos están correctamente calculados.
Exposición	Han sido adecuadamente resumidos, clasificados y descriptos, exponiéndose todos los aspectos necesarios para su adecuada comprensión.	Han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas, exponiéndose todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de estos saldos.

Evaluación de las actividades de control específicas

Un ambiente de control débil se evidenciará en aspectos tales como:

- i. inexistencia de políticas y procedimientos formales para los impuestos
- ii. falta de planificación impositiva
- iii. aplicación indebida de normas impositivas
- iv. omisión de información significativa sobre deudas fiscales en los registros contables
- v. inadecuado tratamiento de situaciones impositivas complejas.

Controles directos: No incluye un gran número de transacciones, pero éstas suelen ser significativas y sus montos están basados en los de otros componentes. Por ello, el auditor no se enfrentará ante controles y funciones de procesamiento específicos, salvo los tributos que afectan operaciones rutinarias.

Para los desembolsos por impuestos, son aplicables los controles descriptos para pagos de cuentas por pagar.

- Controles gerenciales e independientes:

- Revisión y aprobación por la gerencia de los asientos en las cuentas de control del mayor general de los impuestos (integridad y veracidad de deudas y cargos relacionados).
- Revisión de la razonabilidad de las tasas de los impuestos (integridad de las cuentas relacionadas).
- Verificación de las liquidaciones y determinaciones de impuestos (integridad y valuación del componente).

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- el mantenimiento de registros impositivos detallados está segregado del mantenimiento de las cuentas de control del mayor general;
- las funciones de cobranzas están segregadas de las funciones de determinación de impuestos.

Programa de trabajo

Pruebas de validez

Riesgos inherentes

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Los sistemas impositivos o aplicación de impuestos no son precisos.	Mayor grado de análisis de la legislación vigente para asegurar la veracidad e integridad del componente.
Las inspecciones impositivas no son frecuentes.	Análisis detallado de las sucesivas determinaciones impositivas.
La autoridad impositiva ha efectuado un ajuste por un año anterior.	Aplicación de procedimientos para comprobar la adecuada valuación y exposición de los ajustes.
Una disputa con la autoridad impositiva ha ocasionado o puede ocasionar un litigio.	Análisis detallado de situaciones complejas.
Las leyes impositivas han sido modificadas durante el año.	Esfuerzos para evaluar los impactos de los cambios.
Las autoridades impositivas objetan criterios de valuación.	Análisis de las diferencias entre los criterios impositivos y contables.
La gerencia ha tomado históricamente posiciones agresivas con respecto a las deducciones de gastos o postergación del reconocimiento de los ingresos para la determinación de los impuestos.	Mayores pruebas sobre el tratamiento de conceptos involucrados.
Existen operaciones internacionales significativas.	Análisis de los aspectos impositivos relacionados.
Se han recibido dividendos significativos de una subsidiaria extranjera.	Detallado análisis del impacto fiscal.
El ente realiza transacciones u opera en industrias con tratamiento impositivo especial.	Aplicación de procedimientos para comprobar el correcto tratamiento impositivo de las operaciones.
El ente se encuentra en una situación de quebranto impositivo.	Detallado análisis del cómputo y su situación económica y financiera.

Los cálculos de impuestos son complejos.	Revisión específica de la legislación aplicable y de los cálculos efectuados.
Se requieren numerosas liquidaciones impositivas.	Mayores pruebas sobre las determinaciones de impuestos.
Existen transacciones significativas entre empresas vinculadas.	Análisis detallado de las operaciones y el impacto impositivo que traen aparejado.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Los sistemas del cliente no identifican operaciones con tratamiento impositivo particular.	Mayores esfuerzos para probar la integridad de las deudas impositivas.
Los cálculos impositivos no son aprobados por personal idóneo independiente de su preparación.	Aplicación de procedimientos para comprobar la veracidad e integridad del componente.
Los representantes del departamento de impuestos no son consultados respecto del efecto de transacciones significativas o inusuales.	Mayores pruebas sobre hechos individualmente significativos.
Existen numerosas partidas conciliatorias de los registros detallados con las cuentas de control del mayor general.	Problemas potenciales en la integridad de las deudas fiscales y sus cargos.

Procedimientos de Auditoría**Enfoque de auditoría:**

En general, los componentes de transacciones son más adecuados para aplicarles un enfoque de confianza en los controles y pruebas de cumplimiento, y a los componentes de saldos resulta más eficiente aplicarles un enfoque sustantivo.

En la mayoría de las circunstancias, los procedimientos sustantivos son la forma más efectiva de obtener satisfacción de Auditoría con respecto al componente. Probablemente sólo se confíe en los controles directos si identifican en forma efectiva las transacciones que afectan los ingresos gravables e influyen sobre la determinación de impuestos.

Ejemplos:

En un ambiente de controles adecuados, se requerirá que el representante del departamento de impuestos prepare todos los análisis de cuentas impositivas, incluyendo la documentación de respaldo. Estas planillas pueden ser utilizadas como los principales papeles de trabajo del componente, pudiendo incluir:

- análisis de saldos y movimientos por impuesto
- resúmenes de resultados y efectos de los exámenes realizados por autoridades fiscales
- análisis específicos de conceptos de imputación a ejercicios futuros, tasas aplicables, etc.

Las pruebas de Auditoría detalladas de los pagos de impuestos pueden resultar un procedimiento efectivo, ya que generalmente son pocas y de un monto significativo. Si los controles sobre los desembolsos son confiables y aplicables a los pagos de impuestos, no será necesario realizar una revisión específica de las cancelaciones.

Es conveniente aplicar procedimientos para detectar problemas relacionados con el área impositiva en la visita preliminar, ya que pueden ser realizados más eficientemente al disponer de tiempo para resolver situaciones complejas.

Deberá coordinarse el examen de Auditoría en todas las áreas que brinden información para el cómputo de los impuestos.

Procedimientos de Auditoría:**Cargos por impuestos**

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del periodo, de igual periodo del año anterior y los presupuestados con respecto a:
 - cargos por impuestos
 - conceptos individuales de las determinaciones impositivas
 - tasas aplicables.

Pueden emplearse los análisis de la gerencia sobre el control presupuestario. El auditor debe conocer el negocio, las transacciones y los resultados gravados por cada impuesto.

- Considerar la razonabilidad global del cargo por impuestos multiplicando el resultado o los montos resultantes de transacciones gravadas por la tasa aplicable en el periodo correspondiente.

Permite satisfacerse de la integridad del registro de los cargos por impuestos. Está íntimamente ligada con el análisis de las bases de cálculo de los mismos (ventas, operaciones financieras...)

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión por la gerencia de los estados financieros y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de:
 - cargos por impuestos
 - tasas efectivas de impuestos.
- Revisión y seguimiento gerencial de información de:
 - cálculo de provisiones para impuestos
 - relación de los cargos con los conceptos básicos gravables.

El auditor debe verificar:

- El nivel gerencial que debe llevar a cabo las revisiones,
 - El grado de independencia y conocimiento del negocio,
 - El grado de detalle del análisis (en general, cuando los análisis son muy globales las alteraciones que se compensan no son detectadas)
 - La relación de la información revisada con la registrada
 - La periodicidad de las revisiones
 - Evidencia del seguimiento de las situaciones inusuales, complejas o inesperadas detectadas.
- Aprobación por parte de funcionarios de nivel apropiado de:
 - i. asientos por cargos periódicos
 - ii. determinaciones impositivas.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

Luego de la selección de la muestra de documentos, se aplicarán sobre ellos las pruebas correspondientes:

- i. comparar los totales con el mayor general
- ii. comparar los resultados antes de impuestos con los papeles de trabajo de la Auditoría
- iii. verificar la exactitud matemática
- iv. probar las diferencias entre los resultados gravables y los resultados antes de impuestos
- v. confirmar la tasa de impuesto utilizada
- vi. comparar la distribución de los cargos por impuestos entre los montos del ejercicio y diferidos
- vii. investigar conceptos significativos o inusuales.

Deudas fiscales

Procedimientos analíticos

Cuando un porcentaje significativo de las operaciones gravadas corresponde a un número reducido de impuestos, las pruebas globales y los procedimientos analíticos resultarán más efectivos para obtener satisfacción de Auditoría.

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente, el año anterior y los presupuestados, y explicar movimientos e investigar relaciones inesperadas o inusuales respecto a los saldos por impuestos.
- Revisar las conciliaciones de los listados auxiliares de saldos por impuestos con el mayor general.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión por la gerencia de de los estados financieros interinos y comparación con montos presupuestados u otros datos financieros para verificar la razonabilidad de los saldos por impuestos.
- Revisión y seguimiento gerencial de informes de:
 - i. movimientos en los saldos por impuestos
 - ii. estimaciones de pagos futuros por impuestos.

Los informes gerenciales deben emitirse en forma oportuna y relacionarse directamente con la información contable.

- Aprobación y revisión de las conciliaciones de los listados de saldos por impuestos con el mayor general por funcionario de nivel apropiado.
- Aprobación, revisión y relación con los registros de las liquidaciones y determinaciones por impuestos por funcionario de nivel apropiado.
- Existencia de especialistas internos o externos que se ocupan de la planificación impositiva y el análisis de situaciones complejas o inusuales.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Obtener el detalle de los cálculos impositivos y verificar su razonabilidad según la legislación vigente.
- Obtener la conciliación del análisis de los saldos por impuestos con el mayor general y:
 - i. verificar la exactitud matemática
 - ii. comparar los montos con la documentación de respaldo
 - iii. investigar las partidas conciliatorias significativas o inusuales.
- Obtener un análisis de los saldos por impuestos y:
 - i. verificar la exactitud matemática
 - ii. comparar los montos con la documentación de respaldo
 - iii. investigar las partidas conciliatorias significativas o inusuales.
- Revisar los resultados de las revisiones impositivas y las comunicaciones con las autoridades impositivas a partir de último examen y comparar los pagos o reembolsos con los listados de saldos por impuestos.
- Obtener confirmaciones de la gerencia con respecto a los hechos que involucran consideraciones impositivas complejas.

Responsabilidad del auditor sobre las liquidaciones impositivas:

Al emitir el informe, el auditor expresa su opinión sobre la razonabilidad de los pasivos incluidos en los EECC, por lo que debe aplicar procedimientos para validar la veracidad, integridad, valuación y exposición de las deudas fiscales.

En algunos casos, el auditor certifica exclusivamente que la información utilizada como base para los cálculos de impuestos surge de los EECC, sin hacer mención alguna sobre la determinación del tributo. Esto evita extender su responsabilidad a la aplicación de las normas vigentes.

Contingencias

Concepto y naturaleza. Componentes

Son aquellas situaciones que, a la fecha a la que se refieren los estados contables, implican una incertidumbre con respecto a posibles ganancias o pérdidas, que serán resueltas cuando ocurran o dejen de ocurrir uno o más hechos futuros.

La contingencia surge de un proceso que incluye estimaciones y puede generar incertidumbre respecto de la ocurrencia o no de los hechos futuros involucrados.

Existe un elemento subjetivo, presente en la medición del grado de probabilidad de ocurrencia y la estimación de su monto. Los P contingentes pueden surgir en diferentes áreas de los negocios; están generalmente asociados con litigios pendientes o potenciales contra el ente por defectos de los productos, garantías, disputas contractuales...

Pautas para la comprensión y análisis del negocio:

- v. Existencia y estado de un litigio pendiente o posible
- vi. Existencia de un defecto importante de un producto
- vii. Si algún A ha sido dañado o destruido
- viii. Si se ha decidido reubicar o discontinuar operaciones existentes
- ix. Existencia de obligaciones de compra no revocables
- x. Alcance de la cobertura de seguros para los riesgos más significativos.

Objetivos de la revisión

El objetivo de Auditoría es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas.

Las ganancias o pérdidas contingentes pueden afectar diversos componentes de los EECC y los métodos mediante los cuales se auditan variarán según el caso.

OBJETIVO	PREVISIONES	CONSTITUCIÓN, AUMENTO O DISMINUCIÓN DE IMPORTES POR SUCECOS PREVISIBLES
Existencia	Existencia real de las contingencias registradas.	Acaecimiento real de los hechos que provocaron la constitución, aumento o disminución de provisiones.
Pertenencia	Las contingencias son propias del ente, es decir, pueden afectarlo patrimonialmente.	Los sucesos tenidos en cuenta por el ente le son propios, es decir, lo afectan patrimonialmente.
Integridad	Inexistencia de contingencias no previstas	No acaecimiento de hechos que afectan provisiones omitidas de registrar.
Valuación	El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con las NCP y NL aplicables.	El valor monetario asignado a los hechos ocurridos y previstos coincide con las NCP y NL aplicables.
Exposición	El rubro es informado de acuerdo con las NCP y NL aplicables.	Los hechos ocurridos y previstos han sido informados de acuerdo con las NCP y NL aplicables.

Evaluación de las actividades de control específicas

En general, para este componente las empresas no establecen un sistema específico de control de transacciones.

El ambiente de control predominante en cada área del ente pondrá en la superficie para su consideración a cada una de las situaciones contingentes relevantes.

Programa de trabajo

1. Revisar las actas de reuniones del directorio u otros comités para identificar temas de posibles contingencias.
2. Realizar averiguaciones acerca de posibles contingencias con los niveles gerenciales.
3. Revisar las confirmaciones de bancos y otras instituciones financieras obtenidas en relación con otras áreas del examen para identificar evidencia de contingencias.
4. Considerar los temas incluidos en las cartas de representación de:
 - a. la gerencia
 - b. el asesor legal.
5. Examinar contratos que puedan contener condicionamientos, garantías o cláusulas penales significativas
6. Confirmar las principales pólizas y políticas de seguros directamente con las compañías de seguros.
7. Revisar la correspondencia mantenida con las compañías de seguros, corredores y agentes.
8. Revisar los resúmenes de cobertura de seguros para evaluar si los riesgos y A asegurables están adecuadamente cubiertos.
9. Confirmar el estado de las cuentas a cobrar endosadas por posibles reclamos por falta de pago.
10. Revisar la correspondencia y FC del asesor legal externo.
11. Revisar el estado de eventuales contratos con entes gubernamentales por posible renegociación y redeterminación de precios,
12. Para las contingencias identificadas:
 - a. Determinar la razonabilidad de los montos o rango de montos por las contingencias.
 - b. Asegurarse de que los montos por contingencias son contabilizados en el periodo contable adecuado.
 - c. Asegurarse de que las contingencias sean expuestas en los EECC.

Pruebas de validez

Debemos verificar:

1. Existencia del P e inexistencia de P omitidos
 - Seguimiento de las provisiones existentes al comienzo del ejercicio y análisis de las provisiones constituidas en el periodo: Se aplica generalmente a la valuación de contingencias de carácter repetitivo.
 - Análisis de documentos que puedan revelar la existencia de contingencias no consideradas: Actas de directorio, contratos importantes, correspondencia con los abogados y con entes y organismos estatales, solicitudes de confirmación a EF, O/C importantes....
 - Relacionar el análisis del rubro con la revisión de los restantes rubros (ejemplo: con deudores por ventas).
 - Solicitud de información a los asesores legales.
 - Obtención de confirmaciones por parte de la gerencia respecto de la existencia de contingencias diversas (fianzas, avales, garantías, etc., el no pago de nuestra garantía debe producirse en el transcurso del ejercicio).
 - Revisión de hechos posteriores al cierre hasta la emisión del informe del auditor, ya que pueden acontecer hechos que modifiquen las estimaciones al cierre del ejercicio y por lo tanto las provisiones.
2. Valuación

3. Presentación: verificar la adecuada segregación en corrientes y no corrientes, la confección del anexo correspondiente, la separación de provisiones que se deducen del A y del P...

Pruebas adicionales:

La reducida cantidad de movimientos registrados y su trascendencia hacen que, al revisarse normalmente la mayoría de ellos, no quede mucho margen para pruebas adicionales.

Puede ser necesario recurrir al asesoramiento de abogados u otros profesionales, realizar la lectura de expedientes judiciales...

Variación de extensión:

Cuando el cliente no posee adecuada documentación de respaldo.

Cambios de oportunidad:

Los análisis deben realizarse hasta la fecha del informe.

Primera Auditoría:

Como un procedimiento adicional se deberá constatar:

- Criterios del cálculo para determinar si la información al cierre es uniforme respecto del ejercicio anterior
- Si su valuación fue razonable.

Riesgos inherentes

No existen factores de riesgo específicos para el componente, pero se puede analizar qué tipo de riesgo de Auditoría existe en la valorización de los elementos subjetivos propios de las contingencias.

- vi. Hay un importante componente de riesgo inherente. La presencia del elemento subjetivo es anterior al sistema de control y en gran medida independiente de éste.
- vii. El riesgo de control podrá ser evaluado al analizar el ambiente de control donde se obtendrá satisfacción de Auditoría de que la gerencia establece procedimientos que reduzcan la existencia de errores o irregularidades.

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de auditoría:

Existiendo un importante componente de riesgo inherente, es necesario reducirlo siempre que el riesgo de control esté dentro de niveles aceptables. Para ello, es necesaria la existencia de un fuerte ambiente de control y controles gerenciales eficaces.

La resistencia de un riesgo inherente alto, obliga a obtener evidencias de tipo sustantivo.

Procedimientos de Auditoría:

- Revisar las actas de reuniones del directorio u otros comités para identificar temas de posibles contingencias.
- Analizar con la gerencia la existencia de posibles contingencias como:
 1. procedimientos legales o posibles litigios
 2. garantías de deudas de 3ros
 3. falta de adecuada cobertura de seguros.
- Algunas situaciones especiales pueden provocar en el futuro contingencias. El auditor debe alertar a la gerencia sobre su posible ocurrencia.
- Analizar con la gerencia el posible resultado y efecto de las contingencias.
- Revisar la correspondencia mantenida con 3ros para identificar y evaluar las situaciones que pueden originar contingencias.

- Examinar los documentos correspondientes para evaluar el probable resultado y efecto de la contingencia.
- Revisar la información expuesta relacionada con la contingencia.

Auditoría de las provisiones en el Informe 5

Una contingencia es una situación que implica incertidumbre acerca de la posibilidad (con elevado grado de probabilidad de ocurrencia) de que una pérdida se concrete o no.

Deben ser razonables, y el hecho generador de la posible obligación debe haber ocurrido en el transcurso del ejercicio bajo examen. Las contingencias probables “no cuantificables” deben expresarse en notas.

Las contingencias pueden originar disminuciones en el activo o aumentos en el pasivo (ej.: devoluciones).

Tratamiento contable:

- Constitución:

Incobrables (R-)	1000	
a Previsión para incobrables (PASA)		1000

- En exceso:

Previsión para incobrables	800	
a Clientes		800

Previsión para incobrables	200	
a Sobrante de previsión (R+)		200

- En defecto (no origina AREA):

Previsión para incobrables	1000	
a Clientes		1000

Faltante de previsión (R-)	200	
a Clientes		200

Procedimientos:

- Seguimiento de las provisiones existentes al comienzo del ejercicio y análisis de las provisiones constituidas en el ejercicio.
- Análisis de documentos que puedan revelar la existencia de contingencias no consideradas (actas de directorio).
- Relacionar el análisis del rubro con la revisión de los restantes rubros (ejemplo: con deudores por ventas).
- Solicitud de información a los asesores legales.
- Obtención de confirmaciones por parte de la gerencia respecto de la existencia de contingencias diversas (fianzas, avales, garantías, etc., el no pago de nuestra garantía debe producirse en el transcurso del ejercicio).
- Revisión de hechos posteriores al cierre hasta la emisión del informe del auditor, ya que pueden acontecer hechos que modifiquen las estimaciones al cierre del ejercicio y por lo tanto las provisiones.

Auditoría del pasivo contingente y circuitos vinculados

Pasivo contingente:

Implica que se va a tener que debitar una cuenta de resultado negativo. Tiene que existir un cierto acercamiento a la certeza que haga presumir de inmediato el pago a un tercero. Ejemplo: indemnización por despido.

¿Cuál es el límite? Hay una “zona gris” entre los pasivos que serían contingentes y los no contingentes. Encontramos dentro de pasivos contingentes a las indemnizaciones a pagar por despido, indemnizaciones por accidentes, etc. También el caso de ventas con garantía indemnizatoria, en el caso de que tengamos mercaderías de terceros y por algún factor se deterioran (no obstante, habría que analizar la situación).

La circunstancia tendría que ser siempre nueva, para que no corresponda utilizar la cuenta A.R.E.A. Como ejemplo podemos plantear el siguiente: en el año 92 se refleja una contingencia que implicaría (en caso de concretarse) el nacimiento de un pasivo, pero llegado el año 94 ya hay certeza y no contingencia, entonces tendría que considerarse como ganancia extraordinaria y no como A.R.E.A., ya que esta última se utiliza sólo por correcciones de errores u omisiones.

Fines:

4. Verificar las contingencias significativas que deberían estar contabilizadas.
5. Cuantificación de la incidencia.
6. Verificar que este correctamente expuesto.

Cuando aparece la previsión de indemnización por despido en forma significativa hay que desconfiar de que la empresa “no elige bien al personal”. Hay dos casos:

- cuando se toma para vender en épocas de apogeo hasta que disminuye la actividad (tendría que haber una previsión anual)
- cuando se produce una indemnización y no se hace la previsión anualmente; sería una pérdida extraordinaria. La empresa elige bien a su personal para mantenerlo.

El Artículo 65 de la ley 19550 en sus incisos h) e i) pareciera que incluye los documentos descontados como una contingencia.

Dificultades del auditor:

El principal problema del auditor es ubicar la “fuente”: puede resultar de relaciones contractuales, fiscales, es decir de los que debiera contabilizar, no de los que está contabilizando.

Deudas y circuitos relacionados

Pasivo: son todos los derechos ciertos o contingentes que a la fecha que se refiere la medición del patrimonio en cuestión, terceros ajenos poseen o pueden poseer contra la empresa. Se clasifican teniendo en cuenta su certeza y determinabilidad o exigibilidad.

Las **deudas** son aquellas obligaciones ciertas o determinables. Se clasifican en:

1) por su origen:

- ◊ comerciales
- ◊ bancarias
- ◊ financieras
- ◊ debentures
- ◊ fiscales
- ◊ cargas laborales

12) por su plazo:

- ◊ corrientes
- ◊ no corrientes

13) por su condición jurídica:

- ◊ documentada (con o sin garantía)
- ◊ no documentada (cuenta corriente a clientes)

Vecchioli:

El pasivo lo podemos dividir en propio y ajeno.

El capital activo es todo lo que se pone en movimiento para obtener una renta.

Se llama pasivo porque es el capital pasivo que denota la titularidad de quienes aportaron para formar el capital activo. De ahí surge la existencia del capital pasivo propio, que sumado al capital pasivo ajeno obtenemos el capital activo:

activo = capital activo = capital pasivo (propio + ajeno)

La suma de todo lo destinado a producir la renta es el capital.

Capital pasivo ajeno: esta constituido por una trilogía de obligaciones de pagar sumas de dinero que esta formada por:

- exigibles
- devengadas pero no exigibles
- contingentes

Deudas: definidas por el Código Civil como obligaciones de pagar sumas de dinero. Son obligaciones pecuniarias para con terceros, lo cual no quita que en el momento de pagar se lo pueda reemplazar con alguna prestación (pero siempre son sumas de dinero). Se clasifican en:

- financieras (bancarias o no bancarias)
- comerciales
- tributarias
- previsionales

Debentures: titulo privado donde el tomador paga y por tal servicio recibe un interés. Es una forma de financiamiento para la SA.

Rentas percibidas por adelantado: no es una deuda por servicios, ya que soy deudor porque debo resarcir en caso de no prestar el servicio.

Provisiones: se conoce el monto pero no es exigible al momento. Se sabe con precisión que ocurrirán pero no cuando. La provisión consiste en un “acopio” para un momento determinado, por lo tanto no es correcto el uso de este término.

Dificultades del rubro:

- ◊ que exista un gran numero de contingencias o muchas deudas
- ◊ reconocer el origen de la deuda
- ◊ determinar el monto correcto ya que pueden contener recargos, intereses, etc.
- ◊ identificar al acreedor y las garantías eventuales

Afirmaciones:

Surgen del balance, de contratos, de comprobantes, de correspondencia, de actas de reuniones del directorio, etc. Debemos verificar los convenios colectivos de trabajo, las leyes fiscales, para poder determinar las distintas fuentes y orígenes de las deudas.

Deudas comerciales:

Son pasivos ciertos surgidos de compromisos adquiridos por medio de transacciones incluidas en la operatoria normal de los entes (ejemplo: proveedores).

Fines:

- ◊ Identificar todas las deudas comerciales (si existen los acreedores).
- ◊ Verificar los montos de las deudas (nominales y sus adiciones)

- ◊ Verificar la garantía ofrecida.
- ◊ Verificar la correcta exposición.

Deudas financieras:

Se originan por el uso del dinero ajeno. El auditor debe saber cuando culmina la deuda comercial (cuando se extiende el recibo) para convertirse en financiera (por ejemplo si se retarda el pago porque no hubo fondos para el cheque librado).

Fuentes: entidades financieras propiamente dichas que han facilitado fondos al ente, o bien cualquier tercero al que se le deban intereses, bonificaciones, etc.

El conjunto de deudas financieras son importantes en los resultados del ente, por lo que se recomienda que se expongan separados de los resultados comerciales y operativos de la empresa.

Los podemos dividir en:

- Resultados por Tenencia: serian de tipo económico. La empresa gana por diferencia en el pago de crédito, y no por descuento en el pago.
- REI: seria de tipo financiero. Es el uso en el tiempo del dinero que se desvaloriza.

Fines:

- ◊ si existen acreedores financieros
- ◊ verificar la titularidad de la deuda
- ◊ el valor de la deuda (ya que puede tener acrecentamiento)
- ◊ la exposición

Procedimientos para deudas comerciales y financieras:

- ◊ Cotejo de los movimientos registrados con la documentación respaldatoria.
- ◊ Verificación del corte de compras.
- ◊ Revisión de cálculos sobre segregación, imputación y devengamiento de intereses.
- ◊ Revisión de pagos posteriores.
- ◊ Confirmaciones de terceros.
- ◊ Verificar la autorización de la gerencia para solicitar el préstamo.

Deudas tributarias y previsionales:

Son exigibles si están vencidas, pero su devengamiento va ocurriendo a lo largo del ejercicio (previsional: deposito sobre SAC, tributaria: impuesto a los ingresos brutos)

Fines de la auditoria:

- ◊ encontrar la razón de existencia de la deuda (analizar las leyes aplicables)
- ◊ que sean específicas del ente
- ◊ determinar el monto y sus adiciones (estos últimos son financieros)
- ◊ exposición

Procedimientos:

- ◊ Cotejo de los movimientos registrados con los registros laborales, libros impositivos y la documentación respaldatoria.
- ◊ Examen de las declaraciones juradas impositivas.
- ◊ Revisión de los hechos posteriores al cierre (despidos, cumplimiento de obligaciones sociales, etc.)
- ◊ Correcta imputación.

Bolilla 12: Patrimonio Neto

Concepto y naturaleza. Componentes

Dentro del PN se concentran las transacciones ocurridas en el ente con relación a sus propietarios y los resultados de la actividad. Es la porción del A que corresponde a los propietarios del ente y se determina por diferencia entre A y P. Entonces, el haber efectuado una adecuada revisión de los A y P implica una validación de las cifras globales del PN.

Integran el PN:

Partidas que representan aportes de los propietarios

- Capital social
- Ajuste de capital
- Primas de emisión
- Aportes irrevocables

Partidas de resultados

- Resultados acumulados
- Ganancias reservadas

En general, no es significativo el número de transacciones que se procesan en el componente pero pueden ser por importes de significación y requieren autorización especial. Por ello, es costumbre que se revisen todas y cada una de las partidas. Por este motivo, los riesgos de auditoría son menores, limitándose a los aspectos de valuación y cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Transacciones más comunes:

- Distribución de resultados acumulados
- Constitución y desafectación de reservas
- Aportes de capital
- Capitalización de aportes, resultados o ajustes de capital
- Emisión de acciones

Estas operaciones generalmente son destacadas dentro del conjunto de transacciones del ente. Su origen son las decisiones de los dueños del ente o los órganos de dirección. Estas decisiones se vuelcan en actas en las que se resumen motivos, consecuencias, fechas, etc. Por disposición legal, deben reflejarse en libros rubricados habilitados a tal fin. En general, la información contenida en estos registros constituye una fuente de evidencia de auditoría para el análisis.

Las transacciones pueden agruparse según afecten sólo cualitativamente al PN o alteren su composición sumando o restando valores. Por ejemplo:

Transacciones cualitativas:

- Constitución y desafectación de reservas
- Capitalización de aportes irrevocables o de resultados

Transacciones cuantitativas:

- Distribución de resultados en efectivo
- Emisión de acciones
- Aportes irrevocables para futuras suscripciones
- Generación de resultados

Las características del componente, en general, no varían de ente a ente.

Existen diversos aspectos que deben considerarse a fin de evaluar el medio en el cual opera la organización. Algunas pautas para comprender y analizar el negocio en el cual se desenvuelve el ente y determinar el enfoque de auditoría son:

Relacionadas con la estructura de capital:

- Naturaleza de las acciones del ente
- Clases de acciones emitidas y en circulación, y sus características (derecho a voto, dividendos, conversión y reembolso)
- Existencia de acciones propias en cartera
- Participación de empleados, funcionarios, directores en la propiedad de las acciones
- Nivel y tendencia de los precios de las acciones del ente, volúmenes negociados, pagos de dividendos...

Relacionadas con las condiciones y tendencias económicas de los mercados:

- Condición de los mercados de capital
- Medio legal y organismos de control

En general, puede establecerse que cuando una economía crece puede ser necesario capital adicional para financiar la expansión.

Los cambios reales del PN provienen básicamente de aportes o retiros y de la generación de resultados. En el primer caso, la vinculación del rubro es con el subsistema financiero o, si los

aportes son en especie, con BC, BU, cuentas a cobrar... si los cambios están generados por resultados, las contrapartidas pueden obedecer a cambios en prácticamente todos los rubros relacionados.

Normas aplicables

Normas legales sobre exposición y valuación:

LSC, arts. 63 a 71

Normas de la CNV

Normas contables sobre exposición y valuación:

RT 5, 8, 9, 11 y 17

Del análisis de cada una de las siguientes situaciones depende el enfoque a emplear:

- Método de contabilización de las transacciones no monetarias
- Tratamiento contable de costos, descuentos o primas por emisión de acciones
- Base de la contabilización de los dividendos en acciones y las acciones en cartera
- Base de la contabilización de los costos y gastos originados por las transacciones de capital
- Exposición de restricciones sobre resultados acumulados o pago de dividendos
- Exposición de requerimientos estatutarios o legales relativos a acciones emitidas con prima
- Base de la contabilización de los dividendos declarados.

Objetivos de la revisión

El objetivo de la auditoría es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas. Las afirmaciones constituyen el eje central de la evaluación de riesgos y controles y de la selección de procedimientos de auditoría.

OBJETIVO	PN	TRANSACCIONES PATRIMONIALES*
Veracidad	Las cuentas de capital están basadas en acciones emitidas y en circulación; realmente existen los conceptos que componen el saldo al cierre	Los movimientos del periodo a examinar realmente ocurrieron; las transacciones están debidamente autorizadas y cumplen con los requerimientos legales y estatutarios
Propiedad	Las acciones en cartera representan acciones que son propiedad del ente y todo lo registrado es propio	Los movimientos registrados en el periodo a examinar pertenecen al ente auditado
Integridad	No existen aportes, primas de emisión u otras transacciones omitidos del saldo al cierre	No acaecimiento de transacciones omitidos de registrar en el periodo
Valuación	El valor monetario del rubro ha sido determinado de acuerdo con las normas legales y las NCP aplicables	El valor monetario de las partidas incluidas en los EC ha sido determinado de acuerdo con la naturaleza de la transacción y las normas legales y las NCP aplicables
Exposición	Las cuentas han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descritas y se han expuesto todos los aspectos	Las cuentas han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descritas y se han expuesto todos los aspectos

	necesarios para la adecuada comprensión de las partidas, según las normas legales y las NCP aplicables	necesarios para la adecuada comprensión de las partidas, según las normas legales y las NCP aplicables
--	--	--

* Aportes, capitalizaciones, y distribuciones y asignaciones de resultados

Evaluación de las actividades de control específicas

Los elementos de control comprendidos en el rubro están asociados con:

1. el subsistema financiero de aportes y retiros,
2. los cambios cualitativos y cuantitativos originados en adecuaciones a criterios contables y disposiciones legales, y
3. las variaciones producidas patrimonialmente como resultado de las transacciones económicas practicadas por el ente.

La identificación de las características controladas estará dada por su vinculación con las situaciones descritas. Las condiciones incluidas en 3 se encuentran asociadas en forma directa con la operatoria de otros rubros, por lo que debemos remitirnos al trabajo de análisis de cada uno de ellos.

Los sensores están representados, entre otros, por:

- Contrato social y sus modificaciones
- Instrumentos contractuales con 3ros que limitan las decisiones sociales (como préstamos que impiden la distribución de utilidades)
- Exteriorización de la participación social
- Cupones
- Registro de accionistas
- Registro de depósito y asistencia a asamblea
- Actas de directorio
- Actas de asamblea
- Comprobantes y papeles respaldatorios de la contabilidad

El elemento sensor debe estar presente en cada operación. En tal sentido, existe un flujo de transacciones que paralelamente genera un flujo de información que debe quedar registrado en el sensor.

Los grupos de control se refieren fundamentalmente a.

- Control de autorizaciones
- Control de correlatividad de sensores comprendidos en la operatoria
- Control de transacciones con registro de custodia
- Control de decisiones de órganos sociales con movimientos del periodo.

El grupo activante se manifiesta a través de la intervención normalizada de:

- Resoluciones sociales no instrumentadas
- Registros inexistentes
- Aplicación inadecuada de criterios contables y/o normas.

Algunos controles típicos, comunes a casi todos los entes son.

- Separación de los sectores de movimientos de fondos, mantenimiento de registros y custodia
- Uso de fórmulas prenumeradas y correlativas
- Adecuada conservación del contrato social y sus modificaciones, cumplimiento de disposiciones de forma
- Revisión periódica de la transcripción en registros sociales.

Controles directos: En general, los entes no establecen controles específicos para el procesamiento de las operaciones por el pequeño volumen de las operaciones. Éste no se presenta cuando, por ej., existen planes de compra de acciones por parte de los empleados u

otras alternativas para opciones de compra. En estas situaciones es posible encontrar diversos controles.

- Controles gerenciales e independientes:
 - Utilización por parte de la gerencia de presupuestos y su comparación con la información financiera relacionada con:
 - acciones en circulación
 - primas de emisión
 - resultados acumuladospara verificar Integridad, Valuación y Exposición de las partidas.
 - Aprobación por escrito y vuelco en actas de las transacciones patrimoniales, para corroborar la autorización de las transacciones.
 - Conciliaciones de los listados patrimoniales con las cuentas del mayor, para verificar la integridad de la registración.
 - Control numérico de los certificados de acciones, para verificar la integridad de las transacciones.
 - Procedimientos para confirmar periódicamente los certificados de acciones, para comprobar veracidad e integridad de los saldos.
- Controles de procesamiento y funciones de procesamiento:
 - El acceso al procesamiento de las transacciones está restringido a funcionarios de nivel apropiado, para comprobar veracidad de las operaciones y saldos.
 - Las transacciones son ingresadas en forma completa y precisa y sólo una vez, para verificar la integridad de las transacciones.
 - Las transacciones son aprobadas de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias por organismos y funcionarios adecuados.
 - Los certificados de acciones son prenumerados, para verificar la integridad de las transacciones.
- Controles para la salvaguarda de activos: De existir, se relacionan con las protecciones físicas de los certificados de acciones en poder del ente o aún no emitidos.

Controles generales: Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- las funciones de emisión, transferencia y cancelación de acciones están separadas de su contabilización
- las funciones de cobranzas y desembolsos están separadas de las funciones de patrimonio.

Cuando se confía en controles o funciones de procesamiento computadorizado, deben evaluarse los controles del departamento del sistema de información.

Programa de trabajo

El siguiente programa estándar contiene preguntas formuladas de forma tal que una respuesta “no” equivale a una falla de control, en la medida que no existan controles supletorios.

1. ¿Los aumentos de capital y la emisión de títulos guardan las formalidades contenidas en la LSC y demás normas aplicables?
2. ¿Y las decisiones sociales en materia de dividendos, afectación a reservas y honorarios, aportes irrevocables?
3. ¿Existe separación de funciones en el movimiento de fondos, registro de custodia en las transacciones de integración de capital, aportes irrevocables y pago de dividendos?
4. ¿Existe un legajo que contenga las publicaciones de ley y presentaciones de documentación ante los respectivos organismos de control?

5. ¿Se mantienen los registros correspondientes (registro de accionistas, registro de depósito y asistencia a asamblea)?
6. ¿Existe control de correlatividad de títulos y/o acciones emitidas?
7. En materia de ganancias reservadas, ¿se tienen presentes la LCS, institutos...? ¿Las desafectaciones fueron aprobadas por asamblea y apropiadas a resultados no asignados?
8. ¿Se conservan los papeles de trabajo referidos a la corrección monetaria de partidas?
9. ¿Se efectúan controles periódicos de la adecuada custodia de las acciones en cartera?

Las debilidades de los sistemas de control que puedan afectar los saldos de las cuentas de este rubro están relacionadas con deficiencias en otros ciclos, como la omisión de registrar aportes irrevocables recibidos. En la medida que estos riesgos existan, el auditor debe reforzar sus pruebas sustantivas para detectarlos, por ej., exigiendo que los libros de actas de directorio y de asamblea se encuentren al día.

Como las partidas de PN están fundamentalmente relacionadas con aspectos legales del ente, es poco frecuente que existan debilidades significativas que surjan de la evaluación de controles.

En una 1ra auditoría, la naturaleza acumulativa de los conceptos que integran el rubro hace necesario un análisis de razonabilidad de sus valores de inicio. Como los movimientos no son numerosos pero pueden ser por importes de significación, es conveniente realizar:

- Para capital, aportes irrevocables y primas: Revisión total de la documentación respaldatoria (contrato social y sus modificaciones, actas...)
- Para ajuste de capital: Comprobación de la reexpresión de las cuentas correspondientes
- Para reservas: Revisión de las actas que dispusieron la constitución y desafectación, verificación del cumplimiento de las disposiciones legales
- Para RNA: Revisión de A y P y partidas de PN.

Pruebas de validez de saldos

1. Análisis de los movimientos con documentación respaldatoria
 Consiste en verificar, una vez comprobados los saldos iniciales, que las transacciones que afectaron a las partidas del PN cuenten con la respectiva documentación respaldatoria (contrato social y modificaciones, actas de asamblea y directorio). Si bien el sentido de la revisión es transacción- documentación respaldatoria, es conveniente practicar una revisión completa de la documentación hacia los registros para detectar situaciones que puedan afectar este u otro rubro de los EC.
2. Relación de las modificaciones producidas respecto de la revisión de otros rubros de A y P
 Consiste en relacionar ciertas variaciones de partidas del PN que han tenido como contrapartida variaciones en A y P. Ejemplo:
 Participación en otras sociedades.... Inversiones
 Capital Deudas (por capitalización)
 RNA..... Deudas (por distribución de utilidades)
Resultados
 Esta verificación se complementa con la de variaciones cualitativas del PN.
3. Revisión de las partidas originadas en la reexpresión de los EC
4. Análisis de razonabilidad en la exposición de las afirmaciones
 En base a los elementos de juicio obtenidos, establecer si los conceptos han sido expuestos correctamente en los EC. Ello implica establecer, por ejemplo:
 – Si las capitalizaciones de utilidades, aprobadas por asamblea e inscriptas, han dado lugar a la emisión de títulos representativos de capital. Caso contrario, deben exponerse como acciones a distribuir.

- Si se han expuesto por notas:
 - o Los dividendos acumulativos impagos de acciones preferidas
 - o Las restricciones a la política de distribución de dividendos

La falta de uniformidad en la política de distribución de dividendos

5. Otros procedimientos relacionados con el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias y NCP

Modificaciones al programa por debilidades comunes en los elementos de control:

- Pruebas adicionales
Por ejemplo, de existir registros precarios o no adecuadamente formalizados respecto de los anticipos para futuras suscripciones, debería analizarse la conveniencia de efectuar el pedido de confirmación de terceros. También podría aplicarse el procedimiento de circularización a entes donde la tenencia de títulos representativos del capital se encuentra atomizada (como cooperativas).
- Variación de extensión
La naturaleza del PN permite aplicar la revisión prácticamente total de las partidas o conceptos que lo integran. De ahí que la variación de extensión sólo sería aplicable a casos excepcionales.
- Cambios de oportunidad
Dado la naturaleza del PN no necesariamente el auditor debe realizar las pruebas de revisión con posterioridad al cierre, sino que puede realizarlas en intervenciones previas.

Riesgos inherentes

Factores de riesgo inherente:

Un análisis detallado puede permitir identificar situaciones de riesgo. Las transacciones nuevas o significativas, a menudo, representan áreas de mayor riesgo.

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Existencia de un elevado número de transacciones de capital, incluyendo emisiones, capitalizaciones.	Aplicar procedimientos detallados para el análisis de las transacciones.
La estructura de capital es compleja.	Mayores esfuerzos para probar la veracidad de saldos y transacciones.
El capital incluye diversas formas o tipos de acciones.	Comprobar el adecuado tratamiento de las operaciones en base a los accionistas que intervienen.
Pérdidas crecientes disminuyen el patrimonio.	Comprobaciones del cumplimiento de las relaciones resultado/capital exigidas por los organismos de control y normas legales.
Los accionistas se comprometieron a realizar nuevos aportes que tienen mucha antigüedad.	Comprobar la valuación de los aportes.
Disposiciones reglamentarias o estatutarias disponen la creación de grandes reservas sobre los resultados.	Es necesario comprobar la razonabilidad del cumplimiento de las normas.
La capacidad de pagar dividendos se encuentra limitada por cláusulas contractuales o estatutarias.	Comprobaciones del cumplimiento de las normas.

Factores de riesgo de control:

FACTORES DE RIESGO	IMPLICANCIAS PARA LA AUDITORÍA
Las transacciones patrimoniales no son decididas por los máximos organismos de la sociedad.	Incremento de pruebas para comprobar la veracidad de las operaciones.
No existen registros detallados de las transacciones con los accionistas.	Pruebas analíticas para comprobar la integridad de las transacciones.

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de Auditoría:

Como no se procesa un significativo número de transacciones, el enfoque a aplicar en estos casos tiende a ser sustantivo, comprobando saldos y transacciones sin depositar confianza en los controles.

Si se procesara un significativo número de transacciones, es más efectivo y eficiente aplicar un enfoque de cumplimiento de controles en la medida que existan controles clave.

Ejemplos:

En un ambiente con numerosas transacciones, los controles que permiten afirmar que las transacciones con los accionistas están íntegra y adecuadamente contabilizadas en los registros correspondientes pueden ser:

- registro detallado de transacciones conciliado periódicamente con las cuentas de control del mayor
- todas las transacciones son aprobadas por los órganos de dirección y administración y las decisiones son resumidas en actas transcritas en libros rubricados y en los registros detallados de las transacciones
- al cierre de cada ejercicio un empleado de contaduría concilia la información contenida en el registro auxiliar con la contenida en los libros de actas.

En este caso, un enfoque de cumplimiento de controles es más efectivo y eficiente, y lo será más cuanto menor sea el número de transacciones.

En exámenes iniciales puede ser necesario revisar y probar todas las transacciones patrimoniales desde el comienzo de las actividades de la empresa. El alcance del trabajo depende de:

- el grado de utilización de agentes de registro independientes,
- la precisión e integridad de los registros, y
- la calidad del trabajo realizado por los auditores anteriores.

Procedimientos de Auditoría:

Procedimientos analíticos

- Efectuar un análisis comparativo entre los montos del año corriente y el anterior y los presupuestos con respecto a:
 - i. total del capital
 - ii. acciones en circulación por tipo
 - iii. acciones propias en cartera
 - iv. dividendos.

Puede obtenerse la información de los registros contables (las RT exigen un EEPN) o los registros de actas.

- Considerar la razonabilidad global de las emisiones, reembolsos y recompras multiplicando total de acciones por el precio.
Esta comprobación tiene aplicación cuando las acciones cotizan en bolsas con precios conocidos y publicados.

Pruebas de cumplimiento de controles

- Revisión gerencial de los EC interinos y las comparaciones con montos presupuestados para verificar la razonabilidad de:

- i. ganancias por acción
 - ii. primas de emisión
 - iii. resultados acumulados
 - iv. acciones en circulación por tipo
 - v. acciones propias en cartera
 - vi. dividendos.
- Revisión y seguimiento por la gerencia de los informes de:
 - i. cantidad de accionistas
 - ii. opciones otorgadas, ejercidas y pendientes.
 - Las conciliaciones de los listados de cuentas del PN y de dividendos con el mayor general son revisadas y aprobadas por un funcionario de nivel apropiado.
 - Las transacciones del PN son revisadas para verificar que cumplen con las resoluciones de directorio y asamblea, estatutos, acta constitutiva y requerimientos de organismos de control.
 - Los certificados de acciones son prenumerados y los documentos faltantes son investigados en forma oportuna.
 - Obtener evidencia para confirmar que los certificados no emitidos y las acciones propias en cartera son guardados en cajas de seguridad.

Pruebas detalladas de transacciones y saldos

- Obtener el listado de las transacciones que afectan las cuentas del PN:
 - i. revisar las actas de las reuniones de directorio para verificar la autorización de compra o emisión de acciones
 - ii. controlar la documentación de la emisión original
 - iii. confirmar la emisión, reembolso o recompra
 - iv. comparar las integraciones con recibos y otra documentación
 - v. obtener la confirmación del asesor legal de que las transacciones de acciones están de acuerdo con los estatutos.

Si las integraciones son en especie, se deberá prestar especial atención al tratamiento contable.

Los costos de emisión incluyen los directamente atribuibles a la emisión de capital; costos de impresión; honorarios y gastos de agentes financieros, abogados y contadores; gastos de registración, e impuestos.

- Confirmar las acciones en circulación con agentes externos de registro.
- Multiplicar las acciones en circulación por su valor nominal y comparar con el mayor general.
- Controlar las actas constitutivas para verificar la cantidad de acciones autorizadas.
- Obtener la confirmación del asesor legal de que las transacciones de dividendos están de acuerdo con los estatutos.
- Recalcular los dividendos declarados no pagados y comparar con el mayor general.

Aspectos relacionados con el concepto de empresa en marcha:

El auditor planifica su examen bajo la suposición de que la compañía que analiza es una empresa en marcha, pero debe estar alerta para detectar cualquier indicación de que esta presunción es falsa. Los problemas podrían surgir:

- Para compañías con un deterioro progresivo de la situación financiera debido a mercados cambiantes, plantas obsoletas o ineficaces, pérdida de la gerencia clave... Este deterioro podría estar evidenciado por un exceso de préstamos incumplidos y otras situaciones que se evidenciarán en la reducción del PN o su desaparición.
- En las compañías nuevas, podrían surgir dudas sobre la posibilidad de alcanzar un nivel exitoso de operaciones y una situación financiera sólida. En este caso, la

realización final de la compañía podría no estar asegurada. Estos efectos no se evidencian en la reducción del PN.

Cuando el auditor tiene dudas acerca de si el concepto de empresa en marcha es apropiado, debe considerar procedimientos adicionales de auditoría como:

- Revisión del presupuesto y las proyecciones del flujo de fondos de la compañía para, por lo menos, el año siguiente.
- Revisión de cualquier informe interno concentrando la atención en tendencias.
- Revisión de las actas de asamblea y directorio, en busca de referencias al problema del concepto de empresa en marcha.
- Si se trata de una subsidiaria, la obtención de información dentro de la compañía madre de que proveerá ayuda financiera continua que aseguren a la subsidiaria que continuará en marcha es una evidencia de auditoría.

Anexo: Auditoría de las cuentas de orden

Son cuentas de orden aquellas que tienen por objeto reflejar relaciones jurídicas que sin producir alteraciones en la composición y valor del patrimonio; se acuerdan con el objeto de procurar efectos favorables en el desenvolvimiento económico de un ente.

Su utilización constituye uno de los medios empleados para informar a los usuarios de los EECC acerca de la existencia de situaciones que implican una contingencia para la empresa, pero que no requieren la constitución de provisiones.

En cuanto a su exposición, el profesor la haría en las notas a los EECC, no al pie del ESP. Las cuentas de orden muestran un potencial económico, por lo que constituyen una relación jurídica de avanzada.

Objetivos del examen de las cuentas de orden:

Establecer que:

- las contingencias que se exponen existen (verificar si existe una causal válida: tiene que haber contrato y expectativa futura)
- el sujeto de las mismas es la empresa
- no se ha omitido información sobre contingencias existentes. Este objetivo debe atacarse conjuntamente con la revisión de las notas
- los importes que aparecen representan razonablemente las contingencias respectivas
- la información presentada describe adecuadamente las contingencias involucradas
- la presentación de estas cuentas responde a bases uniformes
- se utilizan registros adecuados para computarlas

Principios y normas contables:

Valuación:

La determinación de los importes que se presentan bajo las cuentas de orden no ofrece demasiados problemas en los casos en que la contingencia consiste en la entrega de una suma de dinero: por ejemplo el caso de la cuenta de orden que representa el descuento de documentos de terceros ante un banco, lo que implica para la empresa la eventualidad de pagar tal valor si el firmante no lo hiciera.

En los casos en que la eventualidad consista en la entrega de bienes, la cuenta de orden debería ser valuada de acuerdo con los valores de mercado de tales bienes a la fecha de los EECC.

Un error bastante frecuente consiste en mantener este tipo de cuentas a valores históricos, por ejemplo la tenencia de matrices de propiedad de terceros para la fabricación de una determinada pieza.

Control interno:

Lo importante es que el sistema contable de la empresa permita determinar con precisión las contingencias a las cuales la empresa está sujeta. Para esto, es conveniente que se mantengan registros en los sectores operativos que actúen como respaldo de los informes contabilizados.

En el caso particular de los documentos descontados o endosados, es preferible su registro por medio de cuentas regularizadoras de activo, dado que permiten un mayor control; ello sin perjuicio de la forma de presentación de estos documentos en el balance general.

Procedimientos de auditoría:

Es conveniente que el examen de las cuentas de orden se practique en forma simultánea con el de las notas que representen contingencias para las cuales no se ha constituido provisiones.

1) Para endosos o descuentos de documentos:

- a. Controlar los asientos efectuados en la cuenta del mayor para registrar los documentos descontados o endosados (o de la propia cuenta documentos a cobrar, si no se han utilizado cuentas regularizadoras) con las compilaciones efectuadas para su determinación. Debe señalarse que cuando sólo se procede al descuento ante bancos, es costumbre que la contabilización de tales operaciones se realice a través de los registros de caja y bancos.
- b. Examinar las operaciones individuales con los formularios correspondientes y las constancias de los terceros que recibieron esos valores (notas de créditos bancarias, recibos de proveedores, etc.)
- c. Controlar los pases de la operación a los registros de documentos a cobrar por clientes, por ventas, de cuenta corriente con proveedores (en su caso), de documentos descontados por bancos, de documentos endosados por proveedor, etc.
- d. Si la empresa utiliza cuentas de orden, verificar que se haya realizado el asiento correspondiente.
- e. Verificar que al vencimiento del documento se hayan cancelado los importes registrados en las cuentas regularizadoras o cuentas de orden utilizadas.

2) Bienes de propiedad de terceros:

- a. Examinar físicamente los bienes
- b. Obtener confirmaciones de los propietarios
- c. Examinar que su valuación este de acuerdo con el valor de mercado a la fecha de los EECC

3) Dividendos acumulativos impagos de acciones preferidas:

- a. Recomputar los montos devengados a partir del primer periodo en que la empresa dejó de tener ganancias suficientes para pagar estos dividendos
- b. Comprobar los pagos parciales con las informaciones recogidas a través del examen de la cuenta "resultados acumulados".

4) Aavales o garantías:

- a. Obtener confirmaciones de los beneficiarios o acreedores.
- b. Examinar las actas de directorio en las que presuntamente deberían haberse aprobado tales aavales o garantías.

La profundidad a dar a estos exámenes depende fundamentalmente de la importancia de las cifras en juego.

La valuación de estas cuentas debería permitir que las cifras expuestas representen lo que a la empresa le costaría afrontar la contingencia de que se trate.

Ejemplo de descuento de documentos:

Existen dos sistemas de contabilización:

CUENTAS DE ORDEN	CUENTAS PATRIMONIALES (REGULARIZADORA DE DOCUMENTOS A COBRAR)
Por la venta:	
Documentos a cobrar a ventas	Documentos a cobrar a ventas
Por el descuento:	
Banco Intereses pagados por adelantado Gastos bancarios a documentos a cobrar	Banco Intereses pagados por adelantado Gastos bancarios a documentos a cobrar descontados (p)
Por la contingencia:	
Documentos descontados (CO) a Banco - documentos descontados (CO)	
Por el pago directo al banco al vencimiento del documento:	
Banco documento descontado (CO) a documentos descontados (CO)	Documentos a cobrar descontados a documentos a cobrar
Por el pago en la empresa:	
Banco documentos descontados a documentos descontados	documentos a cobrar descontados a documentos a cobrar
Caja a acreedores por documentos descontados	Caja a acreedores por documentos descontados
Si se libera la contingencia, cuando no paga al vencimiento, y entonces me lo debitan de la cuenta corriente del banco:	
Banco documentos descontados a documentos descontados	Documentos a cobrar vencidos (a) a banco
Documentos a cobrar vencidos a banco	Documentos a cobrar descontados a documentos a cobrar

Supuesto con intereses:

 Documentos a cobrar
 a clientes
 a intereses no devengados de docs a cobrar (PASA)

Banco
 Gastos bancarios
 Intereses pagados por adelantado
 a documentos a cobrar

Documentos a cobrar descontados (CO)
 a banco doc. a cobrar descontados (CO)

Intereses no devengados documentos a cobrar (PASA)
 Intereses cedidos (R-)
 a intereses ganados (R+)
 a intereses pagados por adelantado (A)

 Ejemplos de endosos de documentos:

CUENTAS DE ORDEN	CUENTAS PATRIMONIALES
Nos entregan un documento:	
Documentos a cobrar a intereses no devengados (pasa) a deudores por ventas	Documentos a cobrar a intereses no devengados (pasa) a deudores por venta
Entregamos ese documento como pago:	
Proveedores Intereses anticipados a documentos a cobrar	Proveedores Interese anticipados a documentos a cobrar endosado
Documentos a cobrar endosados (co) a proveedores doc. Endosados (co)	Intereses no devengados a intereses ganados
Intereses no devengados a intereses ganados	Intereses perdidos a intereses anticipados
Intereses perdidos a intereses anticipados	
El firmante paga en la empresa:	
Caja a acreedores	Caja a acreedores
Proveedores a doc. Endosados (co) a documentos a cobrar endosados (co)	Documentos a cobrar endosado a documentos a cobrar
Pagamos a los proveedores:	
Acreedores a caja	Acreedores a caja

Bolilla 13: Estado de Resultados

Concepto y naturaleza. Componentes

Su información resulta de fundamental importancia para el análisis de la evolución económica de un ente a lo largo de varios ejercicios ya que permite apreciar cuáles fueron las causas de los cambios del valor del patrimonio de un ente originados en sus actividades.

Normas contables y normas legales aplicables

Normas legales sobre valuación y exposición:

Ley De Sociedades Comerciales
Ley N° 19.550

Normas de la CNV nuevo texto 2001 (Texto aprobado por RG 368)

Esta norma puede consultarse en:

<http://www.cnv.gov.ar/LeyesyReg/CNV/esp/TOC2001.htm>

Normas contables sobre valuación y exposición:

Resolución Técnica N° 8, segunda parte, Capítulo IV

Resolución Técnica N° 9, segunda parte, Capítulo IV, ptos. B.1, B.2, B.3, B.4; Capítulo VII, ptos. A.8 y ss, C.6 y ss.

Resolución Técnica N° 11, segunda parte, Capítulo IV

Resolución Técnica N° 6, segunda parte

Resolución Técnica N° 22, segunda parte, ptos. 8.2

Resolución Técnica N° 17, segunda parte, ptos. 2.2, 5.19.6

Objetivos de la revisión

OBJETIVO	VENTAS, COMPRAS, GASTOS, REMUNERACIONES, BAJA/CONSUMO DE ACTIVOS, CARGOS POR DEVENGAMIENTO O MOVIMIENTO DE PREVISIONES
Existencia	Acaecimiento real de los resultados del periodo a examinar.
Pertenencia	Los resultados registrados en el periodo a examinar pertenecen al ente auditado.
Integridad	No acaecimiento de resultados omitidos de registrar en el periodo.
Valuación	El valor monetario de los resultados incluidos en los EECC coincide con NCP y NL aplicables.
Exposición	Las partidas han sido informadas de acuerdo con NCP y NL aplicables.

Evaluación de las actividades de control específicas

En general, no existen controles típicos relativos a resultados porque no existe un subsistema operativo de ingresos-costos-gastos. Como excepción puede mencionarse el control presupuestario de resultados. Por ello, al valorar los grupos de control del subsistema “ventas a plazo-cuentas por cobrar”, por ejemplo, quedan evaluados los grupos de control relacionados con el resultado ventas.

Programa de trabajo

Pruebas específicas de una primera Auditoría:

La uniformidad en la aplicación de las NC es muy importante por la gran incidencia que tiene en la determinación de los resultados. Interesa al auditor el modo como se han tratado los ingresos, costos de venta y gastos al comienzo y al cierre del ejercicio anterior. Corresponde el examen de los cortes de ingresos, costos de ventas y gastos al comienzo y al cierre del periodo.

Pruebas de validez

Por la naturaleza de los componentes del E/R, el auditor comienza con la aplicación de pruebas cuyo grado de detalle va de menor a mayor. Generalmente se realiza:

- **Análisis de las vinculaciones:**
El auditor debe tener presentes durante todo el desarrollo del trabajo las posibles vinculaciones, tanto al auditar cuentas de A y P como al examinar específicamente las cuentas de resultados. En el 1º caso, irá reuniendo en sus papeles de trabajo las evidencias obtenidas con relación a resultados; en el 2º caso, evaluará si aquellas evidencias son suficientes y auditará los conceptos no examinados cuya importancia relativa así lo exija.
- **Revisión analítica:**
El E/R puede ser sometido a un análisis de proporciones y tendencias con el objeto de detectar variaciones anormales respecto del periodo o periodos bases de la comparación.

Fundamentalmente, los procedimientos básicos usados en las pruebas globales son las comparaciones de cifras y porcentajes y las relaciones porcentuales, y el requisito previo es la expresión de los EECC en moneda homogénea.

Las pruebas de revisión analítica más comunes son:

- Análisis vertical de los porcentajes: Consiste en obtener la relación porcentual de cada una de las partidas integrantes del E/R asignándole el valor 100 al total de los ingresos por ventas y observar los porcentajes obtenidos para merituar la importancia relativa de cada componente. Es necesario que todas las partidas del E/R se encuentren actualizadas a fecha de cierre.
 - Comparación horizontal de los porcentajes verticales con los periodos anteriores: Una vez obtenidos los porcentajes de los distintos E/R que se ha decidido comparar, se observa el comportamiento de la tendencia. Cuando exista un desvío significativo con relación a la línea de tendencia, estará indicando la necesidad de profundizar el análisis en esa partida.
 - Prueba de la utilidad bruta (UB): Se relaciona el CV con la UB presentados en el E/R y se compara el porcentaje así obtenido con los ejercicios anteriores. Un desvío significativo en la tendencia, estará indicando la existencia de situaciones especiales que requieren también un análisis especial. El procedimiento supone cierta homogeneidad en los productos y servicios vendidos y una política de fijación de precios uniforme. En la medida que estos supuestos se vean afectados, el auditor tendrá limitaciones para la aplicación del procedimiento.
 - Relaciones porcentuales entre diferentes partidas de resultados que responden a un patrón de medida determinado: Existen partidas de ingresos y gastos que guardan cierta relación entre sí y que pueden expresarse como coeficientes o porcentajes, como cargas sociales con sueldos y jornales, comisiones del personal de ventas con el total de ingresos por ventas, impuestos relacionados con partidas de ingresos y gastos...
 - Comparación de cifras debitadas o acreditadas en una misma cuenta durante el ejercicio.
 - Comparación de cifras debitadas o acreditadas en una misma cuenta en periodos subanuales de varios ejercicios.
- Procedimientos para rubros determinados:
- Algunas cuentas de resultados que no quedan suficiente y sistemáticamente analizadas por el auditor cuando realiza el examen de los rubros patrimoniales son:
- Honorarios
 - Publicidad y propaganda
 - Gastos de viajes
 - Gastos de agasajos a clientes
 - Gastos de obsequios al personal
 - Otros ingresos
 - Otros egresos
 - Resultados extraordinarios
 - Sueldos y jornales, y cargas sociales: Pueden auditarse al realizar el examen de P laborales (se tienen los elementos de juicio necesarios: planillas de liquidaciones de SS y j, duplicados de RC, carpetas de antecedentes del personal, convenios y contratos laborales...); pero si éste se limita a la revisión de las sumas adeudadas por el ente, la totalidad del cargo del ejercicio deberá ser examinado con las otras cuentas de resultados.

Pruebas básicas:

1. Utilización de las evidencias ya reunidas mediante la aplicación de las pruebas de revisión analítica: Las conclusiones sobre la importancia relativa del rubro o la situación de anomalía que haya obtenido el auditor pueden llegar a justificar o no el análisis del movimiento registrado durante el periodo.
 2. Examen del circuito “saldos del mayor-comprobantes”: A partir del mayor, se seleccionan las partidas que se considera conveniente revisar, se observan los asientos correspondientes y se continúa analizando el circuito hasta la documentación original. El auditor se satisface si el saldo expuesto en la cuenta es razonablemente aceptable o no.
 3. Otros procedimientos: Como el examen de las actividades de control evaluadas oportunamente, procedimientos de corte de compras y pagos, análisis de ciertos hechos posteriores (nueva campaña publicitaria, primeras rendiciones después del cierre por gastos de viajes...). El auditor debe tener presente la importancia relativa de la partida bajo examen.
- Verificación de la información expuesta en el E/R e información complementaria, que también aparece en el resto de los EECC:
Consiste en verificar la coincidencia de ciertas cifras de resultados que aparecen expuestas también en otros sectores de los EECC. Tiende a satisfacer el objetivo de una correcta exposición pero es muy general y, como tal, insuficiente. Sin embargo, cumple con su cometido y puede indicar la necesidad de profundizar o volver sobre el examen de determinado rubro al detectar alguna incongruencia.

CONCEPTOS E IMPORTES DE RTDOS	OTRO SECTORES DE LOS E/R
DEL E/R:	
Total CV	Total CV del anexo o nota donde se detalla su determinación.
Total Gastos Administrativos	Total de la columna respectiva en el anexo o cuadro con el detalle de los gastos que lo componen.
Total Gastos Comercialización	Ídem.
Total Gastos Financiación	Ídem.
Total Otros Gastos	Ídem.
Resultado del ejercicio	EEPN, en la columna de resultados no asignados.
DEL ANEXO CON EL DETALLE DE COSTOS Y GASTOS:	
Total de amortizaciones de BU	Total de la columna de amortizaciones en el anexo o cuadro con el detalle del movimiento de los BU.
Total de amortizaciones de B Intangibles	Total de la columna de amortizaciones en el anexo o cuadro con el detalle del movimiento de los BI.
Previsiones	Columna de aumentos del anexo o nota con el detalle de las provisiones.

Modificaciones probables al programa en función de las debilidades más comunes de los elementos de control:

- Pruebas adicionales: En función de situaciones específicas que puedan surgir en cada Auditoría de EECC y que no puedan ser resueltas a través de las revisiones básicas.
- Variación de extensión: La extensión de las pruebas se encuentra en relación inversa al grado de seguridad y bondad del sistema.

- Cambios de oportunidad: Las pruebas de validez no deben efectuarse necesariamente en el cierre o en fecha posterior. Esto facilita la distribución de las tareas en el tiempo.

Procedimientos de Auditoría

Enfoque de Auditoría:

El enfoque estará, en general, directamente relacionado con el trabajo de Auditoría de los distintos componentes analizados con anterioridad. Por ello, la tarea más importante del auditor en su revisión específica del E/R será verificar la razonable exposición de la información, atento a que la valuación de estos conceptos ya debería haber sido validada durante el transcurso de la Auditoría, por ejemplo:

CONCEPTO	INCLUIDO EN LA REVISIÓN DEL COMPONENTE
Ventas	Ventas – cuentas a cobrar - cobranzas
Costo de ventas	<ul style="list-style-type: none"> - Por las MP: Compras – cuentas a pagar – existencias y costos - Por la MO: Sueldos y jornales - Por la amortización de los bienes productivos: AF – depreciaciones.
Gastos de administración	Ídem anterior
Gastos de comercialización	Ídem anterior y: <ul style="list-style-type: none"> - Comisiones por ventas y cobranzas: Ventas – cuentas a cobrar – Sueldos y jornales - Regalías: Pasivos por regalías - Dctos y bonificaciones: Ventas – cuentas a cobrar - Impuestos sobre IIBB: Deudas fiscales.

Los rubros del E/R que pueden requerir un trabajo adicional son los incluidos bajo la línea de resultados financieros, como:

- RECPAM
- Resultados por tenencia de A y P en moneda extranjera
- Resultados por tenencia de I con renta distinta a la variación de la inflación
- Resultados por tenencia de créditos y deudas actualizables por índices distintos a la inflación.

Procedimientos de Auditoría:

La revisión de este EECC será una de las últimas etapas del proceso de Auditoría, controlando que las cifras oportunamente analizadas sean expuestas en forma coherente. En tal sentido, los procedimientos de revisión analítica constituyen pruebas sumamente efectivas.

Se pueden destacar:

- Comparación de resultados con los de igual periodo del ejercicio anterior mediante:
 - Análisis horizontal: Por ejemplo, comparación de importes de ventas del año anterior y el actual.
 - Análisis vertical: Por ejemplo, comparación de la relación CV/V de 2 ejercicios distintos.
- Comparación de resultados con las cifras presupuestadas, pudiéndose utilizar las mismas técnicas de análisis.
- Construcción de índices como: ganancia bruta/ventas, ganancia neta/ventas, rentabilidad..., cuya comparación con iguales conceptos de periodos anteriores o con cifras presupuestadas puede resultar de utilidad.

Revisión de los resultados financieros:

La naturaleza de los procedimientos a aplicar dependerá de factores diversos como:

- El interés que demuestra la gerencia por conocer el origen y composición de estos conceptos. El desinterés de los niveles superiores por la valuación y exposición de los mismos puede obligar al auditor a recurrir a pruebas sustantivas.
- La evolución de los indicadores económicos. Los cambios bruscos y constantes de las variables económicas complican el diseño y ejecución de un procedimiento de análisis de razonabilidad, requiriendo un mayor detalle.
- La cantidad de transacciones durante el ejercicio.
- La forma en que son llevados los registros contables. Un plan de cuentas que desagregue los distintos tipos de resultados financieros será un factor importante para el control de estos resultados. La contabilización de conceptos de naturaleza distinta dentro de una misma cuenta puede restar efectividad a los procedimientos.
- El grado de apertura de los resultados financieros en los EECC. La exposición de los resultados financieros en una única línea incrementa el riesgo de que existan errores en las demás líneas del E/R compensados en la línea de resultados financieros.

Diseño de comprobaciones globales:

- Comprobación global de los resultados financieros:

Un procedimiento válido para la comprobación de los resultados financieros si son expuestos en una única línea:

1. Determinar los saldos netos mensuales de todos los rubros que pueden generar algún tipo de resultado financiero (en general, todos los rubros menos BU, BC y PN).
2. Aplicar a los saldos determinados la tasa de inflación del mes siguiente.
3. Deducir los resultados financieros contabilizados en cada mes.
4. Reexpresar los resultados mensuales obtenidos en función de la tasa de inflación hasta el cierre.

En principio, la sumatoria debería aproximarse al total de los resultados financieros determinados por la empresa. Las diferencias pueden originarse en conceptos diversos, no necesariamente relacionados con resultados financieros.

- Comprobación global del RECPAM:

Cuando el ente expone separadamente los resultados por tenencia y el RECPAM, el auditor debe aplicar procedimientos a efectos de validar cada uno. Para verificar la razonabilidad del RECPAM una comprobación global podría ser:

1. Determinar los saldos netos mensuales de A y P monetarios (sin cláusula de ajuste) al cierre.
2. Aplicar a los saldos determinados la tasa de inflación del mes siguiente.
3. Reexpresar los resultados mensuales obtenidos en función de la tasa de inflación hasta el cierre.
4. la suma de las cifras será el valor del RECPAM calculado de acuerdo con la comprobación global que deberá compararse con el calculado por la compañía.

Auditoria de los resultados ordinarios y extraordinarios

Problemas del auditor:

- se profundizan cuando las ventas son múltiples.
- descuento comercial: disminuye el precio.
- descuento financiero: es un costo financiero que no disminuye el precio.
- en las cuentas de resultados pueden haber falsas imputaciones, es decir que lugar de un tipo de costo se impute otro.

Costos y gastos:

Se define como **costo** a toda erogación necesaria para producir un bien, prestar un servicio o cumplir una función en el ente como la financiera, producción, comercialización, etc., por lo que es incorrecto hablar de gastos (cuyo concepto es una expresión genérica). No se debe decir “gasto de venta”, por ejemplo, sino “costo de venta”. Se utiliza el vocablo **“gasto”** cuando se excede el presupuesto de costo, es decir cuando excede lo necesario. En conclusión, el auditor deberá determinar si cada uno de los conceptos imputados es costo o gasto. Todo lo que supere lo necesario sería gasto. **Si es un gasto y no un costo de comercialización, ¿donde lo imputamos?: sin son excepcionalísimos son extraordinarios (pero no son costos).**

Ventas:

La cuenta de **ventas** es la que más importa al auditor porque es la puerta de entrada de la riqueza ajena que se incorpora a la propia. Es el mayor flujo de entradas. ¿Que es lo que justifica el beneficio (vende a \$25 cuando su costo es de \$20)? el servicio que está prestando al poner a nuestra disposición, en el momento oportuno, lo que nosotros queremos. De allí, que podamos intuir cuando el precio excede la retribución a su trabajo, lo que constituiría un “enriquecimiento sin causa”, que en un época tuvo su castigo. El enriquecimiento sin causa por aprovechamiento de factores que no son legítimos constituye un robo, un delito, por ello es que no se pueden cobrar intereses exorbitantes con los prestamos por que constituye un delito que se llama “usura”.

El **monto de lo vendido puede determinarse** por más de un medio. Se puede determinar muy bien el monto de lo vendido, ya que existen muchas alternativas para saber el monto que la empresa “debió” haber vendido. Medios para obtener pruebas globales de razonabilidad:

- ✓ la curva de tendencia de las ventas de ejercicios anteriores.
- ✓ teniendo en cuenta las objeciones sobre los montos vendidos que hicieron los auditores anteriores o los auditores internos.
- ✓ a través de los tributos que tienen como base a las ventas.
- ✓ a través de los montos por comisiones por ventas.

Corte de ventas:

Implica la separación clara de las ventas logradas en cada periodo (el anterior y el que continúa). Puede ser que no haya claridad de cuál es el momento del corte, caso de operaciones concertadas, con mercaderías ya entregadas (hay remito), pero con facturas que todavía no fueron realizadas, entonces se plantea: ¿entran en el momento del corte?: la factura es un documento que no “enerva” la venta, la venta ya está perfeccionada porque ya se dio un hecho económico y jurídico, con lo cual son ventas del ejercicio.

Otro caso sería que se concretó la venta, pero no se entregaron las mercaderías, por lo que no hay ni remito ni factura: si la entrega no se realizó porque el comprador hizo un “contrato de depósito” se consideran ventas del ejercicio, caso contrario no se computan (son del ejercicio siguiente).

La fecha de registración de la operación de venta debe ser en el mismo ejercicio. De no coincidir la venta con la registración (es decir que fueron registradas en el ejercicio siguiente), el auditor propone un ajuste para ejercicios anteriores de las cuentas ventas y costo de las mercaderías vendidas, contra la cuenta A.R.E.A porque hubo un error contable.

En un sistema de movimientos de stock permanente donde estén registradas perfectamente todas las entradas y salidas también se puede reproducir el monto de lo vendido. Hay que tener en cuenta que los criterios que utiliza este sistema, ya sea PEPS, UEPS, o PPP, no constituyen un criterio de costo. El problema que puede encontrar el auditor es que se encubran absorciones a través del costo de existencias. Veamos un ejemplo:

existencia final ej.I = existencia inicial ej.II = 8 unidades. ==> para aumentar la única alternativa es bajar el CMV. Lo hicieron sabiendo que en el ejercicio siguiente se podía imputar existencia final real: 7 unidades

Absorción del abultamiento de la Existencia inicial (EI)

Conceptos	Ejercicio I		Ejercicio II			
	real	arreglo	real	arreglo A	arreglo B	arreglo C
EI	10	10	8	11	11	11
+ Compras	4	4	6	6	3	5
=E disponible	14	14	14	17	14	16
- CMV	6	3 (*)	7	10	7	9
= EF	8	11	7	7	7	7

(*) abultamiento para disminuir el CMV: en el ej.I quisieron disminuir el CMV en 3, por lo que aumentaron las EF a 11, con el fin de absorberlas en el ej.II.

Debemos tener mucho cuidado porque puede traer errores que no tienen nada que ver con el ejercicio

Tres alternativas que puede hacer llegar a igual resultado:

Arreglo A: tenemos mas EI, pero mas CMV ==> se suma 3 y se resta 3.

Arreglo B: sumar 3 a la EI y jugar con menos compras

Arreglo C: disminuyo 1 unidad de compras y aumento 2 al costo de ventas

Otras variaciones de resultados pueden provenir de:

- ✓ si hubiere mas compras, implicaría mayor CMV y menores resultados (y viceversa)
- ✓ si hubiere mas EF, baja CMV y aumentan, por consiguiente, los resultados (y viceversa)

Las cuentas de resultados que impliquen costos implican que el auditor deba verificar si la erogación es real y no ficticia, para lo cual requiere la observación de la documentación respaldatoria. El problema es que hay empresas que inventan costos y crean, en consecuencia, acreedores, de lo que surge la necesidad de verificar la correcta imputación, esto ultimo estará muy relacionado con el plan de cuentas, el que debería ser los mas analítico posible (para el profesor debería eliminarse la cuenta "gastos generales").

Resultados en empresas de servicios, problemas:

- ⇒ Hay una gran variedad de servicios a explotar. Hay servicios de distinta naturaleza, tales como: de transporte, de construcción, de energía, de comunicaciones, de publicidad, de limpieza, de enseñanza, etc.
- ⇒ No existen stocks.
- ⇒ Existen distintas formaciones de los respectivos costos. En las empresas que explotan servicios los costos directos aparecen dentro de los costos indirectos.
- ⇒ Es relativa la posibilidad de constatar que el servicio se presto.
- ⇒ Puede faltar el precio del servicio en el mercado.
- ⇒ Etc.

Fines del auditor:

- ⇒ verificar la cantidad de prestaciones efectuadas.
- ⇒ verificar el precio unitario y el monto de las prestaciones efectuadas.

Anexo

Auditoría de los estados consolidados:

Los estados consolidados tienen por finalidad presentar la situación patrimonial, financiera y los resultados de las operaciones de un grupo de sociedades relacionadas en razón de un control común, ejercido por parte de una sociedad, como si el grupo fuera una sola sociedad con una o más sucursales o divisiones. Ello implica presentar información equivalente a la que se expondría si se tratase de un ente único, desde el punto de vista de los socios o accionistas de la sociedad controlante. De este modo, los estados consolidados suplen una deficiencia de la información disponible sobre los conjuntos económicos porque permiten apreciar su tamaño, volumen de operaciones, situación patrimonial, financiera y resultados de sus operaciones.

La Ley de Sociedades Comerciales establece en su artículo 62 que las sociedades controlantes deberán presentar como información complementaria estados contables consolidados. Por lo tanto, toda sociedad controlante debe presentar estados contables consolidados confeccionados de acuerdo a la RT 21 que ha seguido el criterio de la Ley.

La auditoría requiere:

- verificar que los EECC consolidados cumplan con los requisitos técnicos de consolidación, y
- que todos los EECC a consolidar estén auditados.

Auditoría de la información adicional a los EECC:

La información adicional a los EECC incluye datos que permiten profundizar su análisis pero que no son indispensables; si lo fueran, deberían integrar los EECC, pues su exclusión implicaría una exposición incompleta. No debe confundirse la información adicional con la información complementaria, la cual si integra los EECC (se presenta en su encabezamiento, en notas o en anexos).

Su presentación y su contenido pueden resultar de:

- disposiciones de bolsas, comisiones de valores u otros organismos de control.
- normas profesionales
- contratos firmados entre el emisor de los EECC y organismos internacionales de crédito que para la concesión de préstamos exigen cierta información contable estandarizada
- la voluntad del ente emisor.

Ejemplos de información adicional:

- desagregación de ventas por productos, líneas o zonas geográficas
- clasificaciones de créditos y deudas por periodos de vencimientos
- ratios financieros.

Propósito del examen e informe de auditoría:

El ente emisor es responsable por el contenido de la información adicional y el auditor lo es por su informe, cuando este existe.

La doctrina coincide en que el examen de la información adicional debe orientarse a establecer si esta guarda una coherencia razonable con los EECC.

No tendrá mayor sentido opinar sobre cada componente de la información adicional si se sabe que los errores que pudieron afectarlos no tienen un impacto significativo sobre los EECC tomados en su conjunto.

En consecuencia, el auditor debe aplicar el concepto de significación en relación con los EECC.

Bolilla 14

Estado de Flujo de Efectivo:

Concepto y Naturaleza. Normas Contables aplicables

Ver definición y normas al respecto contenidas en la RT.

Salvedad: FN habla de Estado de Flujo de Efectivo mientras que los otros autores haban del estado de origen y aplicación de fondos.

Pruebas directas sobre los componentes de los estados contables:

FN P 884:

En general, las NCR requieren que en este estado:

- a- los flujos de efectivo producidos por las actividades de financiación y de inversión se presenten por el método directo.
- b- Los de las actividades de operación se expongan:
 - 1) en su totalidad por el método directo (ventas cobradas, compras pagadas, etc.);
ó
 - 2) por el método directo en ciertos casos (intereses, dividendos e impuesto a las ganancias) y por el indirecto en los restantes.

En todos los casos deben revisarse los cálculos efectuados para determinar las cifras expuestas en el estado.

Las cifras presentadas por el método directo pueden revisarse examinando:

- a- las planillas en las que se acumularon los correspondientes datos.
- b- Por muestreo, los asientos o comprobantes que respaldan las cifras incluidas en tales planillas.

Los importes determinados por el método indirecto se obtienen relacionado cifras que el auditor puede encontrar en los estado de situación patrimonial (al inicio y al cierre del periodo), de evolución del patrimonio y de resultados, que él habrá examinado como parte de su trabajo.

Auditoria del estado de origen y aplicación de fondos:

LATTUCA P 445-449

Hablamos de dinero y no de capital de trabajo. Es un estado netamente financiero.

Muestra de donde provienen los fondos, cual es el origen y donde se aplican. El límite es el ejercicio.

Indica las corrientes que originan fondos y las corrientes que se los llevan.

Es un arma de trabajo necesaria para tomar decisiones. Sirve para observar en que momento y como se sobrellevó un desajuste.

Hay empresas que lo hacen mensualmente, ya que este estado depende de la tensión financiera de la explotación. Es un estado con uso inmediato.

Si la empresa cuenta con computadoras, este estado se logra en forma inmediata, no requiriéndose de una actividad extra.

Origen de fondos:

- ✓ operaciones de resultados positivos que generan un ingreso de fondos inmediato (no todas las operaciones que generan ganancia bruta generan ingreso de fondos).
- ✓ aumento de pasivos por la obtención de fondos (no comercial).
- ✓ aumento de pasivo por aportes de los propios socios.
- ✓ disminución de activos no financieros: cuando se liquidan bienes para generar fondos.

Aplicación de los fondos:

- ✓ operaciones de resultados negativos que implican un egreso efectivo de fondos.
- ✓ disminución de pasivos: cuando se cancelan.
- ✓ aumentos de activos no financieros (ej.: instalaciones).

En un buen estado de origen y aplicación de fondos debería separarse lo que es “ordinario” de lo que es “extraordinario”, tanto en el origen como en la aplicación.

Se pueden hacer estados de flujo de fondos comparativos y obtener la diferencia entre ellos (a través del análisis vertical de porcentajes).

La auditoría debería verificar que todo lo nombrado se haya efectuado en forma correcta y si se cumplen con las técnicas adecuadas que la profesión acepta.

La ley de sociedades no considera a este estado como obligatorio, pero en su artículo 62 establece que la CNV, otras autoridades de control y las Bolsas, podrán exigir a las sociedades que están incluidas en el Art.299, la presentación de este estado y entiende por fondos a la diferencia entre el activo corriente y el pasivo corriente, lo cual se aparta de lo expresado en la norma técnica, por ello, siempre que la presentación en la forma que prescribe la ley no sea obligatoria debe atenderse a las normas técnicas, las cuales disponen que este es un estado básico.

Criterios Contables Adecuados:

1- Exposición:

Siendo la finalidad de este estado la de brindar información, es necesario que cumpla con ciertas cualidades que aseguren su utilidad. Básicamente será necesario satisfacer los requisitos de claridad, suficiencia, integridad, y normalización.

Por ello, al exponer las causas que hicieron variar al capital corriente durante un periodo deberán tenerse en cuenta las siguientes pautas:

- a. comenzar la exposición mostrando las variaciones que tuvo el capital corriente (o los fondos) como consecuencia de las actividades ordinarias del ente.
- b. Exponer luego los incrementos del capital corriente (o los fondos) originados en actividades extraordinarias o nuevos aportes de los propietarios.
- c. Mostrar finalmente las aplicaciones realizadas que no correspondan a la actividad normal de la empresa.
- d. Finalizar presentando los cambios originados en el ajuste a resultados de ejercicios anteriores.

2- Valuación:

Como el estado de origen y aplicación del capital de trabajo, se prepara a partir de la comparación de dos estados de situación patrimonial sucesivos, los criterios de valuación están dados por los aplicados al prepara éstos.

A pesar de lo dicho, cuando se lo elabora teniendo en cuenta el efecto de la inflación sobre sus cifras, aparecen algunas cuestiones que merecen ser consideradas especialmente. Ellas se refieren al tratamiento a dar al RECPAM cuando un activo o pasivo no corriente se transforma durante el periodo considerado, en corriente como consecuencia de la aproximación a su fecha de vencimiento.

3- Preparación del estado de variaciones en el capital corriente: (no lo pongo porque está en desuso)

4- Consideración del efecto de la inflación (no lo pongo porque está en desuso)

Objetivos de la Revisión: (no lo pongo porque está en desuso)

Vinculación del Estado de variaciones en el capital corriente con las actividades de control: (no lo pongo porque está en desuso)

Pruebas de validez o sustantivas:

Debido a que este estado surge de la comparación de balances que necesariamente deben estar ya revisados por el auditor, las pruebas de validez tienen que apuntar a verificar su correcta elaboración y exposición.

En orden a ello pueden enumerarse en general las siguientes:

- Cotejo de las cifras volcadas a las planillas de confección con los balances auditados.
- Revisión de la correcta determinación de las variaciones entre los estados contables comparados.
- Comparación de la variación en el capital corriente durante el periodo considerado, con el total de las variaciones determinadas para los rubros corrientes.
- Verificación de que hayan eliminado las variaciones en las partidas no corrientes que se originan en otras partidas no corrientes.
- Determinación de que las variaciones no corrientes que subsisten y que explican las razones de variación del capital corriente, se expongan adecuadamente.
- También puede encararse la revisión valiéndose de la información que suministra el modelo de presentación de estados contables.

Los principales procedimientos de detalle son los que siguen:

- Comparar el total de amortizaciones expuestas en la información complementaria (columna amortizaciones del ejercicio), con la corrección de la variación determinada para los bienes de uso en el papel de trabajo utilizado en la preparación del estado.
- Verificar que la contrapartida del ajuste antes mencionado coincida con la distribución de las amortizaciones del ejercicio que se presenta en el anexo respectivo.
- Constatar que los fondos invertidos en bienes de uso coincidan con los presentados en el anexo respectivo (altas del ej.)
- Verificar que los fondos originados por ventas de bienes de uso, concuerden con la suma de la cuenta “resultado por venta de bienes de uso”, más el importe neto de las disminuciones menos las amortizaciones de las bajas que se presentan en el anexo de bienes de uso.
- Cotejar las aplicaciones de fondos que sean consecuencia de distribuciones de utilidades (pago de dividendos en efectivo o de honorarios a directores o síndicos), con el estado de evolución del patrimonio neto.
- Verificaciones similares a las mencionadas para el rubro bienes de uso, pueden realizarse con relación a los activos intangibles y al Anexo respectivo.
- Comparar las inversiones no corrientes expuestas en los anexos de inversiones de los dos últimos ejercicios y determinar si están expuestos todos los orígenes y aplicaciones de fondos originados en aquellas.
- Verificar que los aumentos de las provisiones no corrientes que se presentan en el anexo de movimientos de Provisiones, coincidan con la eliminación de sus variaciones contra las cuentas de resultados que correspondan. Esto último se puede cotejar con lo que aparece en el anexo que detalla los gastos del ejercicio.
- Verificar que la disminución de las provisiones no corrientes del Anexo correspondiente, estén reflejadas en aplicaciones del capital corriente.

Ver RT 8 TÍTULO VI.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)

INTERPRETACIÓN N° 2

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO Y SUS EQUIVALENTES

INTERPRETACIÓN N° 2

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO Y SUS EQUIVALENTES

PRIMERA PARTE

El proyecto de interpretación sobre “Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes” elevado por el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación; y

Considerando:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que el Reglamento del CECyT ha incorporado a partir del 27 de septiembre de 2002, un nuevo tipo de pronunciamiento técnico de aplicación obligatoria: la interpretación;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cual es la más adecuada;
- e) que esta interpretación sobre “Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes” contribuye al objetivo referido en el considerando anterior y ha sido aprobado por los organismos técnicos de la FACPCE.

Por todo ello:

**LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA
FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

Resuelve:

Artículo 1° - Aprobar la Interpretación N° 2 sobre “Estado de Flujo de Efectivo y sus equivalentes”, detallada en la segunda parte de esta Interpretación;

Artículo 2° - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) la vigencia para los estados contables anuales o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1° de agosto de 2003, si bien se recomienda su aplicación anticipada;

b) la difusión de esta Interpretación entre sus matriculados, los organismos de control, establecimientos educativos y a los empresarios de las respectivas jurisdicciones.

Artículo 3° - Registrar esta Interpretación en el Libro de Interpretaciones de Normas de Contabilidad y Auditoría; publicar la parte resolutive, en el Boletín Oficial de la República Argentina; el texto completo en la página web de esta Federación y en forma impresa;

comunicarla a los Consejos Profesionales y a los Organismos Nacionales e Internacionales pertinentes.

Corrientes, 4 de julio de 2003

INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA N° 2

SEGUNDA PARTE

TEMA:

Estado de flujo de efectivo y sus equivalentes

Referencia: Sección A.3 del capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8, modificada por la Resolución Técnica N° 19, sección 4.14. y la resolución 249-02

Alcance general de una Interpretación

De acuerdo con el artículo 29 del Reglamento del CECyT aprobado el 27 de septiembre de 2002 por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una interpretación de norma contable argentina, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.

Alcance de esta interpretación

1. Esta interpretación provee guías sobre el tratamiento en el estado de flujo de efectivo (EFE) de los resultados financieros y por tenencia (RFyT) generados por el efectivo y equivalentes de efectivo (E y EE) y del resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda (RECPAM) generado por rubros monetarios distintos al E y EE.

Pregunta 1

2. ¿Cómo deben determinarse los componentes del E y EE y cómo deben exponerse los RFyT (incluyendo el RECPAM) originados en la tenencia de E y EE?

Respuesta

3. La Resolución Técnica N° 8 establece que se consideran E y EE al efectivo, los depósitos a la vista y los activos que se mantienen con el fin de cumplir con los compromisos de corto plazo más que con fines de inversión u otros propósitos y aclara que una inversión solo podrá considerarse como equivalente de efectivo cuando tenga un plazo corto de vencimiento (por ejemplo, tres meses o menos desde su fecha de adquisición). Esta definición establece una pauta temporal para que un activo pueda integrar la partida E y EE, pero no pretende que todos los activos que satisfagan las condiciones previamente mencionadas sean considerados integrantes del E y EE. Por ejemplo, una institución financiera puede mantener instrumentos financieros con vencimientos de tres meses o menos y definir que forman parte de sus actividades comerciales y de inversión y no de su programa de gestión de efectivo. Asimismo, podrían existir inversiones que cumplen con las condiciones para ser clasificadas como equivalentes de efectivo, pero integran una cartera general de inversiones cuyos flujos de efectivo no resulta práctico desagregar y por ende el ente emisor de los estados contables decide exponer íntegramente como actividades de inversión. En definitiva, la composición de la partida E y EE está condicionada por el tipo de negocio que desarrolla el ente y por la variedad en las prácticas de gestión de efectivo. Esto hace necesario que los entes revelen en

la información complementaria los criterios adoptados para determinar la composición de la partida E y EE y concilien su saldo al inicio y al cierre del período con los saldos de las partidas individuales correspondientes del estado de situación patrimonial.

4. Una vez definida por el ente la composición del E y EE, la información sobre su variación cuantitativa entre el inicio y el cierre del período analizado debe permitir diferenciar los siguientes conceptos:

- a. Entradas y salidas del E y EE originadas en actividades operativas (transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa y otras que no puedan clasificarse como actividades de inversión y de financiación, incluyendo la compra venta de inversiones en acciones y títulos de deuda destinados a su negociación habitual), actividades de inversión (adquisición y enajenación de activos realizables a largo plazo e inversiones que no son equivalentes de efectivo ni están destinadas a su negociación habitual) y actividades de financiación (transacciones con los propietarios del capital o con los proveedores de préstamos).
- b. RFyT generados por los mismos componentes del E y EE. Esta variación no se deriva de ninguna de las tres actividades indicadas en 4(a) pero refleja la gestión propia de un ente sobre el E y EE, que incluye la decisión de invertir sobrantes transitorios de efectivo. Estos resultados pueden ser de dos tipos:
 - i. RFyT generados por los equivalentes de efectivo que a medida que se devengan modifican en términos nominales el total del E y EE (intereses de plazo fijo, diferencia de cambio de la tenencia de moneda extranjera), pero no producen cambios en dicho total al momento de la transformación en efectivo (cobro del depósito a plazo fijo o realización de la moneda extranjera), dado que éstas últimas operaciones solo afectan la composición interna del grupo de E y EE, y
 - ii. Resultados que solo reflejan los cambios en el poder adquisitivo de los componentes del E y EE, pero no impactan en sus importes nominales. Este es el caso del RECPAM.

5. Sin embargo, muchos entes están habituados a analizar e informar los resultados provenientes de su gestión sobre el E y EE en conjunto con los flujos de efectivo generados por las actividades operativas, en el entendimiento que dichos flujos constituyen un indicador de los efectos financieros de esas actividades y que debe contemplar todos los RFyT, incluyendo los generados por los propios componentes del E y EE.

6. Atendiendo a los requerimientos de información indicados en los puntos 3 y 4 y a la práctica mencionada en el punto 5, esta Interpretación considera que la variación del E y EE correspondiente a los RFyT (incluyendo el RECPAM) generados por los propios componentes del E y EE, puede exponerse:

- a. En la sección "Causas de la variación" luego de las actividades operativas, de inversión y de financiación y en un renglón separado e independiente de ellas, bajo el título "Resultados financieros y por tenencia generados por el efectivo y sus equivalentes". Cuando el ente haya optado por presentar las actividades operativas por el método indirecto, el mismo importe deberá incluirse como un ajuste específico al resultado ordinario del ejercicio para poder arribar al flujo neto de efectivo generado por o utilizado en las actividades operativas; o

- b. En la sección "Causas de la variación" integrando las actividades operativas. Bajo esta alternativa, cuando el EFE no permita identificar específicamente el importe de la variación correspondiente a los RFyT (incluyendo el RECPAM) generados por los propios componentes del E y EE (esto ocurrirá normalmente cuando los entes presenten los flujos de efectivo de las actividades operativas por el método indirecto y la mencionada variación se mantenga dentro del resultado del ejercicio), en la información complementaria deberá incluirse dicho importe y el criterio de presentación seguido. Los entes pequeños comprendidos en el Anexo A de las Resoluciones Técnicas N° 17 y 18 pueden limitarse a exponer el criterio utilizado en la presentación de los RFyT generados por los componentes del E y EE, sin identificar el mencionado importe.

7. Bajo cualquiera de los criterios de presentación admitidos, es recomendable que en el cuerpo del EFE o en la información complementaria se detalle la composición de los RFyT generados por el E y EE (intereses, diferencia de cambio y RECPAM).

En el Anexo se presentan ejemplos de aplicación de las respuestas 4 a 7, los que forman parte de esta interpretación.

Pregunta 2

8. ¿En el método indirecto, debe exponerse el RECPAM proveniente de rubros monetarios distintos al E y EE, ajustando el resultado del ejercicio como una partida de ajuste independiente, del tipo indicado en el inciso a) de la Sección A.3.1 del capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8 ("las que integran el resultado del período corriente pero nunca afectarán al E y EE –por ejemplo, las depreciaciones de bienes de uso-")?

Respuesta

9. El RECPAM del E y EE está incluido entre los RFyT de los componentes del E y EE y explica una variación cuantitativa del total de estos componentes, como ha sido expuesto en las respuestas de la pregunta 1. El RECPAM total expuesto en el estado de resultado incluye también el RECPAM proveniente de otros rubros monetarios distintos a los componentes del E y EE. Este RECPAM no genera un aumento o disminución del E y EE y, por lo tanto, no debe exponerse en el EFE presentado bajo el método directo y debe ajustar el resultado ordinario del ejercicio en el EFE presentado bajo el método indirecto. Este último ajuste podrá exponerse:

- a. como una partida de ajuste independiente, del tipo indicado en el inciso a) de la sección A.3.1. del capítulo VI de la RT 8 o, si fuera aplicable,
- b. como una partida integrante de la variación del rubro monetario que generó el RECPAM (por ejemplo cuentas a cobrar, cuentas a pagar, etc.). Sin embargo, si este rubro monetario generó flujos de efectivo que deben exponerse por separado (intereses y dividendos cobrados y pagados, impuesto a las ganancias pagados), el ente ajustará los resultados ordinarios por la variación en el correspondiente rubro monetario excluido el flujo de efectivo que corresponde informar por separado.

En el Anexo se presentan ejemplos de aplicación de la respuesta 9, que forman parte de esta interpretación.

Bolilla 15

Finalización de la Auditoría

Ver Fowler Newton Capítulo 17, pags. 915 – 931.

Resumen:

Las etapas que forman parte del proceso mediante el cual el auditor forma su juicio u opinión sobre los EECC son:

- 1) identificación de las afirmaciones a ser examinadas.
- 2) evaluación de su importancia relativa.
- 3) reunión de evidencias suficientes para la formación del juicio.
- 4) evaluación de la validez o competencia de las evidencias examinadas.
- 5) formulación del juicio final.

Las cuatro primeras son cubiertas, en su mayor parte, a través de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, antes de formular el juicio final sobre los EECC sujetos a opinión, se deben realizar una serie de trabajos finales:

- 1) Revisión de los papeles de trabajo preparados por los asistentes del auditor.
- 2) Comprobación de que se han recibido las confirmaciones oportunamente solicitadas a clientes, proveedores, compañías. de seguros, bancos, etc. Es razonable que las respuestas vayan llegando a medida que la auditoría avanza y que algunos pedidos no tengan respuesta. Por eso es conveniente que en un momento cercano al cierre de la auditoría se proceda a un control sobre las confirmaciones recibidas, a tomar las medidas para la obtención de aquellas consideradas imprescindibles y a determinar los procedimientos alternativos aplicables a cada uno de los pasos. Cuando se haya considerado que una confirmación es irremplazable como evidencia necesaria deben efectuarse todos los esfuerzos para su obtención, incluyendo la gestión telefónica y aun personal. Esto puede ocurrir por ejemplo con los informes de algunos asesores legales que suelen ser remisos en cumplir con lo que oportunamente le solicitare el cliente.
- 3) Revisión de hechos posteriores al cierre: la suficiencia de los elementos de juicio recogidos por el auditor debe considerarse referida no solo a las operaciones efectuadas hasta el cierre del ejercicio, sino hasta los hechos posteriores a dicha fecha y que merecen la incorporación de su efecto a los EECC. Dichos hechos son de dos clases:
 - los meramente confirmativos de situaciones ya existentes a la fecha de cierre: el hecho sustancial corresponde al ejercicio ya cerrado y requieren su consideración en la valuación del patrimonio a esa fecha. Ejemplos: realización de activos por debajo de su costo como consecuencia de condiciones surgidas antes de la fecha de cierre de los EECC, la quiebra de un deudor notoriamente insolvente a esa fecha, la discontinuidad de un proyecto de investigación cuyo abandono ya era previsible a esa fecha.
 - los que surgen de situaciones nuevas: el hecho sustancial se produce en el nuevo ejercicio, pero por su importancia requieren ser expuestos en los EECC. Ejemplos: apertura de un juicio originado en hechos del nuevo ejercicio, la quiebra de un deudor importante por causas atribuibles al nuevo ejercicio, siniestros de importancia, modificaciones en los tipos de cambio vigentes.Normalmente, los hechos posteriores del primer tipo deberán ser detectados a través de los procedimientos de auditoría referidos al examen de cada uno de los rubros, pero es conveniente que tales procedimientos específicos sean completados por otro de tipo general destinado a identificar otros hechos de esa clase que pudieran haber pasado inadvertidos, así como hechos del segundo tipo. Tales procedimientos pueden incluir:
 - examen de las actas correspondientes a las reuniones del directorio hasta la fecha de finalización de auditoría.
 - examen conceptual de los EECC periódicos que pudieran haberse preparado cubriendo periodos posteriores al examinado.
 - examen de los asientos de diario y mayor practicados con posterioridad al cierre.
 - informe del asesor legal de la empresa sobre la existencia o no de una situación posterior al cierre que afecte a la empresa y este en su conocimiento.
 - prestar atención a los factores del contexto.
 - carta de manifestaciones de la gerencia sobre la existencia o no de hechos posteriores que repercuten sobre los EECC.
- 4) Discusión de asientos de ajustes propuestos a lo largo de la auditoría: el profesional debe haber ido preparando una lista de asientos de ajuste cuya contabilización sugerirá a la gerencia. Otros auditores prefieren prepararlos al fin de la auditoría. En cualquiera de los dos casos, los mismos deben ser discutidos con los funcionarios responsables en la empresa a efectos de lograr su aceptación, pues se trata de asientos propuestos y no impuestos a la empresa. Los que hayan sido propuestos y no aceptados deben, en caso de ser cifras significativas, dar lugar a la emisión de informes con salvedades o adversos.

- 5) Corrección de las cifras de los EECC: una vez lograda la aceptación de los ajustes propuestos, sus importes deben ser volcados a las hojas preparadas por el auditor para así determinar los importes definitivos que deberán figurar en los EECC. Cuando los ajustes son numerosos conviene solicitar a la empresa un nuevo balance de comprobación y controlar los importes que presentan las hojas con los nuevos saldos.
- 6) Examen de las notas a los EECC: generalmente ocurre que mientras el auditor examina los distintos rubros, no se han preparado todavía las notas a los mismos, por lo que resulta necesario hacerlo de una sola vez a la finalización del trabajo. Por otra parte, en ciertos casos (PyMEs) el auditor tiene una participación muy activa en la preparación de tales notas. En cualquiera de los dos casos es conveniente marcar en las hojas de trabajo de cada rubro aquellas situaciones que requieren presentación de notas o bien preparar un resumen de tales situaciones en una hoja separada que facilite la confección de los EECC. Ver RT 8 y 9.
- 7) Obtención de la carta de manifestaciones de la gerencia: el auditor tiene la necesidad de obtener distintas declaraciones de parte de la gerencia de la empresa, referidas por lo general a afirmaciones que el auditor no puede comprobar en forma absoluta por otros medios. En la preparación del borrador de esta carta, deben tomarse en cuenta todas las necesidades de afirmaciones detectadas a través del examen de cada uno de los rubros. Su redacción debe ser clara y su fecha coincidir con la del dictamen. Debe ser firmada en lo posible por la máxima autoridad de la empresa o por quien firme los EECC en su representación.

Completados los procedimientos de auditoría y los trabajos finales, el auditor ya cuenta con los elementos necesarios para formular su opinión final sobre los EECC. Tal opinión debe abarcar los siguientes aspectos:

- preparación de los EECC de acuerdo con las normas vigentes, lo que implica concluir si todas las partidas responden a situaciones u operaciones reales y pertenecen al ente; si han sido incluidas en los EECC y han sido adecuadamente valuadas y si se exponen todas las informaciones necesarias para la adecuada interpretación de los EECC.
- La uniformidad en la aplicación de principios y normas contables.

Además, el auditor propone ajustes que pueden haber sido aceptados o rechazados por la empresa y examina (o prepara) las notas. Todos los elementos mencionados deben ser ponderados para arribar a la conclusión final. En tal ponderación debe cumplir un papel preponderante el llamado *principio de significatividad*: “es significativo aquello que como consecuencia de su omisión o de su inadecuada exposición, podría provocar un cambio en las decisiones que terceros usuarios deban tomar”.

Además debe aprovecharse este momento para resumir los puntos débiles del control interno y discutirlos con los funcionarios apropiados.

Informe Analítico:

Es un informe previo al informe principal, que el auditor elabora para el cliente y que no trasciende a terceros. En el, el auditor señala los errores de control interno que observe y sus sugerencias para enmendarlos, sus observaciones para con los EECC, su propuesta de ajuste a los mismos y su proyecto de nuevos EECC ajustados. Este informe solo se emite en caso de haber objeciones significativas al control interno o a las cifras de los estados.

No es imprescindible en todas las actuaciones del auditor. Constituye un escrito que presenta el auditor antes de expedir su dictamen profesional, conteniendo todas las observaciones

relacionadas con la materia que se sometiese a su examen. Cada una de estas observaciones debe contener:

- 1) motivos
- 2) fundamentos
- 3) recomendaciones
- 4) ajustes propiamente dichos

Es distinto a la carta con recomendaciones a la gerencia, ya que en este caso se le da a la empresa la oportunidad de corregir errores para que el dictamen sea favorable.

Ver carpeta de Vecchioli

Conformación del Juicio

Durante la auditoria se van cumpliendo las siguientes etapas:

- evaluación de las actividades de control
- pruebas globales de razonabilidad
- pruebas de cumplimiento de los controles
- pruebas sustantivas de validez

Atendiendo a los siguientes finés:

- verificar la existencia
- verificar la propiedad
- verificar la valuación
- verificar la exposición

Una afirmación es todo elemento capaz de satisfacer la formación del juicio del auditor.

Los procedimientos de auditoria son las herramientas del auditor que le permiten recabar información (los procedimientos se documentan en los papeles de trabajo: formularios preimpresos, cuestionarios, etc.)

Mediante la información que el auditor recabe se formara un juicio y por lo tanto emitirá su opinión.

El informe es el trabajo final del auditor en el que puede opinar (favorable con o sin salvedades, o desfavorable) o no opinar (abstención).

Se requiere gran capacidad de análisis para juntar la información suficiente a los efectos de procurar formarse un juicio. También se requiere capacidad de síntesis. De esto surgirá una opinión, es decir que se busca un tipo de media, buscando una sola opinión de todo el estado contable. Hará un racconto de lo que pesa favorablemente y lo que pesa desfavorablemente, de acuerdo a su importancia. Esta clasificación debe ser hecha de acuerdo a su significatividad para el usuario potencial. La salvedad es un poco como la excepción de la regla, ya que tiene que ser menos importante que lo principal ya que si fuera al revés sería desfavorable. Las salvedades aparecen cuando el auditor hizo todo lo posible para que la empresa corrija, pero no obtuvo la respuesta esperada.

Bolilla 16:
Auditoría en ambientes computarizados

Seguridad informática:

Pautas Para El Examen De Estados Contables En Un Contexto Computarizado

En este título se incluye textualmente el informe Nro. 6 (excepto sus cuestionarios) preparado por una comisión especial designada por la FACPCE y de la que participaron en su carácter de integrantes del área Auditoría del CECYT los Cres. A. Lattuca y C. Mora.

En dicho trabajo, reconociendo el impacto del procesamiento electrónico de datos en la tarea del auditor, se proporcionan guías de acción para evaluar las actividades de control de un sistema de información contable computarizado y para obtener elementos de juicio válidos y suficientes mediante el uso del computador.

Como se advertirá luego de su lectura, las normas de auditoría de la Resolución Técnica Nro. 7 resultan plenamente aplicables en un ámbito computarizado.

En adición a lo expuesto en el Informe mencionado, puede resultar conveniente discurrir sobre la situación que se plantea cuando el auditor decide recurrir al asesoramiento de un experto en sistema ya sea para que lo ayude en la evaluación de las actividades de control como para obtener elementos de juicio con el computador.

Debe señalarse que en estos casos el especialista es un colaborador del auditor, debiendo éste precisarle tanto el ámbito de su actuación (tareas) como el curso de acción a seguir (plan de trabajo) correspondiéndole posteriormente evaluar los resultados obtenidos.

Ello es así por cuanto el auditor no delega responsabilidad alguna, sino que para el adecuado cumplimiento de su cometido requiere la colaboración de especialistas que lo ayuden en el proceso de formación del juicio y así emitir su informe. Va de suyo, entonces, que no corresponde ninguna mención en el Informe del auditor por la utilización de colaboradores o asesores especializados en esta u otra área.

Introducción

Objetivos y alcance

El objetivo de la auditoría externa sobre estados contables es el de emitir opinión sobre la razonabilidad con que esos estados presentan la situación patrimonial y los resultados de las operaciones ente, mediante la reunión de evidencia válida y suficiente que permita respaldar dicha opinión. A tal efecto, el auditor realiza la evaluación de las actividades de control de los sistemas relacionados con la información contable. Esta evaluación permite -mediante una adecuada definición de los niveles de riesgo en el sistema evaluado- determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los demás procedimientos de auditoría a aplicar.

Cuando el auditor se encuentra frente a un ámbito computarizado deberá tener en cuenta que las normas técnicas promulgadas por la profesión no varían como consecuencia de los cambios tecnológicos en los medios de procesamiento de la información, y que, por lo tanto, es necesario contar con los conocimientos básicos para interactuar idóneamente, con los medios y las técnicas de procesamiento electrónico de datos a los efectos de cumplimentar adecuadamente la función profesional.

El informe 6 tiene la finalidad de servir de guía al Contador Público para:

- a) Evaluar las actividades de control (control interno) de un sistema de información contable computarizado, y
- b) Obtener elementos de juicio válidos y suficientes mediante el uso del computador.

Corresponde señalar que esta evaluación es realizada al efecto de emitir el informe sobre la razonabilidad de los estados contables del ente al que dicho sistema pertenece.

Descripción del ámbito computarizado

Cuando la información contable es procesada total o parcialmente por computador deberá entenderse que el ámbito donde se ha de desarrollar la auditoría es computarizado. Dicho ámbito está caracterizado por los siguientes aspectos:

- Recursos afectados
- Técnicas de procesamiento
- Modalidad de ingreso de los datos
- Modo de operación del sistema
- Desarrollo y mantenimiento del sistema

Recursos afectados

En esta categoría se incluyen todos aquellos recursos que integran directa o indirectamente un sistema de información computarizado. Con este carácter general se propone la siguiente clasificación:

- Medios físicos: Comprenden el procesador, las unidades de entrada, las unidades de salida, las unidades de archivo, los dispositivos de comunicación, los medios de archivo, y las unidades auxiliares.
- Soporte lógico (de base): Comprende los sistemas operativos, los lenguajes de programación y los programas utilitarios.
- Documentación: Comprende los manuales, diagramas y otros elementos que respaldan el análisis, diseño y programación de los sistemas, así como las instrucciones para el operador y el manual de operación para el usuario.
- Recursos humanos: Comprende a los directamente vinculados a la actividad de computación como analistas, programadores, etc., y a los usuarios que participan en el sistema, ya sea interactuando con él, suministrando datos de entrada o utilizando las salidas del proceso.
- Instalaciones: Es toda infraestructura que requiere el funcionamiento correcto de la actividad computarizada, como ser el lugar físico donde se instala el computador, los equipos de aire acondicionado, dispositivos de energía, mobiliario especial, etc.
- Archivo de datos y programas: Es el conjunto de todos los datos y los programas de aplicación de la organización independiente del soporte físico en el cual están almacenados.

Técnicas de procesamiento

Existen distintas técnicas de procesamiento por las que el usuario accede al uso del computador:

- Centralizado: Es el procesamiento que se lleva a cabo en un equipo central al que los usuarios acceden a través de operadores del computador.
- Descentralizado: Es el procesamiento que se lleva a cabo en dos o más computadores ubicados en distintos lugares de la organización, donde cada uno procesa sistemas vinculados al área de pertenencia del equipo sin compartir archivos.
- Distribuido: Es aquél en el que los usuarios acceden directamente a todos los recursos de procesamiento por medio de terminales u otros procesadores que se comunican al procesador central, conformando redes locales o remotas.
- Servicio de computación: Es aquél que utiliza recursos de procesamiento fuera del ámbito de la organización.

Modalidad de ingreso de los datos

El ingreso de datos puede ser realizado por el usuario, en su sector a través de una Terminal, o por una persona responsable del ingreso de datos, por medio de un soporte magnético en el cual previamente se grabó la información. Esta última persona puede ser ajena a la organización. Cuando el usuario es el que ingresa los datos se presentan dos alternativas: que sea un empleado de la organización o un tercero (p.ej. el cliente de una entidad bancaria que accede a un cajero automático).

Métodos de operación del sistema

De acuerdo al momento en el cual los datos se ingresan al computador pueden identificarse los siguientes métodos de operación del sistema:

- a) En línea: Cuando los dispositivos de entrada de datos están conectados directamente al equipo central.

En este caso puede haber dos variantes:

- En tiempo real: Cuando el ingreso de datos y la actualización de los archivos es simultánea con la ocurrencia.
- Diferido: Cuando la actualización de los archivos es posterior a la ocurrencia del hecho.

- b) Fuera de línea: Cuando los datos son captados en un soporte magnético por medio de unidades auxiliares, agrupándolos en lotes para su procesamiento posterior.

Desarrollo y mantenimiento del sistema

El desarrollo de sistemas sin participación del Ente, puede darse cuando se adquieren sistemas “llave en mano” o cuando se compran “paquetes” de sistemas estándar.

El Ente puede tener distintos grados de participación en las etapas de desarrollo (diseño, programación e implantación) y mantenimiento del sistema a saber:

- a) Total: Tanto el desarrollo como el mantenimiento están a cargo del Ente.
- b) Parcial: Cuando participa también personal externo a la organización.
- c) Ninguna: Cuando están cumplidas totalmente por terceros ajenos a la organización.

Impacto de la computación en las actividades de control (control interno)

La aparición de la computación incide en el control interno y en la tarea del auditor, debido a que:

- Funciones contables tales como cálculo, resumen y clasificación, o también controles, son llevados a cabo a través de programas de computación.
- El archivo de información soportado en medios magnéticos tales como: diskettes, cassettes, cintas, discos, microfilme y otros, no es legible a simple vista.
- Puede existir concentración de funciones e información.
- Puede efectuarse transmisión de datos por medio de las telecomunicaciones.
- Puede existir encadenamiento de los sistemas, donde un acto administrativo genera registros subsecuentes hasta llegar a los estados contables, sin la existencia de documentos intermedios visibles, que respaldan la operación tal como la liquidación de sueldos donde el asiento contable se registra automáticamente.
- Puede haber procesamiento de transacciones sin la existencia visible de documento fuente, como por ejemplo, operaciones en cajeros automáticos.

Los hechos señalados anteriormente pueden producir los siguientes efectos:

- Cambio en la separación de funciones y en la oposición de intereses tradicionales en las tareas administrativo contables.
- Mayor vulnerabilidad de la organización como resultado de la concentración de información.

- Posibilidad de disponer de mayor información en menor tiempo y con diferentes ordenamientos.
- Aumento de las posibilidades de ejercer controles basados en la factibilidad de automatizarlos.
- Posibilidad de efectuar procedimientos de auditoría con mayor alcance y rapidez, como resultado de su automatización.
- Cambio en el comportamiento administrativo.
- Posibilidad de limitar, por medio de recursos de computador, el acceso a la modificación y/o lectura de la información.
- Cambio en las piezas o rastros tradicionales que necesita el auditor para su examen.

Evaluación de las actividades de control (control interno)

Funciones y elementos vinculados a la administración de los recursos informáticos

Dada la importancia que la información tiene de la organización se hace necesaria la instalación de controles destinados a su protección.

La información está sujeta a determinadas contingencias que pueden afectar su integridad pudiendo estas ser de carácter intencional o accidental.

Las contingencias más comunes pueden ser categorizadas en actos de la naturaleza, errores u omisiones, actos fraudulentos y daño intencional ocasionado por los individuos.

Estas contingencias pueden generar la pérdida de archivos, o de registros, o bien la alteración de uno o más registros que afecten la integridad de la información.

Además pueden tener consecuencias más graves aún, como alterar la prestación del servicio o la rentabilidad del ente.

Para eliminar o disminuir el riesgo de ocurrencia o bien para limitar las consecuencias de una contingencia una vez ocurrida, es que existen distintos tipos de actividades de control a saber.

- Medidas DISUASIVAS que buscan impedir los errores, omisiones, abusos, siniestros y violaciones al secreto, previo a las operaciones de entrada de datos.
- Medidas PREVENTICAS que actúan concomitantemente con el ingreso de datos, rechazando los inválidos y obligando a su corrección, previo al procesamiento definitivo.
- Medidas DETECTIVAS que advierten sobre errores ocurridos. Detectado un evento no deseado, es necesario que se informe falla, pudiendo el sistema o procedimiento corregir el problema.
- Medidas CORRECTIVAS que comprenden aquellas acciones que permiten a un sistema recuperar en el menor tiempo posible su capacidad de procesamiento y brindar la información necesaria.

Es importante llamar la atención acerca de la dificultad de fijar criterios únicos de control en un ámbito computarizado ya que cada sistema, de acuerdo a sus características técnicas de procesamiento, métodos de operación, etc., requiere su propio nivel de control.

Metodología

Los pasos a seguir por el auditor son:

- Relevamiento de las actividades formales de control.
- Evaluación de las actividades de control relevadas.
- Pruebas y evaluación de funcionamiento de los controles seleccionados.

Relevamiento de las actividades formales de control

Relevamiento general

El auditor efectuará un reconocimiento global -estructural y funcional-, de los sistemas que son pertenecientes a su revisión. Para lograrlo deberá:

- Revisar la documentación que proporcione una descripción general del sistema.
- Entrevistar al usuario y al personal del área de sistemas.
- Una vez preparados los papeles de trabajo, el auditor –en base al reconocimiento global realizado-, determinará el nivel de confiabilidad del sistema y decidirá la conveniencia de:
 - a) continuar la evaluación en forma detallada o
 - b) determinar directamente la naturaleza y alcance de los procedimientos de obtención de evidencia válida y suficiente a aplicar (pruebas sustantivas o de saldos con amplio alcance), debido al alto nivel de riesgo existente.

Relevamiento detallado

Esta etapa se divide en los siguientes pasos:

- Obtención de la información detallada de las actividades de control de los sistemas.
- Verificación del conocimiento de los sistemas.

Obtención de la información

La fuente principal de esta información detallada es la documentación formal que establece y describe:

- Los procedimientos operativos aprobados.
- Los datos con que opera el sistema, y
- Los controles establecidos.

La documentación de referencia puede ser la siguiente:

- a) Manual de organización: su contenido incluye las políticas del ente, los objetivos de los sistemas y los procedimientos departamentales para su operación.
- b) Manuales de sistemas: son la descripción detallada relativa a las fases manuales y computadorizadas de los distintos sistemas. Pueden contener, en líneas generales, la siguiente información:
 - Descripción narrativa del sistema
 - Diagrama del sistema que explique en líneas generales cuáles son los elementos de entrada y salida de los procesos y su contenido.
 - Diagrama que presenta los diversos pasos que comprende cada proceso y que permitieron la preparación de los distintos programas.
 - Enunciación de los programas que se utilizan.
 - Listado de los programas simbólicos utilizados.
 - Diseño de los archivos que se utilizan.
 - Copia de los formularios de entrada al proceso.
 - Formato y encabezamiento de los listados de salida.
 - Diseño de las pantallas (sistemas interactivos).
 - Instrucción para el manejo del proceso por parte de los operadores.

- Tablas de códigos utilizados en los programas.
- Procedimiento para la corrección de errores.
- Resultados de las pruebas de los programas.

Cuando la documentación arriba descrita no existe o está desactualizada, el relevamiento detallado del sistema podrá efectuarse por medio de entrevistas con el personal que participó en el desarrollo y el que tiene a su cargo su operación.

Verificación de la información

El auditor deberá verificar si la información recogida respecto de los sistemas relevados es correcta y completa.

Para ello puede entrevistar al personal, observar el procesamiento, investigar o hacer preguntas sobre las excepciones a los controles y procedimientos descriptos y seleccionar un número limitado de transacciones a las que efectuará el seguimiento a través de los sistemas.

Preparación de papeles de trabajo de auditoría

El auditor deberá documentar aquellos aspectos que sean importantes y se relacionen con los objetivos específicos de la auditoría que se desarrolla.

Los papeles de trabajo de esta etapa podrán contener:

- Descripción general del sistema.
- Diagrama analítico o descripción narrativa que cubra todas las fases manuales y computadorizadas de los sistemas.

Estos elementos serán la documentación básica.

Toda la demás documentación le sirve de soporte y debe referenciarse a ella.

- Descripción de las transacciones y sus efectos sobre los registros.
- Descripción de datos de entrada y salida, procesamiento y archivos.

Evaluación de las actividades relevadas

Identificación de los controles y riesgos del sistema

Los datos reunidos en la recopilación de información general y detallada se utilizan para llegar a una conclusión respecto de la existencia o no de controles y de su razonabilidad.

A tal fin, el auditor ejecutará los siguientes pasos:

a. Identificación y clasificación de los controles

Los controles deberán identificarse y clasificarse de acuerdo a su carácter disuasivo, preventivo, detectivo o correctivo.

b. Identificación y clasificación de los riesgos del sistema

Los riesgos que puedan afectar la información contable deberán identificarse y relacionarse con los controles que deberían preservar el Ente de sus efectos.

Evaluación de la capacidad de los controles identificados para cumplir su finalidad

El auditor determinará y valorará el grado de confiabilidad de los controles identificados en base a la capacidad de éstos, para impedir, prevenir, detectar y corregir las consecuencias mencionadas para lo cual deberá cuantificar estimativamente:

- I. La medida en que cada riesgo está cubierto por un control diseñado al efecto.
- II. La probabilidad de ocurrencia del riesgo estableció. La ausencia de un control adecuado no necesariamente indica una deficiencia, más bien origina una pregunta sobre si se omitió alguna información durante el relevamiento.

Sin perjuicio de la bondad de otros métodos, podrá utilizarse, a los efectos de la evaluación de los controles, una matriz de análisis en la que las filas correspondan a los controles y las columnas a los riesgos a ser cubiertos por aquellos.

La evaluación de los puntos fuertes y débiles del sistema es un proceso que requiere juicio técnico profesional del auditor, orientado a contestarse la siguiente pregunta: “¿Las actividades de control (control interno) relevadas aparentan proporcionar resultados confiables?”

Si la respuesta es negativa se aplicarán directamente pruebas sobre los saldos de los estados contables no continuándose con el proceso de evaluación de las actividades de control. Sin embargo puede darse el caso de que existan algunos controles en los cuales apoyarse y entonces el auditor, podrá aplicar una estrategia mixta, evaluando el funcionamiento de dichos controles y aplicando pruebas de validación sobre el resto.

Si la respuesta es afirmativa, el auditor continuará con la selección de los controles que habrán de probarse.

La selección se basará en el análisis que se efectuará al identificar los controles y riesgos del sistema, teniendo en cuenta además la significación en los estados contables de las partidas que son objeto de cada control.

El resultado final del proceso de evaluación preliminar debe consistir en una lista de controles en los cuales el auditor considera que, en principio, puede confiar.

Este listado proporcionará la información básica para el diseño de los procedimientos de auditoría destinados a probar el funcionamiento de los controles.

Prueba y evaluación del funcionamiento de los controles seleccionados

El auditor diseñará las pruebas para verificar que los controles previamente seleccionados funcionan adecuadamente.

Los pasos a seguir son los siguientes:

- Planificar la prueba.
- Determinar el tamaño de la muestra o cualidades que deben poseer los elementos a generar para la prueba.
- Seleccionar la muestra a verificar o generar elementos para la prueba.
- Aplicar los procedimientos planeados con la muestra obtenida o con los elementos generados.
- Evaluar los resultados del examen y obtener las conclusiones.

A continuación se explican sólo aquellos puntos que presentan diferencias por tratarse de un ámbito computadorizado.

Planificación de la prueba

En todos los casos deberá prepararse un plan escrito que incluya los objetivos de la prueba, características de los controles a probar, población a verificar y procedimientos de verificación, el que formará parte de los papeles de trabajo del auditor. Su confección es necesaria para:

- Establecer los pasos a seguir.
- Orientar y supervisar a los colaboradores encargados de la ejecución del plan

La documentación del plan deberá incluir las razones que respaldan la selección de las técnicas y procedimientos a utilizar.

Pueden aplicarse dos técnicas para verificar el funcionamiento de los controles:

- Observación y
- Reejecución del procesamiento.

Observación: esta técnica se aplicará a los controles cuyo funcionamiento puede ser visualizado, como por ejemplo, el ingreso a áreas de acceso restringido, el resguardo de copias de archivos, etc.

Reejecución del procesamiento: en esta técnica el auditor realiza las pruebas de los procesos y controles seleccionados, ya sean ejecutados por personas o por el computador.

Podrán utilizarse, por ejemplo, los siguientes procedimientos:

- Reejecución manual del procesamiento.
- Lotes de prueba.
- Instalaciones de prueba integrada o “Minicompañía”.
- Técnica de “Pista de transacciones”.
- Simulación en paralelo.
- Comparación de programa.

a. Reejecución manual del procesamiento.

En este procedimiento a partir de los datos fuente seleccionados se reejecuta el proceso en forma manual. Este tipo de prueba se efectúa en base a una muestra y el resultado obtenido se compara con el que oportunamente originó el computador. Esta técnica es aplicable en la medida que existe documentación que provea los datos necesarios para la reejecución, o bien que dicha documentación pueda generarse con facilidad.

b. Lotes de prueba

Los llamados “Lotes de prueba”, son conjuntos de datos de entrada -simulados o tomados de la realidad- que son preparados por el auditor e ingresados al equipo para que éste los procese de acuerdo a los programas autorizados. Previamente el auditor habrá procesado manualmente dichos datos de prueba determinando los resultados correspondientes.

La comparación entre la salida del computador y el resultado obtenido manualmente, permite establecer si los controles del proceso bajo análisis operan de acuerdo a lo relevado.

Corresponde enfatizar que un lote de prueba completo debiera concluir todas las posibles situaciones que pueden ocurrir durante las operaciones reales.

c. Instalaciones de prueba integrada o “Minicompañía”

Este procedimiento se basa en la creación de un ente ficticio -una división, un empleado, una sucursal, etc.- que es incluido en el sistema que se intenta probar. Luego se ingresan durante una corrida normal datos de pruebas seleccionados por el auditor, correspondientes a dicho ente, procesándolos conjuntamente con los datos reales.

La diferencia de este procedimiento en comparación con es de lotes de pruebas consiste en que, al estar integrado al sistema, permite que el lote de prueba se procese durante una corrida normal sin que dichos datos alteren los registros de la empresa, debido a que incluye técnicas de depuración de las transacciones ficticias.

d. Técnica de “Pista de transacciones”

Esta técnica, preferentemente utilizada por la auditoría interna, consiste en establecer una “pista” de las transacciones seleccionadas a las que se incorpora un atributo especial. Es un enfoque efectivo en sistemas, que procesan gran volumen de datos.

Este procedimiento se instala por anticipado, y posibilita la anexión de un código particular a ciertas transacciones de entrada para generar una pista impresa que permite seguirla en cualquier etapa del procesamiento y verificar los resultados intermedios que éstas generan. La aplicación de esta rutina de control requiere los siguientes pasos:

- El auditor proporciona sus requerimientos durante la etapa de desarrollo del sistema incorporándose a éste las funciones necesarias para obtener una pista de transacciones a seleccionar.
- Durante el procesamiento debe añadirse un atributo adicional especial a los datos de transacciones de entradas seleccionadas que no deberá afectar el procesamiento normal de esas transacciones.
- Durante el procesamiento de las transacciones seleccionadas se producen informes para auditoría en puntos predeterminados. Estos informes revelan los resultados que provocan las transacciones “marcadas” en los registros maestros y los cálculos realizados.
- El auditor recibe la documentación de la pista de las transacciones, y analiza ésta para determinar si el control funciona adecuadamente.

e. Simulación en paralelo

Consiste en la preparación por parte del auditor, de un programa o conjunto de programas que lleve a cabo las mismas funciones del sistema que se intenta probar. Estos programas de simulación procesan los mismos datos de entrada que los programas de aplicación normales, y utilizan copias de los archivos reales produciendo resultados que son cotejados con aquellos emitidos por los programas habituales.

f. Comparación de programas

Esta técnica consiste en el empleo de un programa diseñado para comprar dos versiones de un programa de aplicación con el fin de identificar las diferencias de codificación que existen entre ellas.

Si el funcionamiento de los controles ha sido probado por alguno de los procedimientos antes descritos, la comparación de programas puede ser utilizada para comprobar que no haya habido cambios no autorizados a dichos controles.

Determinación del tamaño de la muestra o las cualidades que deben poseer los elementos a generar para la prueba

Las técnicas para la determinación del tamaño de la muestra, niveles de confianza y demás consideraciones estadísticas o de juicio profesional que deben aplicarse son las mismas que se utilizan en el desarrollo de la auditoría no computadorizada.

En cambio, la generación de datos de prueba merece un tratamiento especial. El auditor deberá preparar un conjunto de datos que permitan invalidar la hipótesis de correcto funcionamiento de los controles como por ejemplo: manejo de códigos inválidos (o inexistentes), cantidades que exceden límites razonables, transacciones que no debieran aceptarse (procesarse), etc.

Selección de la muestra a verificar o generación de los elementos para la prueba

Además de las técnicas habitualmente empleadas por el auditor en medios no computadorizados se podrá utilizar el computador como un medio para la selección de la muestra y determinación de los niveles de estratificación. Esta actividad puede llevarse a cabo con programas especiales o con programas utilitarios de recupero de información almacenada en archivos magnéticos.

En cuanto a generación de elementos para la prueba debe hacerse respondiendo a los requerimientos diseñados en el punto anterior.

Aplicación de los procedimientos planeados con la muestra obtenida o con los elementos generados

Para la aplicación de los procedimientos se tendrán en cuenta las técnicas de verificación del funcionamiento de los controles detallados en “PLANIFICACIÓN DE LA PRUEBA”.

Evaluación de los resultados del examen y obtención de las conclusiones

Como resultado del relevamiento, evaluación y pruebas realizadas, tanto en el ámbito computadorizado como en el manual, el auditor determina el grado de confianza que puede depositar en las actividades de control probadas.

A continuación determinará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes.

Preparación de papeles de trabajo de auditoría

Las transacciones seleccionadas o generadas por el auditor para llevar a cabo cada prueba deberán documentarse en los papeles de trabajo.

La documentación debe incluir:

- Análisis de los resultados de las pruebas.
- Identificación de las deficiencias en las actividades de control de los sistemas y una estimación de los riesgos.
- Naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar para la obtención de las conclusiones.

Determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes

Conceptos Generales

Como resultado de la evaluación de las actividades de control el auditor obtiene información acerca de:

- Controles existentes
- Controles existentes pero inadecuados o incompletos.
- Controles existentes, adecuados y completos que no funcionan, parcial o totalmente, de acuerdo a lo previsto.
- Controles existentes adecuados, completos y que funcionan de acuerdo a lo previsto.

En base a dicho conocimiento y factores tales como:

- los objetivos de auditoría,
- la significatividad de las cuentas en relación a los estados contables,
- la naturaleza, número y tamaño de las partidas que componen cada cuenta,
- la significatividad de las partidas individuales en relación a los movimientos y saldos de las cuentas,
- la posibilidad de uso del computador en la realización de los procedimientos de auditoría,

El auditor deberá determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes de la misma manera que es un sistema no computadorizado, razón por la cual no se desarrollará este punto en detalle, mencionando solamente que deberá tenerse en cuenta el impacto de la computación citado en el punto “Impacto de la computación en las actividades de control (control interno)”.

Obtención de elementos de juicio mediante el uso del computador

Las características de los sistemas computadorizados hacen que el uso del computador para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sea una alternativa eficaz y eficiente.

Mediante el uso del computador pueden lograrse, entre otras, las siguientes ventajas respecto a procedimientos de auditoría llevados a cabo manualmente:

- Análisis de todos los ítems del archivo en lugar de revisar una muestra de ellos.
- Reproceso de cálculos y sumas con gran celeridad.
- Cuantificación de aquellos datos que reúnen una característica determinada, p.ej. todos los artículos del inventario que no han tenido movimiento en un período dado.
- Selección de muestras en forma sistemática o al azar.
- Posibilidad de seleccionar e imprimir para revisión manual sólo aquellos ítems que le interesan al auditor.
- Posibilidad de no confiar en los controles del sistema ya que existe la alternativa de analizar la totalidad de las transacciones.

Las técnicas de auditoría computadorizadas disponibles son las siguientes:

a. Paquete de auditoría

Es un programa o un conjunto de programas de computador diseñado para realizar ciertas funciones generales de procesamiento que es completado por el auditor mediante la incorporación de ciertos datos (p.ej. diseño de archivos y tipo de equipo utilizado para el cliente) y definiciones (p.ej. cálculos a realizar y listados a imprimir) que permiten su utilización en cada caso particular.

Esas funciones incluyen la lectura de archivos computadorizados, la selección de información, la realización de cálculos y la impresión de informes en un formato definido por el auditor.

Es el procedimiento de auditoría por computador más ampliamente utilizado y que mayores facilidades ofrece debido a las siguientes razones:

- los auditores lo aprenden a utilizar en breve lapso sin conocimientos previos de lenguajes de programación.
- permite analizar los archivos computadorizados,
- facilita la documentación en papeles de trabajo en base a los informes impresos por el computador.

b. Programas de auditoría específicos

Son programas desarrollados por el auditor a su requerimiento para realizar tareas específicas. La utilización de este tipo de programas es normalmente más dificultosa para el auditor que la de los paquetes de auditoría, ya que requieren ser diseñados y programados especialmente.

Pueden ser preparados:

- por el auditor,
- por el personal de la empresa cliente,
- por programación externa,
- mediante la utilización de programas en uso en el cliente modificados por el auditor.

c. Programas utilitarios

Se trata de programas suministrados por el proveedor del equipo bajo la denominación de “utilitarios” que realizan algunas de las siguientes funciones:

- copia de archivos de un soporte magnético a otro. Por ejemplo cinta a disco.
- modificación de la información cambiando o alterando registros de un archivo.
- impresión de archivos para inspeccionar visualmente su contenido.
- reordenamiento de registros de un archivo según un orden dado.

Estos programas son aptos para la tarea del auditor, quien puede utilizarlos para alguna de las siguientes funciones:

- imprimir parte o todo un archivo ordenado por algún atributo seleccionado.
- copiar un archivo en otro medio para procesarlo en otra instalación.

d. Hojas electrónicas

Este sistema provee una matriz en blanco (reticulado de filas y columnas) donde en cada intersección se puede incorporar una palabra (como encabezamiento), un valor numérico o una fórmula que surge de relaciones entre los contenidos de otras intersecciones.

Esta hoja permite manipular datos, calcular operaciones, modificar valores de variables, definir relaciones entre otras variables y obtener inmediatamente los resultados. Un ejemplo para su utilización puede ser la revisión de los cálculos de revalúo.

Riesgos en ambientes computarizados:

Auditoría de sistemas computarizados. Planificación detallada:

Una vez completado el proceso de planificación estratégica se documentan las decisiones preliminares para cada uno de los componentes, con un enfoque tentativo de auditoría. Luego se obtiene toda la información adicional por cada componente que sea necesaria para concluir que las afirmaciones correspondientes a cada componente son válidas.

El paso siguiente es la selección de procedimientos de auditoría que comúnmente se traducen en la preparación de los programas de trabajo.

Las afirmaciones de los E/C constituyen el ppal objetivo de la evaluación de riesgos y de los sistemas de información, contables y de control para identificar fuentes de satisfacción de auditoría.

El análisis de riesgos inherentes globales y del ambiente de control que se efectuara durante el proceso de planificación estratégica es ahora reemplazado por un análisis de riesgos en mayor detalle, para cada componente, en relación con cada una de las afirmaciones específicas y los factores específicos de riesgo.

Existen riesgos inherentes en el procesamiento de transacciones e información que son comunes a la mayoría de los sistemas y aplicables al procesamiento de transacciones en todos los grupos de componentes. Estos riesgos cobran mayor importancia en la medida de existir una mayor dependencia de los sistemas de información con respecto al procesamiento electrónico de datos (PED).

Los riesgos inherentes relacionados con las transacciones en un medio PED pueden clasificarse de la siguiente forma:

- 1- Riesgos de aplicación: donde el nivel de riesgo y los controles establecidos para reducirlo a un nivel aceptable cambian de una aplicación a otra.
- 2- Riesgos generales de departamento de sistemas: donde el nivel de riesgo y los controles establecidos para reducirlo a un nivel aceptable son similares o iguales para todas las aplicaciones que se procesan en un mismo ambiente (centro de cómputos).

Riesgos de aplicación:

Se clasifican en 4 categorías:

A- acceso no autorizado al registro y procesamiento de datos:

El riesgo se refiere a la posibilidad de acceso no autorizado a las funciones de procesamiento de los programas de aplicación o a los registros de datos resultantes, a través de procedimientos normales de iniciación, autorización y registración de transacciones. También existe el riesgo de que personas no autorizadas puedan tener acceso directo a la información almacenada y la lean o la modifiquen cuando no deberían.

Medios de control a implementar: primero hay que diferenciar si se trata de casos en los que el sistema permite la eliminación o agregación de datos por parte de personas no autorizadas o solo su lectura, ya que en este último caso el tema solo será vital cuando se trate por ej. de fórmulas de productos o casos en los que la confidencialidad sea muy importante.

En cualquier caso, el auditor debe observar si existe la correspondiente separación de funciones y si se prohíbe el acceso a la información a personas no autorizadas, en caso

negativo se puede hacer una recomendación al respecto a la gerencia. Entonces, las medidas de control son:

- 1- *segregación de funciones*: de modo que el acceso permitido a los empleados a la información digitalizada no les permita realizar funciones incompatibles. Este es un control de tipo general.
- 2- *Controles de acceso*: cada vez es más fácil ejercer este tipo de controles cuando el ingreso de datos no es de tipo interactivo, hay que tener en cuenta que cuanto más acceso se de a la información a los distintos dptos. de la empresa mayor es el riesgo que se corre ya que puede suceder que los empleados que solo tienen autorización para la lectura también modifiquen datos o archivos maestros. En esta situación y dependiendo de las funciones que puedan realizarse con el software al que se tiene acceso, un solo individuo podría llegar a realizar tareas incompatibles. En ambientes en que los datos están a disposición en forma interactiva, el control del acceso resulta más complicado y su efectividad depende del uso de software que permita el acceso del usuario a ciertas funciones de procesamiento computarizadas, pero no a otras.

Evidencia de control:

- 1- Segregación de Funciones: la prueba de segregación de funciones puede incluir:
 - a- análisis de las responsabilidades de aquellos empleados a quienes se les asignan partes significativas del procesamiento de información. Para ello debe determinarse si las responsabilidades de iniciación de las transacciones están separadas de las responsabilidades de aprobación, procesamiento y registración de las mismas.
 - b- Observar a los empleados mientras desempeñan sus tareas para determinar si cumplen con las responsabilidades asignadas.
- 2- Controles de acceso: la verificación de la evidencia de adecuados procedimientos de controles de acceso pueden consistir en:
 - a- Obtener, revisar y analizarlos perfiles de seguridad del sistema de control de acceso. El propósito de esta prueba es determinar si el acceso a las funciones de procesamiento del software de aplicación está o no restringido.
 - b- Intentar desplazarse de un menú de aplicación a otro para determinar si existe la posibilidad de realizar funciones incompatibles.
 - c- Determinar si el paquete de software de seguridad fue correctamente implantado desde el punto de vista técnico.
 - d- Determinar la distribución de funciones. Es razonable suponer que cuanto más sensibles sean las funciones más restringido sea su acceso.

B- datos no correctamente ingresados al sistema:

Riesgo: los datos permanentes y de transacciones ingresados para su procesamiento pueden ser imprecisos, incompletos o ser ingresados más de una vez.

Los datos de transacciones son la información específica sobre una transacción en particular (por ej. La numeración de las facturas) y los datos permanentes son la información utilizada en el procesamiento de transacciones que no es exclusiva de transacciones individuales. (Por

ej. Nombres y direcciones, códigos, precios, costos unitarios, tasas de interés, % de depreciación, etc.)

La significación de auditoría de los datos de tipo permanentes, especialmente de los montos e indicadores contables, consiste en que son utilizados por el software para generar transacciones dentro del sistema sin ninguna otra intervención o ingreso manual. Por eso, es esencial que estos datos sean autorizados, completos y precisos al ser ingresados y que sus cambios posteriores sean supervisados por los usuarios autorizados.

Medios de control: la mayoría de los sistemas de información computarizados utilizan software para validar los datos ingresados. Los controles de validación han sido diseñados para permitir la identificación de inexactitudes en los datos ingresados, ingresos de datos duplicados o que no cumplan con el criterio de aceptación preestablecido. Los controles de validación se aplican normalmente cuando los datos son ingresados por el usuario en una Terminal; el usuario recibe inmediatamente el mensaje que le indica que debe corregir los datos que contienen error o que no fueron ingresados correctamente. Los controles de razonabilidad de los datos ingresados limitan la cantidad de errores en el procesamiento, que de otra manera pasarían inadvertidos. Por ejemplo en una aplicación de pago de haberes un control de validación no permite el procesamiento de transacciones que incluyen más horas trabajadas que un máximo preestablecido.

Evidencia de control: algunas de las evidencias de control a aplicar sobre los controles de edición y validación de datos ingresados para su procesamiento son:

- a- verificar visualmente que durante el proceso de ingreso de datos se generen listados de excepciones por partidas no aceptadas o rechazos en los procesos interactivos.
- b- Verificar que los empleados autorizados han tomado las medidas necesarias con respecto a las excepciones o errores incluidos en los listados de excepciones de ingreso de datos.

C- datos rechazados y en suspenso no aclarados.

Riesgo: los datos rechazados y las partidas en suspenso pueden no ser identificadas, analizadas y corregidas en forma oportuna.

Ciertas transacciones pueden ser identificadas y rechazadas por los sistemas computarizados como incorrectas o inaceptables de acuerdo con criterios prefijados. Por ejemplo, un control de validación puede indicar que un número de cuenta es incorrecto o que la cantidad de horas trabajadas de un empleado no es razonable. En estos casos las transacciones pueden ser:

- aceptadas por el sistema y señaladas en un informe de excepción.
- Destinadas a una cuenta “en suspenso” del sistema en lugar de ser procesadas.
- Completamente rechazadas.

Existe el riesgo de que todas estas transacciones no sean adecuadamente resueltas y procesadas.

Normalmente cuando los datos son rechazados, el sistema no retiene un registro de la partida y consecuentemente, el dato rechazado deberá ser controlado manualmente. El usuario es el que debe asegurarse de que todas estas transacciones sean posteriormente corregidas.

La resolución de las partidas en suspenso puede realizarse en forma automática por el sistema realizando las modificaciones necesarias de los datos permanentes, o a través de ajustes ingresados por el usuario; en ambos casos el usuario deberá seguir siendo el responsable final del correcto procesamiento de los datos.

Medios de Control: cuando los datos son rechazados, se deberá crear un registro que los incluya para que su posterior corrección y procesamiento puedan ser controlados. Es entonces indispensable que esos registros sean revisados periódicamente para asegurar que se adoptan las medidas correctivas necesarias y que las transacciones son contabilizadas durante el periodo contable apropiado. Cuando sean ingresados nuevamente, todos los datos rechazados deberán ser sometidos a los mismos controles de validación que los datos originales.

Evidencia de control: la prueba de controles sobre partidas en suspenso puede consistir en:

- a- examinar las conciliaciones entre ingresos y egresos de registros efectuados por los responsables de la aclaración de partidas en suspenso.
- b- Verificar que estos responsables cumplan con los procedimientos de revisión y aclaración de partidas en suspenso, en forma periódica.
- c- Obtener el listado de partidas en suspenso a una fecha dada, seleccionar una muestra y verificar que hayan sido correctamente procesadas con posterioridad.

D- Procesamiento y registración de transacciones incompletos y/o inoportunos.

Riesgo: las transacciones reales que han sido ingresadas para su procesamiento o generadas por el sistema pueden perderse o ser procesadas o registradas en forma incompleta o inexacta o en el periodo contable incorrecto.

Si el formato de los datos es incorrecto o no se ha verificado su consistencia con los archivos de datos existentes, es posible que los registros contables pertinentes sean actualizados en forma incorrecta o incompleta durante el procesamiento.

Los controles iniciales utilizados para verificar la correcta actualización de los registros contables pueden ser aplicados durante el procesamiento o en la selección de control de datos del departamento de sistemas inmediatamente después del procesamiento.

Medios de control: para asegurar que las transacciones y la información conexas sea íntegra y correctamente procesada en el período adecuado se incluyen:

- Controles de procesamiento por lotes y de sesión, basados en la preparación de “totales de control” de campos de ingreso críticos antes del procesamiento. Estos totales son posteriormente comparados con los generados por el sistema para asegurarse de que todos los documentos presentados han sido procesados y de que no se hayan ingresado transacciones desde fuentes no autorizadas.
- Controles de balanceo programados, incorporados al software de aplicación para asegurar la exactitud e integridad de la actualización de archivos y del procesamiento de informes. Estos controles permiten asegurar, por ejemplo que el saldo inicial sea igual al de cierre del ciclo anterior.
- Controles de transmisión de datos, producen un cálculo de “prueba” para ser aplicado a la información incluida en la transmisión. El resultado del total de la prueba puede ser registrado en un mensaje de encabezamiento previo a la transmisión. Cuando el mensaje es recibido se realiza el mismo cálculo y los resultados son comparados con la información registrada en el encabezamiento. Si se detectan diferencias en el proceso, se le solicita al remitente que vuelva a transmitir la información.
- Controles de recuperación, ayudan a evitar la pérdida de transacciones durante el procesamiento si este fuera interrumpido. Por ejemplo, los registros de transacciones pueden ser impresos periódicamente a fin de identificar los pasos de procesamiento completados para las partidas individuales.
- Controles de corte programado, evitan un corte incorrecto y son generalmente comparables a los controles de los ambientes de procesamiento manual.

- Controles sobre los datos generados por el sistema, sirven para validar la veracidad y razonabilidad de las transacciones generadas automáticamente y evitan o detectan transacciones erróneas. Por ejemplo, se pueden producir informes de las transacciones u otros datos procesados para su autorización, revisión o conciliación posterior al procesamiento.

Evidencia de control

Las evidencias de control relacionadas con el procesamiento y registración de transacciones variarán según el medio de control implementado en el sistema de EDP.

Si se trata de controles por lotes sobre el ingreso de datos y ello es considerado como un control clave, puede probarse su efectividad de las siguientes maneras:

- a) recalculando los totales de control por lotes a partir de los documentos fuente;
- b) probando los procedimientos de cancelación de documentos en vigencia;
- c) verificando, para un periodo seleccionado, que el área de control de datos haya comprobado la secuencia numérica de los lotes hasta su procesamiento final.

En el caso de controles de sesión o controles de balanceo programados, dado que los controles son realizados por el software de aplicación, sólo podrán ser probados utilizando técnicas de lotes de prueba.

Riesgos del Departamento de Sistemas

Generalmente, los controles del Departamento de Sistemas involucran a más de una aplicación. En estas circunstancias, los controles se refieren a los distintos sistemas de aplicación procesados en un determinado ambiente EDP.

En las situaciones en que se desea confiar en los controles de procesamiento o en las funciones de procesamiento, o en los controles gerenciales y controles independientes basados en la información producidas por un sistema computarizado, el auditor debe evaluar los principales controles del Departamento de Sistemas. Esta evaluación es necesaria para asegurar que los controles o las funciones en las que intenta confiar no hayan sufrido alteraciones que reduzcan o eliminen su capacidad de evitar o detectar errores o irregularidades, o respaldar las afirmaciones correspondientes. Aunque es necesario establecer qué controles se refieren a cada sistema de aplicación, ellos pueden ser evaluados en conjunto para todos los sistemas de aplicación que operan en el mismo ambiente.

A continuación se detallan las tres categorías en que se han clasificado los riesgos del Departamento de Sistemas, y sus características:

- A. Estructura organizativa y procedimientos operativos no confiables.
- B. Procedimientos no autorizados para cambios en los programas.
- C. Acceso general no autorizado, a los datos o programas de aplicación.

A- Estructura organizativa y procedimientos operativos no confiables

Riesgo

La estructura de organización y los procedimientos operativos del Departamento de Sistemas no garantizan un ambiente de procesamiento de datos que conduzca a la preparación de información confiable.

Si las funciones incompatibles de EDP no están segregadas existe el riesgo de que ocurran errores o irregularidades que no sean detectadas durante el transcurso normal de las operaciones. Los cambios no autorizados en los programas de aplicación o en los archivos de datos pueden ser difíciles de detectar en un medio computarizado y por consiguiente, las medidas de prevención, particularmente con respecto a la segregación de actividades operativas y de programación primordiales, se tornan críticas para asegurar la confiabilidad de la información.

El hecho de que las funciones incompatibles estén adecuadamente segregadas es sólo un aspecto de los riesgos asociados con la estructura del Departamento de Sistemas y sus procedimientos operativos, ya que pueden existir otros riesgos de aplicación y del Departamento de Sistemas. Por ejemplo:

- Programadores y analistas de sistemas pueden realizar cambios no autorizados en los programas de aplicación o en los archivos de datos si se les permite el acceso a las operaciones del computador o a las bibliotecas de programas. Si dicho acceso es posible porque el Departamento de Sistemas no está adecuadamente organizado existe un impacto sobre los riesgos del departamento relacionado con la posibilidad de cambios en los programas y con el acceso general.
- Los datos pueden ser perdidos o ser procesados incompleta o erróneamente si el procesamiento es interrumpido o si se utilizan programas de aplicación o archivos de datos equivocados. La ausencia de procedimientos operativos efectivos puede entonces afectar el riesgo de aplicación tratado previamente en lo relacionado con un procesamiento integro y correcto.

Medios de control

Dentro de la organización del Departamento de Sistemas es conveniente separar las principales responsabilidades de las actividades de operación y programación. Algunas de las consideraciones importantes que se deberán realizar para segregar las funciones incompatibles son:

- Diferentes personas deben desempeñarse en las funciones de:
 - gerencia del Departamento
 - análisis de sistema, diseño y programación de aplicaciones
 - mantenimiento de software de sistemas (apoyo técnico)
 - operaciones (incluyendo biblioteca de archivos)
 - control de datos
 - seguridad de datos
- A los analistas y programadores de sistemas se les debe prohibir preparar y operar el computador.
- Los programadores no deben tener acceso a las bibliotecas de programas o archivos de datos que se utilizan para el procesamiento.
- A los operadores se les debe prohibir hacer modificaciones a los programas y datos.

En Departamento de Sistemas más pequeños, en donde la segregación de funciones incompatibles no resulta práctica, la posibilidad de evitar actividades no autorizadas se ve disminuida. En estas circunstancias, controles compensatorios, como por ejemplo, fuertes controles ejercidos por los departamentos usuarios sobre el ingreso de datos y sobre la

razonabilidad e integridad del procesamiento y una estrecha supervisión de las operaciones de computación en curso son de importancia crítica.

Entre otros posibles controles con respecto a las operaciones de EDP se incluyen:

- Controles sobre el acceso físico al equipo, a los programas de aplicación y a la documentación relacionada.
- Controles sobre el desarrollo de programas.

Evidencia de control

La verificación de la segregación de funciones puede efectuarse a través de los siguientes procedimientos:

- a) indagación con los empleados del Departamento de Sistemas, para verificar las funciones de cada uno y sus limitaciones.
- b) Observación y prueba de los medios existentes para la limitación del acceso físico a las instalaciones y recursos que deben estar protegidos.

B- Procedimientos no autorizados para cambios en los programas

Riesgo

Los programadores pueden realizar cambios incorrectos no autorizados en el software de aplicación, lo cual reducirá la confiabilidad de la información procesada en el sistema.

La evaluación de los controles sobre cambios en los programas es una extensión de la evaluación de la segregación de funciones. Las aptitudes de los programadores son tales que un control inadecuado de sus actividades puede poner en peligro la capacidad de la organización para salvaguardar sus activos y procesar información confiable.

El aspecto más importante del riesgo inherente relacionado con el Departamento de Sistemas es usualmente la efectividad de los controles sobre cambios en los programas. Ante la ausencia de controles adecuados sobre los cambios en los programas, no existe seguridad de que los programas de aplicación continúen siendo confiables e íntegros. Es probable que, a menos que el auditor realice extensas pruebas sustantivas, la única forma de asegurarse de que el riesgo de cambios no autorizados a una aplicación sea reducido, se logre obteniendo la satisfacción de que los controles sobre los cambios a los programas con efectivos y que funcionaron durante todo el ejercicio.

Medios de control

Desde un punto de vista de control, es esencial que los resultados de las modificaciones de programas sean revisados por el usuario y el supervisor del programador antes de ponerlo en funcionamiento. Una vez que el programa modificado ha sido ingresado a la biblioteca de producción (está en funcionamiento), cualquier modificación realizada afectará los procesamientos. A continuación se enuncian posibles controles sobre las modificaciones de programas:

- Todos los cambios de programas deben ser iniciados y aprobados por los usuarios.
- Las modificaciones de programas deben ser íntegramente documentadas.
- Las modificaciones de programas deben ser revisadas y aprobadas por los supervisores de programación.
- Deben existir bibliotecas de programas de prueba separadas.

- El acceso de los programadores a las bibliotecas de programas de producción debe controlarse con un software de seguridad.
- Los resultados de las pruebas deben ser revisados por los usuarios y supervisores de programación.
- El software de administración de la biblioteca debe ser utilizado para:
 - registrar e informar cambios realizados en los programas.
 - Aumentar automáticamente los números de versión de los programas.
- Fuera de línea se debe mantener una versión autorizada de cada programa, la cual debe ser restaurada a intervalos regulares.
- Los agregados de emergencia deben ser aprobados por el usuario después del hecho.

Evidencia de control

Una forma de probar la existencia de adecuados controles sobre el cambio a los programas es seleccionando cambios representativos y determinando si los procedimientos de revisión y aprobación fueron cumplidos.

C- Acceso general no autorizado, a los datos o programas de aplicación

Riesgo

Personas no autorizadas pueden tener acceso directo a los archivos de datos o programas de aplicación utilizados para procesar transacciones, permitiéndoles realizar cambios no autorizados a los datos o programas.

En un ambiente computarizado sofisticado existen diversas formas de limitar el acceso al sistema. Una simple restricción del acceso del Departamento de Sistemas a los usuarios no es suficiente para limitar los riesgos de que se realicen cambios no autorizados. Cualquier persona que obtenga acceso al sistema puede estar en condiciones de burlar las rutinas normales de procesamiento de transacciones y provocar errores o irregularidades.

Medios de control

Los controles de acceso general han sido diseñados para evitar el acceso al sistema de usuarios no autorizados y para restringir y controlar el acceso de los usuarios autorizados. Existen diversas formas de control efectivas para actuar sobre este riesgo, algunas de las cuales se detallan a continuación:

- Software de seguridad: Además de restringir el acceso a nivel de aplicaciones, los paquetes de software de seguridad, pueden ser utilizados para controlar los riesgos de acceso general a través de funciones como por ejemplo, el control de los sistemas de contraseña y supervisión y registro de actividades definidas (incluyendo preparación automática de informes de seguridad especiales). Aunque es necesario que determine si ente utiliza un software de seguridad, el auditor no se debe conformar con la simple existencia de ese software de seguridad. El software de seguridad es flexible y puede ser implantado con diversos grados de efectividad. Si se confía en el software de seguridad como un control clave, es probable que el auditor deba requerir la asistencia técnica de un especialista en EDP que esté

familiarizado con su uso, a fin de establecer si ha sido adecuadamente implantado y para que colabore con el auditor en las pruebas de auditoría.

- Registro de operaciones (consola): Los registros de operaciones son creados por software del sistema operativo que es ofrecido por casi todos los fabricantes de equipos. Es un registro completo de cada actividad de procesamiento realizada en el computador. Este registro puede ser revisado por el personal de operaciones para identificar las actividades inusuales de procesamiento.
- Informes gerenciales especiales: Utilizando las características flexibles del software de seguridad, software de administración de operaciones u otros paquetes de software de sistemas, se puede desarrollar una amplia variedad de informes gerenciales por excepción, para alertar a la gerencia sobre la existencia de actividades inusuales o no autorizadas. Estos informes gerenciales pueden incluir un listado de suspensiones no explicadas de las actividades de procesamiento programadas, un listado que identifique las oportunidades en que los usuarios autorizados accedieron al sistema o informes de actividades para los auditores.

Evidencia de control

Algunos de los procedimientos que el auditor puede aplicar para verificar la existencia de adecuados controles de acceso a los datos o programas de aplicación son:

- a) obtener copia de las tablas de contraseñas y verificar si los usuarios con acceso a determinadas aplicaciones guardan una lógica con sus funciones específicas;
- b) intentar llevar a cabo violaciones a la seguridad para probar si el software de seguridad restringe el acceso de manera efectiva.

Herramientas informáticas utilizadas en auditoría:

Ver F.N. Págs. 470 a 476.

Agregar apunte CPN Luis A. Godoy realizado para la U.N.T. sobre: “Auditoría externa de E/C. Impacto de los ambientes informáticos”

Bolilla 17

Informe de Auditoría sobre Estados Contables Básicos

Concepto de informe:

Según el diccionario es una “noticia pormenorizada de un acontecimiento o acerca de una persona o cosa”.

Definición de la doctrina: “es la expresión que una persona transmite a terceros en relación con temas de su incumbencia que incluye, según se solicite, una certificación o un dictamen sobre la materia sometida a su examen.”

Es la manifestación de una persona que es perito en asuntos de su respectiva competencia.

Hay que **diferenciar** el concepto de informe con el de dictamen

Dictamen: "es un informe que juzga sobre la bondad de la materia que se trate, es decir que no es una "manifestación, sino un juzgamiento". El informe, en cambio, puede *contener una mera certificación, pudiendo ser oral o escrito*.

Para el CECYT, informe es una manifestación generalmente escrita que formula el auditor y que contiene:

- indicación de las tareas realizadas.
- opinión que se ha podido formar.
- detalle de los elementos utilizados para realizar los informes.

Para el ITCP es un escrito mediante el cual un Contador Publico emite su opinión o se abstiene de opinar sobre los EECC.

El informe constituye la culminación de toda tarea de auditoria.

En cuanto al contenido del informe breve de la RT7, debe entenderse como un modelo y no como una obligación de sujetarse al mismo.

Importancia del informe:

En toda actuación profesional, se atiende un sinnúmero de aspectos inherentes a la actuación empresarial. De toda la actuación del Contador Publico, hay pocas situaciones en las que su firma se compromete con terceros, y es justamente el caso de la elaboración del dictamen y del informe completo. Es decir, que en el caso citado el auditor asume responsabilidades con su firma hacia terceros y no solamente con el empresario.

Se cumple una **función social**: la auditoria de EECC importa a la comunidad, ya que permite que sus integrantes tomen decisiones sobre bases sólidas, de ahí que se requiera la posición del auditor independiente, con una opinión competente y desprejuiciada, lo que constituye un elemento vital para el funcionamiento exitoso de la economía. La sociedad requiere de EECC auditados porque:

- existen conflictos de intereses entre emisores y usuarios.
- las decisiones a ser tomadas por los usuarios pueden afectarles significativamente (ej.: compra de acciones).
- hay usuarios no expertos en contabilidad, entonces requieren opinión independiente de un experto.
- hay usuarios con formación profesional, pero que no tienen acceso a los elementos necesarios para la evaluación por distancias, cuestiones legales, etc.

En la medida que el profesional "es creído" por terceros, hay una especie de "mejor aprovechamiento social" de la actuación del profesional. La actuación notable de algunos auditores enriquece a la profesión toda. La buena imagen hacia terceros es un aspecto muy cuidado por el CPCE.

El informe sirve a los efectos de toma de decisiones para los terceros usuarios, por ejemplo: si es alentador pueden surgir nuevos inversores, entonces se plantea lo siguiente: ¿hasta que punto existen profesionales capaces de decir la verdad y estar seguros de redactar un informe adverso justificando su opinión? Esto es cuidado celosamente por el CPCE, ya que la sociedad no sabe quien actúa decentemente y quien no (no tiene la capacidad de elegir).

Informes según el tipo de ente:

Para entes comerciales:

- explotación individual: no tienen la obligación de presentar los EECC en moneda homogénea. Sus EECC deben ser representativos de la realidad, aunque legalmente no se lo exijan.
- sociedades comerciales: por ley 19550 deben presentar sus EECC en moneda constante. Las sociedades por acciones están obligadas a aplicar un criterio de ajuste que especifique la IGJ (en el caso de Capital Federal). Tanto estos casos como en el de explotaciones individuales, la actuación del profesional no varía.

Para entes civiles:

Están controlados por la DGPJ (en Pcia. de Buenos Aires), que obliga a que presenten EECC ajustados. La auditoría sobre ellos no varía, se cuenta con iguales técnicas. Encontramos: entes profesionales, deportivos, culturales, mutualistas, asistenciales, fundaciones, etc.

Para entes estatales:

Depende de su carácter de nacional, provincial o municipal.

Disposiciones vinculadas:

Los CPCE se preocupan por hacer normas de auditoría para dar seguridad a terceros, es decir garantías de que el profesional está sujeto a normas a las cuales se debe someter o debe hacer cumplir.

En la provincia de Buenos Aires, no se permite la certificación de EECC (prevista en la RT7). Por muchos años los profesionales firmaban y sellaban al pie de los EECC sin emitir juicio al respecto, lo cual para el tercero constituía una suerte de aval (engañoso); esto molesto al CPCE de la provincia de Buenos Aires y se expidió así: “para que haya certificación debe haber un informe de auditoría”, de allí que no se admita la mera certificación en la provincia.

Incidencia de hechos en la presentación del informe:

A) Hechos previos:

Vinculados con el ente:

- recibir un informe de tipo confidencial: el informe analítico

Vinculados con el auditor:

- constatar si todos los ajustes propuestos, fueron realizados por la empresa.
- el auditor debe estar muy atento al acontecimiento de los hechos para saber si hay que tenerlos en cuenta o no en el informe (el auditor responde hasta el término de la tarea: para Vecchioli responde hasta que entrega el informe).

B) incidencia de hechos posteriores:

Liberan al profesional de toda responsabilidad, en todo caso la asume el ente. Pueden existir hechos que afectan a la materia auditada y otros que no. Los que afectan a la materia auditada, y teniendo el tiempo para poder formular algo, requerirían aclaración al respecto.

C) Hechos anteriores a la entrega del informe y posteriores al cierre de ejercicio:

El auditor asume responsabilidades hasta la entrega del informe. Existe un problema ético de por medio, ya que se debe proteger al usuario.

Las cartas a la gerencia solo son para contemplar o rectificar hechos que el auditor ya constato. Si lo que acontece afecta al balance es un problema del auditor, se debe informar, pero no afecta la resolución del balance ya auditado sino que se colocan en un apartado especial en forma clara (especialmente si en las notas a los EECC no se lo trato explícitamente)

La revisión limitada (RL):

Puede llamarse RL a cualquier examen de EECC de alcance inferior a una auditoría y que no constituya una mera certificación literal. En lo terminológico, RL no nos satisface totalmente porque puede hacer creer a alguien que una auditoría, por consiguiente, sería una revisión no limitada o revisión total, cuando lo cierto es que casi todas las auditorías se practican recurriendo a muestras.

Estados contables susceptibles de RL:

Para la RT7 las RL solo pueden efectuarse sobre los EECC intermedios. Con respecto a los EECC de periodos anuales corresponde emitir el informe de auditoría: esta disposición invalida cuestiones que deberían ser resueltas por las partes dentro de las restricciones legales existentes.

Propósito y alcance del trabajo:

La credibilidad añadida a un juego de EECC objeto de una RL es inferior a la que proporciona una auditoría. En principio, el alcance de un trabajo de RL podría ser convenido a medida entre el Contador y el cliente. Sin embargo, algunas RL están reguladas por:

- a) normas profesionales: enuncian listas de procedimientos cuya aplicación es imprescindible para emitir un informe de RL.
- b) normas legales: que sin utilizar la expresión RL exigen que los EECC cuenten con un informe de Contador Público basado en la aplicación de determinados procedimientos mínimos.

En cuanto a la opinión, la RT7 requiere que el profesional se limite a expresar que **“no tiene observaciones que formular”** lo cual no convence porque podría interpretarse como una afirmación de que los EECC son correctos. Es esencial advertir que el trabajo efectuado no tiene el alcance de una auditoría. Dado el alcance de una RL, el informe resultante debe contener una **abstención** de opinión sobre la forma en que fueron preparados los EECC. Luego, debe incluir alguna manifestación referida al hecho de no haberse encontrado situaciones que deban motivar ajustes a los EECC.

En la Argentina, deben contratar RL de sus EECC intermedios:

- sociedades que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.
- Entidades financieras sometidas al control del BCRA.
- las entidades aseguradoras.

Auditoría de Estados Contables Especiales

1- Auditoría de estados comparativos:

Son estados que se comparan, para lo que es necesario la existencia de concordancia entre ellos. Por ejemplo de dos ejercicios de la misma empresa, o bien de dos empresas de la misma actividad y en el mismo periodo.

Puede abarcar la cantidad de ejercicios que se quiera, siempre que la comparación sea válida (estén bien actualizados, homogeneizados).

Condiciones que deben reunir:

- que correspondan a igual fecha de cierre.
- todos deben ajustarse a moneda de cierre.
- se deben asimilar rubros de igual significación y contenido.
- los estados deben haber sido auditados (cifras válidas).
- los criterios deben ser similares y adecuados (en amortizaciones, valuación, etc.)
- que exista una verdadera y conceptuada separación de activos y pasivos.

Cuando son de dos ejercicios, puede existir una columna que exprese la diferencia, y si son de más de dos, hasta puede existir una columna que exprese las diferencias acumulativamente.

El auditor dictaminara si fueron comparados adecuadamente o no para que sea información avalada para el usuario.

2- Auditoria del estado de origen y aplicación de fondos: (actualmente EFE)

Hablamos de dinero y no de capital de trabajo. Es un estado netamente financiero.

Muestra de donde provienen los fondos, cual es el origen y donde se aplican. El límite es el ejercicio.

Indica las corriente que originan fondos y las corrientes que se los llevan.

Es un arma de trabajo necesaria para tomar decisiones. Sirve para observar en que momento y como se salvo un desajuste.

Hay empresas que lo hacen mensualmente, ya que este estado depende de la tensión financiera de la explotación. Es un estado con uso inmediato.

Si la empresa cuenta con computadoras, este estado se logra en forma inmediata, no requiriéndose de una actividad extra.

Un buen estado de origen y aplicación de fondos debería separarse lo que es “*ordinario*” de lo que es “*extraordinario*”, tanto en el origen como en la aplicación.

Se pueden hacer estados de flujo de fondos comparativos y obtener la diferencia entre ellos (a través del análisis vertical de porcentajes).

La auditoria debería verificar que todo lo nombrado se haya efectuado en forma correcta y si se cumplen con las técnicas adecuadas que la profesión acepta.

La ley de sociedades no considera a este estado como obligatorio, pero si para las sociedades que están incluidas en el Art.299, aunque entiende a fondos como activo corriente - corriente (lo cual es un gran error). Las normas contables profesionales disponen que este sea un estado básico.

3- Auditoria del estado de variación del capital corriente: (En desuso)

Este estado se refiere a activo corriente - pasivo corriente. El capital corriente esta en continuo movimiento, ya que es el capital operativo por excelencia. Se toma un estado de activo y de pasivo a una fecha determinada, y luego se hace para una fecha posterior, separando en ambos casos entre activos móviles y fijos y pasivos móviles y fijos. Las diferencias muestran como el capital móvil (corriente) se ha desplazado hacia el fijo (no corriente) y viceversa.

Consecuencias de la comparación: permite analizar porque circunstancias disminuye el capital móvil, lo que implica que sea un estado muy interesante para el empresario. Las comparaciones múltiples son también validas, así como las interpretaciones gráficas.

La auditoria verificara si la técnica utilizada es la adecuada. En el análisis del activo corriente hay que tener en cuenta el stock fijo de los bienes de cambio.

4- Auditoria de los estados consolidados:

Consiste en incorporar en un solo EECC más de un EECC propio o ajeno. Una empresa con varias sucursales que tienen cada una de ellas su EECC obligan a que la casa central realice un EECC consolidado.

También se usa para los casos de colocaciones de una sociedad en otras, de tal magnitud que se considera controlante (o bien cuando hay especiales vínculos).

La auditoria requiere:

- verificar que los EECC consolidados cumplan con los requisitos técnicos de consolidación.
- todos los EECC a consolidar deben estar auditados.

5- Auditoria de la información adicional a los EECC:

La información adicional a los EECC incluye datos que permiten profundizar su análisis pero que no son indispensables; si lo fueran, deberían integrar los EECC, pues su exclusión implicaría una exposición incompleta. No debe confundirse la información adicional con la información complementaria, la cual si integra los EECC (se presenta en su encabezamiento, en notas o en anexos).

Su presentación y su contenido pueden resultar de:

- a) disposiciones de bolsas, comisiones de valores u otros organismos de control.
- b) normas profesionales.
- c) contratos firmados entre el emisor de los EECC y organismos internacionales de crédito que para la concesión de préstamos exigen cierta información contable estandarizada.
- d) la voluntad del ente emisor.

Ejemplos de información adicional:

- a) desagregación de ventas por productos, líneas o zonas geográficas.
- b) clasificaciones de créditos y deudas por periodos de vencimientos.
- c) ratios financieros.

Propósito del examen e informe de auditoria:

El ente emisor es responsable por el contenido de la información adicional y el auditor lo es por su informe, cuando este existe.

La doctrina coincide en que el examen de la información adicional debe orientarse a establecer si esta guarda una coherencia razonable con los EECC.

No tendrá mayor sentido opinar sobre cada componente de la información adicional si se sabe que los errores que pudieron afectarlos no tienen un impacto significativo sobre los EECC tomados en su conjunto.

En consecuencia, el auditor debe aplicar el concepto de significación en relación con los EECC.

Análisis exhaustivo de los distintos tipos de informes y su conceptualización según la RT N° 7 y el Informe N° 5 de Lattuca:

NORMAS SOBRE LOS INFORMES:

El informe constituye el medio de comunicación de las decisiones, luego de aplicar las normas de auditoria, y se dirigen a quien hubiera contratado el auditor o a quien el contratante indicara. En general deben cumplir con los requisitos de toda información y en especial no deben contener expresiones ambiguas o que induzcan al error. Distintos tipos de informes:

Según RT 7:

C. NORMAS SOBRE INFORMES

1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

2. Los informes deben ser escritos. Si las circunstancias lo aconsejaren pueden ser orales, recomendándose en este caso su ratificación posterior por escrito.

3. Los informes escritos deben contener:

3.1. La identificación del objeto del examen.

3.2. La indicación de la tarea realizada.

3.3. La opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

3.4. Los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión.

C. NORMAS SOBRE LOS INFORMES

1. En todos los casos en que el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados, la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables, únicamente su firma y sello.

2. Los informes del contador público deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información. En especial, se debe evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

3. En todos los informes del contador público, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

4. Los informes del contador público se clasifican del siguiente modo:

4.1. Informe breve o resumido.

4.2. Informe extenso.

4.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de los períodos intermedios.

4.4. Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados.

4.5. Certificación.

4.6. Otros informes especiales.

Tipos de Informes:

- Breve

- Extenso
- Revisión limitada (para periodos intermedios)
- sobre las actividades de control
- certificación
- informes especiales

A) Informe breve o resumido sobre los EECC:

Según la RT n° 7 EL Informe Breve (para ser presentado a terceros) es el que emite un Contador Publico, basado en el trabajo de auditoria realizado mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla, sobre la información que contienen dichos EECC.

El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con estas normas de auditoría por lo que la definición implica que:

- a- no es posible informe breve sin auditoría.
- b- Las normas de auditoría definen la forma y el contenido del informe y sus diferentes alternativas.

La conclusión puede ser:

- **opinión favorable:** a su juicio los EECC exponen razonablemente la situación patrimonial y los resultados.
- **opinión favorable con salvedades:** los EECC presentan en general razonablemente la información, pero el auditor discrepa con alguna norma contable aplicada, o no ha podido obtener suficientes evidencias o bien alguna información depende de hechos futuros que no ha podido estimar.
- **abstención de opinión:** esta imposibilitado de opinar porque no pudo aplicar una parte importante de las NA o bien la información de gran importancia depende de hechos futuros.
- **opinión adversa:** obtuvo suficientes elementos de juicio como para entender que los EECC no exponen razonablemente la respectiva información.

Comparación con la certificación:

La parte esencial del informe breve del auditor es la denominada “Dictamen”, por lo que su comparación con la certificación se hará utilizando ambas palabras (dictamen e informe breve) como sinónimos.

Se confunde generalmente el uso de las denominaciones “Certificación” y “Dictamen” para denominar al Informe del Auditor de E/C para ser presentados a terceros. Ello se debe a que en la legislación Argentina sobre este informe se denomina Certificación a lo que es in dictamen. Por ello conviene dilucidar el significado de ambas expresiones.

En la certificación se trata de decir, asegurar, de dar por cierta determinada información, situación o documentación. En ella se asegura más allá de toda duda que es tal como se expone, ni más ni menos, porque concuerda con los elementos tenidos en cuenta.

No se emite opinión ni juicio alguno, solo se manifiesta la concordancia debida, observada mediante una constatación de hecho que brindó al contador una evidencia natural.

Algunos ejemplos de temas certificables son los siguientes:

- el quórum de Asambleas.
- Aumentos de capital y formas de integración.
- Cual es el saldo de una cuenta.

- Un asiento contable, en cuanto a su forma y contenido, la fecha y el libro en el que se registró.
- Las cifras totales de los E/C.
- Las deudas con el sistema de previsión social que figuran en un E/C.
- Cuales son los registros contables obligatorios que componen el sistema de contabilidad de una empresa.
- Si los registros contables obligatorios están foliado y rubricados y si se han cumplimentado los requisitos formales respecto de ellos.

Las normas de auditoría confirman lo expuesto cuando dicen que:

42. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

Dictamen, en cambio, tal como lo expusimos al comienzo de la bolilla implica “opinión y juicio que se emite sobre una cosa, es decir, involucra una opinión, que en este caso es la que se forma un profesional experto en contabilidad y auditoría luego de una investigación. Sin embargo, no puede decir que su opinión es verdad sin duda alguna, ya que a pesar de ser una opinión profesional no deja de tener cierta carga de subjetividad.

La opinión del auditor sobre la razonabilidad con la que los estados contables exponen la situación patrimonial de las empresas al cierre del ejercicio y los resultados de sus operaciones por el ejercicio, no puede, de ningún modo considerarse una certificación sino un **Dictamen**. El opina sobre un asunto cuestionable, no sobre un hecho incontrovertible que es verdadero o falso para cualquiera que lo examine.

Debe reservarse pues a cada informe del auditor el título que refleje su contenido y no un título caprichoso que el único mérito que tiene, es ser un error antiguo.

Esquema de informe breve:

DESTINATARIO
IDENTIFICACIÓN DE LOS EE.CC.
ALCANCE
DICTAMEN
INFORMACION POR DISPOSICIONES LEGALES
LUGAR Y FECHA
FIRMA

Titulo	“Informe del auditor”
Destinatario (a quien contrato o se indico, máxima autoridad)	Sres. presidentes y directores de XX SA
	En mi carácter de Contador Publico independiente informo sobre la auditoria que he realizado de los EECC de XX SA determinados en el apartado 1 siguiente:
<u>1) EECC objeto de auditoria:</u> identificar con precisión y claridad.	1) Estados auditados: <ul style="list-style-type: none"> • Estado de situación patrimonial al ... • Estado de resultados por el ejercicio

	<p>cerrado el ...</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estado de evolución del Patrimonio Neto por el ejercicio finalizado el ... • información complementaria (notas y anexos)
<p><u>2) Limitaciones al alcance:</u> implican:</p> <ul style="list-style-type: none"> • salvedad en el informe o • una abstención <p>causas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • impuestas por el contratante • por otras circunstancias • trabajo apoyado en auditoria anterior realizada por otro auditor: si no expreso la limitación asumo la responsabilidad. 	<p><u>2) Alcance de la auditoria:</u> He realizado el examen de la información contable en los EECC indicados en 1) de acuerdo con las normas de auditoria vigentes aprobadas por el CPCE de la Pcia. De ..., las que prescriben la información selectiva de dicha información.</p>
<p>3) Si juicio del auditor se interpreta mejor Si hay nota a los EECC: indica y remite a ella. No incluir salvedades que no se incluyan en el dictamen.</p>	<p><u>3) Aclaraciones especiales previas al dictamen.</u></p>
<p>4) Dictamen: se expone la opinión o se explícita la abstención</p>	<p><u>4) Dictamen:</u> En mi opinión, los E/C citados presentan razonablemente la situación patrimonial de XX S.A. al..... y los resultados de sus operaciones por el ejercicio cerrado a esa fecha, de acuerdo con las normas contables profesionales.</p>
	<p><u>5) Información especial requerida por disposiciones legales:</u> A efectos de dar cumplimiento a disposiciones vigentes informo que:</p> <p>a) los Estados auditados concuerdan con los registros contables de la sociedad, los que han sido llevados de acuerdo con disposiciones legales.</p> <p>b) la sociedad ha dado cumplimiento a lo requerido por el tercer párrafo del Art. 62 de la ley 19550.</p> <p>c) al y según surge de sus registros contables la deuda devengada a favor de la Administración Nacional asciende a \$...., no existiendo a dicha fecha deuda exigible por dicho organismo.</p>
<p><u>6) Lugar y fecha:</u> indica el alcance de la responsabilidad.</p>	<p>Buenos Aires, 24 Julio de 1995</p>
<p><u>7) Firma:</u> si es una sociedad, primero el nombre social y numero de matricula, luego nombre del contador, y datos de la matriculación:</p>	<p>Diego Armando Maradona Contador Publico UBA CPECEC T-XCIV F-165</p>

Contenido del Informe Breve del Auditor:

6. *El informe breve sobre estados contables se debe presentar con la siguiente sistematización.*

6.1. *Título.*

6.2. *Destinatario.*

6.3. *Identificación de los estados contables de auditoría.*

6.4. *Alcance del trabajo de auditoría.*

6.5. *Aclaraciones especiales previas al dictamen, en su caso.*

6.6. *Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión.*

6.7. *Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.*

6.8. *Lugar y fecha de emisión.*

6.9. *Firma del auditor.*

Título

7. *El título es "Informe del auditor".*

Destinatario

8. *El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara. En el caso que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.*

Ejemplo:

- A los accionistas de XX S.A.
- Al Presidente y Directores de XX S.A
- A los Socios de YY S.R.L.

Identificación de los estados objeto de la auditoría

9. *Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren.*

Alcance del trabajo de auditoría

10. *El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrolló o no se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría vigentes.*

11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoría".

Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados en su caso, señalando lo siguiente:

11.1 Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoría.

11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

11.3. Si parte del trabajo de auditoría e apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen.

12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma II.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia válida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del trabajo de auditoría" del procedimiento omitido.

Ejemplo: "He realizado el examen de la información contenida en los estados indicados en... de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, que prescriben la revisión selectiva de dicha información"

Aclaraciones especiales previas al dictamen

13. Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquel en que incluya el dictamen.

14. La exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.

15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión.

Ejemplo:

La Sociedad tiene un juicio pendiente con la D.G.I. sobre la consideración como gasto deducible en el impuesto a las ganancias de ciertas partidas. Sobre el aspecto cuestionado, existe jurisprudencia controvertida. La sociedad no ha constituido pasivo por la citada contingencia que podría ascender a

Este apartado se incluye en el Informe breve solo cuando es necesario agregar información aclaratoria necesaria para explicar una situación determinada o para fundamentar el tipo de dictamen que se emita.

Dictamen u Opinión

16. En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

Los diferentes tipos de Dictamen se presentan en un apartado especial.

Lugar y fecha de la emisión

32. *El lugar de la emisión es aquel en que el contador público firma su informe.*

33. *La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados contables examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:*

33.1. *Aquellos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables.*

33.2. *Aquellos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.*

Ejemplo:

- Una cobranza posterior al cierre de ejercicio, puede tener influencia en la valuación de cuentas por cobrar; una devolución importante de productos terminados puede afectar la cifra de ventas y bienes de cambio, etc.

- el incendio total de una planta industrial, la pérdida de contratos o convenios de venta de clientes importantes que podrá afectar significativamente los resultados futuros, etc.

Firma

34. El informe debe llevar la firma del contador público, con la aclaración de su nombre y apellido completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula del consejo profesional correspondiente.

35. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los consejos profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador público integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

Forma de presentación

36. El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoría. En ambos casos, las formas de estos que contuvieran los estados básicos deben estar firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o inicializadas por éste con las prescripciones de las normas II.C.1., 34 y 35.

Dictamen:

Es el componente más importante del informe del Auditor ya que aquí es donde emite su juicio o se abstiene de hacerlo, sobre la razonabilidad con la que los estados contables exponen la situación del ente.

Según la RT 7:

16. En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

En ciertos modelos de informe del auditor utilizados hasta la unificación de las normas de auditoría a través de la RT 7, podían distinguirse 2 partes: la opinión principal y la opinión sobre uniformidad. La opinión ppal es esencial mientras que la opinión sobre uniformidad es secundaria.

Si la opinión ppal es adversa, inválida el estado, en cambio la opinión sobre uniformidad (si es adversa) solo invalida la comparación con el ejercicio anterior. La RT 7 establece que solo se incluye la opinión sobre uniformidad cuando no sea favorable.

Dictamen favorable sin salvedades

17. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas el contador público debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

Dictamen favorable es aquel que normalmente se espera que surja de una auditoría de EC ya que reduce la incertidumbre involucrada en el proceso de toma de decisiones. Pero que la auditoría finalice con un dictamen sin salvedades depende de muchos factores.

El dictamen favorable puede ser caracterizado como el que emite un CPN independiente cuando:

- a- no ha tenido limitaciones para desarrollar su investigación.
- b- No subsisten, luego de la investigación, incógnitas sobre algunas afirmaciones importantes contenidas en los estados contables, que no pueden ser resueltas por medio de trabajo adicional.
- c- No subsisten sin corregir en los estados contables errores u omisiones de observación.
- d- No subsisten sin corregir en los estados contables errores u omisiones de medición.
- e- No existen sin corregir errores de de exposición de la información contable.
- f- No han existido cambios en las normas contables aplicadas con respecto al ejercicio anterior.

De modo que el auditor que se ha formado un juicio sin observaciones sobre la razonabilidad con la que los estados contables exponen la situación de la empresa y sobre su uniformidad con los del ejercicio anterior.

Dictamen favorable con salvedades

18. El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan, indistintamente, "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se emplean cuando se trata de montos o aspectos que, por su significación, no justifican que el auditor deba emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre los estados objeto de la auditoría.

19. Al expresar su salvedad, ya fuera ésta determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.

20. Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de valuación o exposición) utilizadas para preparar y presentar la información contenida en los estados contables sujetos a la auditoría. Cuando correspondiera, debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados.

21. Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.

Ejemplo:

III Aclaraciones especiales previas al Dictamen.:

La Sociedad a diferido A.....de intereses devengados durante el ejercicio que debieron haberse incluido como pérdida del ejercicio en el estado de resultados.

IV Dictamen

“En mi opinión, excepto por lo mencionado en el párrafo anterior, los EECC mencionados en 1) presentan razonablemente la información sobre la situación patrimonial de XX, al ... , y los resultados de sus operaciones por el ejercicio terminado a esa fecha, de acuerdo con NCP”

Ejemplo:

III Aclaraciones especiales previas al Dictamen:

Tal como se señala en nota.... A los estados contables, la Sociedad ha sido demandada durante el ejercicio por el despido de 35 operarios. A la fecha de este informe no es posible estimar el resultado final de los juicios y no se ha previsto informe alguno por los pasivos que podrían resultar.

IV Dictamen.

En mi opinión, sujeto a los efectos que podrían derivarse de las demandas señaladas en el párrafo anterior, los estados contables mencionados presentan razonablemente la situación patrimonial de XX S.a. al ... , y los resultados de sus operaciones por el ejercicio terminado a esa fecha, de acuerdo con NCP”.

22. No es necesario que el auditor haga referencia a que la información se presenta en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa característica de la información y sólo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción.

23. La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si está o no está de acuerdo con el cambio realizado.

24. Cuando la información a que se refiere la salvedad o excepción estuviera contenida en las notas a los estados contables, se debe aplicar la norma III.C.14.

Los problemas que pueden ocasionar salvedades se analizan con posterioridad.

Ellos son los siguientes referidos a la opinión ppal:

a- que producen una salvedad indeterminada:

- Existencia de limitaciones en el alcance.
- Subsistencia de incertidumbres.

b- que producen una salvedad indeterminada:

- Errores u omisiones de observación.
- Errores u omisiones de medición.
- Errores u omisiones de exposición

Con respecto a la opinión sobre uniformidad las salvedades determinadas son como consecuencia de un cambio producido en las normas contables aplicadas con relación al ejercicio anterior.

Dictamen adverso

25. El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoría, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades. El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención de opinión.

26. En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").

Ejemplo:

III Aclaraciones especiales previas al Dictamen:

La Sociedad no ha dado efecto contable a la desvalorización de sus bienes de cambio, por aplicación del criterio que establece que no deben superar sus valores de recupero. La sobrevaluación asciende A.....(Debe haber reunido los suficientes elementos de juicio validos como para arribar a esa conclusión. En este caso es una salvedad determinada significativa)

IV Dictamen.

En mi opinión, los estados contables mencionados, en razón de lo expuesto en el apartado anterior, no presentan razonablemente la situación patrimonial de XX S.a. al ... , y los resultados de sus operaciones por el ejercicio terminado a esa fecha, de acuerdo con las NCP”.

En este caso se trata de problemas del tipo de los que originan una salvedad determinada (errores u omisiones de observación, medición o exposición), que por su importancia, afectan significativamente a los estados contables en conjunto y que consecuentemente definen el dictamen adverso sobre éstos.

Abstención de opinión

27. El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto.

La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en lo siguiente:

27.1. Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.

27.2 Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

28. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

29. El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoría o aclaraciones previas al dictamen), las razones que justifican la abstención de opinión.

Ejemplo:

II Aclaraciones previas: La sociedad tiene en curso un litigio promovido por la provincia de...la que reclama la suma deincluidos intereses y recargos por interpretar que la Sociedad ha presentado incorrectamente sus liquidaciones por el impuesto a las por los periodos.....Existe jurisprudencia controvertida sobre el tema y la sociedad no contabilizo un pasivo por la contingencia.

III Dictamen: “En razón de la magnitud de las cifras indicadas en el apartado anterior, no estoy en condiciones de emitir opinión sobre ...”

Se abstiene porque no obtuvo elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión sobre los EECC en su conjunto.

Es decir tuvo del tipo de problemas de los que causan una salvedad indeterminada que le impidió formarse una opinión sobre los e/c en su conjunto.

Salvedad indeterminada significativa, por:

- limitación significativa en el alcance
- sujeción de la información a hechos futuros inciertos

Opinión parcial

30. El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto o se hubiera abstenido de opinar sobre ellos, puede emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de la información que contienen dichos estados, siempre que ocurra lo siguiente:

30.1. Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados.

30.2. El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficiente, y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto.

31. La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre los estados contables en conjunto o la abstención de emitirlo.

Ejemplo:

II. Alcance de la auditoría

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, he realizado el examen de la información contenida en los estados contables detallados en el punto I. precedente de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, las que prescriben la revisión selectiva de dicha información. La Sociedad no ha tomado inventario físico al cierre del ejercicio y no he podido satisfacerme por procedimientos alternativos de la razonabilidad de las cifras de las partidas de Bienes de Cambio y Costo de Ventas incluidas en los estados contables.

III. Dictamen

En razón de la magnitud de las cifras involucradas en lo indicado en el apartado anterior, no estoy en condiciones de emitir opinión sobre los estados contables de XX al... de..... de 1980. No obstante ello puedo informar que, en mi opinión, el resto de los activos y pasivos y los rubros del estado de resultados excepto Costos de Ventas presentan razonablemente la respectiva información, de acuerdo con normas contables profesionales.

La opinión parcial es particularmente útil cuando las circunstancias impiden que en una primera auditoría el contador público emita un dictamen favorable. Quizás, en este caso, sea posible dictaminar sobre el estado de situación patrimonial en cuanto a la existencia, propiedad, valuación y exposición de los activos y pasivos.

El informe breve con opinión parcial de la primera auditoría, podrá ser sustituido por un informe más útil en el futuro, si el auditor sugiere la remoción de las causas que llevaron a tal informe y el ente lo hace.

La opinión sobre Uniformidad:

22. No es necesario que el auditor haga referencia a que la información se presenta en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa característica de la información y sólo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción.

23. La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si está o no está de acuerdo con el cambio realizado.

Debe aclararse que rige también para primeras auditorías y no rige en los casos de opiniones adversas o abstenciones de opinión

Ejemplo:

III. Aclaraciones especiales previas al Dictamen.

En el presente ejercicio, la Sociedad valuó sus existencias de Mercaderías de acuerdo con el costo de reposición al cierre del ejercicio, en tanto que en ejercicios anteriores utilizó el criterio de "costo reexpresado". El cambio de criterio originó un incremento en el rubro Bienes de cambio y una disminución correlativa en el Costo de Ventas de A.....

IV. Dictamen

En mi opinión, los estados contables citados presentan razonablemente la situación patrimonial de XX S.A. al... de de 1985 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio cerrado en esa fecha, de acuerdo con las normas contables profesionales con excepción de lo indicado en el apartado anterior, lo que afecta a la uniformidad con respecto a la información contenida en los estados contables de ejercicios anteriores.

Aún cuando la opinión principal no hubiese sido afectada por limitaciones en el alcance, por incertidumbre, por errores de observación o medición o por problemas de exposición y ella es favorable, queda por analizar cuál es la opinión sobre uniformidad.

La uniformidad consiste en una característica esencial del sistema de medición contable. Para un sistema que traduce hechos en información confiable es indispensable que el sistema sea neutral, lo que implica que no debe afectar la información que produce. Ser neutral significa que dados determinados hechos el sistema producirá determinado resultado en todos los casos. Si, en cambio, el sistema produce distorsiones en el resultado por la utilización en determinada oportunidad de un procedimiento diferente, el usuario puede ser confundido porque no sabrá que determinada información no responde a hechos nuevos o distintos, sino al cambio en el sistema de medición. Por tal motivo, es necesario que exista uniformidad en la aplicación del sistema de representación, o lo que es lo mismo, en sus pautas (las normas contables). Esta uniformidad es con respecto al ejercicio anterior que es el ejercicio contra el que se supone se compara la información del último.

Si no ha existido uniformidad se afecta la comparabilidad con el ejercicio anterior por culpa de una variación en la aplicación del sistema de información contable. Los efectos sobre la comparabilidad pueden ser importantes o no. Si no lo son, no corresponde que la opinión sobre uniformidad se mencione. En caso contrario, puede suceder que se exprese una opinión sobre uniformidad con salvedades o una opinión adversa o una abstención de opinión.

Si se expresa una opinión sobre uniformidad con salvedades porque se conoce cuáles fueron los cambios en la aplicación del sistema de información, se tratará de una salvedad determinada, del tipo “excepto por”. Si la comparabilidad no es posible se tratará de una opinión adversa. Si se expresa una opinión sobre uniformidad a la que se le incluye una salvedad porque existen limitaciones en el alcance, se tratará de una salvedad indeterminada. Si las limitaciones en el alcance afectan a muchas afirmaciones, de modo que si hubiese habido cambios en la comparación no sería posible, corresponde abstención de opinión sobre uniformidad.

El significado de la palabra “razonablemente” en la opinión

La utilización de la palabra razonablemente dentro de la opinión implica que:

- La opinión se emite respecto de estados contables que han surgido a través del sistema de medición contable, el cual sólo expresa aproximadamente la verdad del patrimonio de la empresa y sus variaciones. La contabilidad tiene limitaciones y éstas se reflejan en su producto final, los estados contables, por lo que estas limitaciones deben reflejarse en la forma en que se expresa la opinión del auditor.
- El sistema de información contable tiene por objeto proveer información, la que es utilizada por los usuarios de dicha información para tomar decisiones. En la medida en que la contabilidad haya obtenido el objetivo mencionado en el apartado anterior, el auditor dirá que los estados contables reflejan razonablemente la situación patrimonial de la empresa y los resultados de sus operaciones específicas y generales contenidas en los estados contables.
El auditor deberá determinar si:

- a. Son afectadas sólo las afirmaciones específicas y en qué grado.
- b. Son afectadas tanto las afirmaciones específicas cuanto las afirmaciones genéricas, y en qué grado.

Si sólo son afectadas las **afirmaciones particulares** y en **grado despreciable**, sin importancia relativa, entonces **no hay efecto** sobre el dictamen.

Si sólo son afectadas las **afirmaciones particulares** y en **grado significativo**, el auditor dirá que los estados contables expresan razonablemente la situación de la empresa, **excepto que** tales afirmaciones están distorsionadas. Será un dictamen **con salvedades**.

Si, finalmente, son afectadas las **afirmaciones particulares y genéricas** en grado **significativo**, el auditor dirá que los estados contables **no expresan razonablemente** la situación financiera de la empresa y los resultados de las operaciones.

La determinación de la significatividad de las distorsiones depende del efecto que ellas puedan tener sobre las potenciales decisiones de los usuarios de la información contable.

Si dichas decisiones pueden ser diferentes según que exista o no la distorsión, se trata de una distorsión significativa; si las decisiones no pueden cambiar significativamente, la distorsión no es significativa. A su vez, que las decisiones puedan cambiar depende de cómo es afectada la interpretación de las situaciones financieras y económicas de la empresa, interpretación que surge de un análisis de estados contables.

Tipificación de las salvedades (se indican en las aclaraciones previas):

Determinadas: errores en existencia, valuación o exposición

- Importantes: Dictamen adverso.
- No tan importantes: Dictamen favorable con salvedades.

Indeterminadas: -hechos futuros inciertos cuantificables o no; -limitaciones al alcance

- Importantes: Abstención de opinión.
- No tan importantes: Dictamen favorable con salvedades.

Limitaciones al alcance:

Se explicitan en el párrafo de alcance y surgen por:

- apoyo en tarea de otro auditor.
- limitaciones impuestas por el contratante.
- consecuencia de otras circunstancias.

Según RT 7:

Alcance del trabajo de auditoría

10. El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrolló o no se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría vigentes.

11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoría".

Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados en su caso, señalando lo siguiente:

11.1 Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoría.

11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

11.3. Si parte del trabajo de auditoría e apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen.

12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma II.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia válida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del trabajo de auditoría" del procedimiento omitido.

Ejemplo:

II: Alcance de la auditoría

He realizado el examen de la información contenida en los estados contables indicados en el apartado precedente de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, las que prescriben la revisión selectiva de dicha información, excepto porque el ente me ha solicitado que no requiera confirmación escrita de los Créditos por ventas y no me he podido satisfacer por procedimientos alternativos.

Ejemplo:

Ídem ejemplo anterior con la variante "..., excepto que por haber designado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio, no he observado la toma del inventario físico respectivo y no he podido satisfacerme, aplicando procedimientos alternativos, de la razonabilidad de la información pertinente".

Ejemplo:

Párrafo del ejemplo (II) con el agregado: "Dejo constancia que para verificar la razonabilidad de la información correspondiente a la inversión YY (X% del total del activo y X% de los resultados del ejercicio –esto cuando correspondiera-), me he basado en el dictamen recibido de otro auditor".

Una alternativa posible es indicar en el párrafo de alcance el examen se realizó de acuerdo con las normas vigentes, aclarando más adelante "excepto por lo indicado en el párrafo siguiente". A continuación se efectuaría una descripción de las limitaciones ocurridas.

a. Caso General

Tal como se mencionó anteriormente, para un dictamen favorable es necesario que se den una serie de condiciones. La primera de ellas es que no existieren limitaciones para el desarrollo de la investigación. Estas limitaciones pueden originarse en situaciones de hecho o en restricciones establecidas en el contrato de auditoría. Entre las restricciones de hecho son ejemplos: inexistencia de elementos de juicio para verificar determinadas afirmaciones porque ellos fueron extraviados o destruidos; el auditor fue contratado después del cierre y no pudo presenciar el inventario físico de bienes de cambio ni aplicar procedimientos alternativos satisfactorios.

Entre las restricciones establecidas por contrato es posible mencionar: prohibición de confirmar las cuentas por cobrar, o no relevamiento físico de los bienes de cambio, o negación de autorización para acceder a documentación considerada fundamental, etc.

Cuando se produce una limitación en el alcance del examen se produce una salvedad indeterminada a la opinión del auditor (o una abstención de opinión), porque el auditor no sabe si determinadas afirmaciones son confiables o no. En tal caso, debe exponerse la limitación en el párrafo de alcance y, luego, debe incluirse la opinión que corresponda. (Opinión con salvedad indeterminada o abstención de opinión, según el caso). La salvedad indeterminada a la opinión principal se redacta incluyendo la expresión "sujeto a".

b. Utilización de procedimientos alternativos

En el caso particular que se hubiesen dado limitaciones en el alcance, pero que el auditor hubiese eliminado a través de la aplicación de procedimientos alternativos, no hay efecto alguno sobre el dictamen.

c. Revisión parcial realizada por otro profesional

Si el contador fuese el auditor de un juego de estados contables, parte de cuyo contenido está avalado por el dictamen de otro profesional, debe decidir qué responsabilidad asume respecto de este dictamen. Un ejemplo de esta situación se da cuando el contador audita estados contables consolidados o cuando la empresa aplica el método de valor patrimonial proporcional para la valuación de sus inversiones y los estados contables de la o las sociedades controlantes están dictaminadas por otro contador público.

Si el auditor no hace mención alguna en su informe se supone que asume plena responsabilidad por ese dictamen, como si él mismo hubiese realizado el trabajo. Esta situación es frecuente cuando el otro profesional es su socio o representante o el auditor se ha satisfecho plenamente de la independencia y competencia del colega y ha efectuado una revisión del trabajo realizado por éste.

Si, en cambio, el auditor no examina el trabajo del otro profesional y no puede satisfacerse de la independencia y competencia del otro profesional, se produce una limitación en el alcance que debe tener el efecto correspondiente en la opinión.

Existencia de Incertidumbres

La segunda condición para lograr un dictamen favorable es que no subsistan incertidumbres sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables, luego de desarrollada la investigación y hecho todo lo posible por obtener los elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes.

Si, a pesar que el auditor ha aplicado todas las pruebas que ha considerado necesarias en las circunstancias, subsisten incertidumbres sobre la confiabilidad de determinadas afirmaciones de los estados contables, debido a razones de hecho que están fuera del dominio del auditor, éste no puede emitir un dictamen favorable.

Ejemplos de incertidumbres son: obtención de resultados por gastos de investigación y desarrollo cuya utilidad está en tela de juicio; cobrabilidad de créditos, vendibilidad de bienes de cambio, etc.

Opinión adversa por distorsiones muy significativas en los estados contables del ejercicio corriente y en el anterior, por aplicación de criterios que discrepan con las N.C.P.

Informe del auditor

Señores Presidente y Directores de
X.X. S.A.

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

A. *Estados Auditados*

1. Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 1987 y 1986.
2. Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 1987 y 1986.
3. Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 1987 y 1986.

4. Estados de variaciones del capital corriente por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 1987 y 1986.

B. Alcance de la Auditoría

He realizado el examen de la información contenida en los estados indicados en A. de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, que prescriben la revisión selectiva de dicha información

C. Aclaraciones Previas al Dictamen

La Sociedad ha valuado sus bienes de cambio a su costo de reposición que es superior al valor recuperable de tales activos. Este criterio contradice a las normas contables profesionales. Por lo tanto los bienes de cambio y los resultados no asignados deberían reducirse en A 150.000 y A 156.000 para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1987 y 1986, respectivamente. A su vez, la ganancia por tenencia de bienes de cambio y la ganancia del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 1987 deberían incrementarse en A 6.000, y los mismos rubros correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 1986 deberían reducirse en A 156.000.

No afecta las afirmaciones genéricas, el auditor emitirá una opinión con salvedades o excepciones. Esta deficiencia se concreta en el Informe en:

1. Inclusión en el párrafo de aclaraciones especiales previas al dictamen de la información omitida o se indique el error de exposición y el modo en que debería haber sido expuesto.
2. Inclusión de la salvedad correspondiente en el párrafo de la opinión principal que contendrá la expresión “excepto por”.

Si la distorsión es muy importante respecto de determinadas afirmaciones particulares y afecta significativamente los estados contables considerados en conjunto, corresponderá una opinión adversa. Este caso es, naturalmente, de muy difícil presentación porque la empresa con un juego de estados contables esencialmente razonables no va a acompañarlos de una opinión adversa por no acatar reglas de exposición, que finalmente sólo hacen a la forma de los estados contables.

B- Informe Extenso

El informe extenso generalmente está compuesto por el informe breve e información complementaria, auditada al igual que los estados contables examinados o no. Esta información complementaria o adicional se suele incluir como consecuencia de convenios particulares con el cliente; por exigencia de terceros (v.g. organismos financieros) o por el deseo del auditor de proporcionar a la empresa mayor información, que surge principalmente como subproducto de su trabajo. Esta información complementaria, muchas veces incluye como parte principal un análisis e interpretación de los estados contables auditados.

Al respecto, la R.T. Nro. 7 señala:

37. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

37.1. *Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados básicos.*

37.2. *Que los datos que se adjuntan a los estados contables básicamente se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados básicos.*

37.3. *Que la información adicional detallada en III.C.37.2.:*

37.3.1. *Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante la revisión de los estados contables básicos y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente:*

37.3.2. *No ha sido sometida a procedimientos e auditoría aplicados para la revisión de los estados contables básicos. En este caso, el auditor debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.*

38. *En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información complementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del contador público que emite dicho informe extenso.*

Modelo de Informe extenso con opinión favorable

Señores Presidente y Directores de
X.X. SOCIEDAD ANÓNIMA

En mi carácter de Contador Público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables e información adicional de X.X. SOCIEDAD ANÓNIMA detallados en el apartado siguiente:

I. Estados contables e información adicional auditada

A.

- Estados de situación patrimonial al 31 de agosto de 19X0 y 19X1.
- Estados de resultados por los ejercicios cerrados el 31 de agosto de 19X0 y 19X1.
- Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios cerrados el 31 de agosto de 19X0 y 19X1.
- Estados de variaciones del capital corriente por los ejercicios cerrados el 31 de agosto de 19X0 y 19X1.
- Información complementaria (Notas 1 a ... y Anexos 1, 2 y 3).

B.

- Anexos 4 a 6 sobre información estadística de Insumos. Producción y Ventas.

II. Alcance de la auditoría

He realizado el examen de los estados contables antes indicados de acuerdo con normas de auditoría vigentes, las que prescriben la revisión selectiva de dicha información. Asimismo,

he realizado el examen de la información detallada en el punto B. del apartado precedente en su relación con la de los estados contables en su conjunto.

III. Dictamen

En mi opinión:

- a) Los estados contables indicados en el punto A del apartado I., presentan razonablemente la situación patrimonial de X.X. SOCIEDAD ANÓNIMA y la evolución del patrimonio neto, los resultados y las variaciones del capital corriente por los ejercicios cerrados el 31 de agosto de 19X0 y 19X1, de acuerdo con normas contables profesionales.
- b) Los anexos 4 a 6 presentan razonablemente la respectiva información en su relación con la contenida en los estados básicos considerados en su conjunto.

IV. Información requerida por disposiciones legales

- a. Los estados contables indicados en el punto A. del apartado I. surgen de libros rubricados llevados de conformidad con las disposiciones legales vigentes.
- b. Al 31 de agosto de 19X1 y según consta en sus registros contables, la Sociedad adeuda A..... a la Dirección Nacional de Recaudación Provisional, no siendo exigible a esa fecha.

....., 20 de noviembre de 19X1.

FIRMA Y SELLO DEL CONTADOR PÚBLICO

C-Informe de revisión limitada a los EECC de los periodos intermedios:

Cuando no se hubiera realizado un trabajo de auditoría similar al que hubiera correspondido con respecto a periodos anuales, el auditor debe dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo y aclarar que no emite una opinión sobre los EECC en su conjunto.

39. En los informes sobre los estados contables de los periodos intermedios, cuando no se hubiera realizado un trabajo de auditoría similar al que hubiera correspondido con respecto a los periodos anuales, en cuyo caso corresponderá emitir un informe según las normas III.C.1. a III.C.38., el auditor debe hacer lo siguiente:

39.1. Dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoría aplicables en la revisión de los estados contables anuales.

39.2. Indicar que no emite una opinión sobre los estados contables en su conjunto, en razón de la limitación referida en el párrafo anterior.

39.3. Indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, señalar sus efectos en los estados contables.

39.4. *Informar sobre los aspectos particulares requeridos por las leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos públicos de control o de la profesión.*

40. *El auditor, en los casos de la emisión de los informes de la revisión limitada sobre los estados contables de los períodos intermedios, debe respetar las normas III.C.1 a III.C.39. anteriores, en lo que fuera de aplicación.*

Modelo de informe de revisión limitada sin observaciones que formular

Informe del auditor

Señores Presidente y Directores de
X.X. SOCIEDAD ANÓNIMA

En mi carácter de Contador Público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de X.X. SOCIEDAD ANÓNIMA por el período de seis meses finalizado el 30 de junio de 19X1, detallados en el apartado siguiente:

I. *Estados Auditados*

- a. Estado de situación patrimonial.
- b. Estado de resultados.
- c. Estado de evolución del patrimonio neto.
- d. Estado de variaciones del capital corriente.
- e. Información complementaria (Notas 1 a... y Anexos A, B y C).

II. *Alcance de la auditoría*

- a. He realizado el examen de los estados indicados en I. de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, para la revisión de estados contables de períodos intermedios.
- b. Por lo indicado, no he aplicado los procedimientos necesarios para realizar una auditoría completa de los estados contables examinados.

III. *Dictamen*

- a. De acuerdo con lo indicado en el apartado precedente, no estoy en condiciones de emitir opinión sobre los estados contables considerados en su conjunto.
- b. No obstante y en base a la revisión limitada que he realizado puedo manifestar que todos los hechos y circunstancias de los que he tomado conocimiento se encuentran considerados en los estados contables citados, por lo que no tengo observaciones que formular.

IV. *Información requerida por disposiciones legales*

- a. Los estados contables surgen de libros rubricados llevados de conformidad con las disposiciones legales vigentes.
- b. Al 31 de junio de 19X1 y según consta en los registros contables, la Sociedad adeuda A....., siendo exigibles A..... a esa fecha.

....., 30 de septiembre de 19X1.

FIRMA Y SELLO DEL CONTADOR PÚBLICO

D) Informe sobre actividades de control de los sistemas examinados:

El informe resultante de la evaluación de los sistemas operantes realizado durante el examen, incluirá las debilidades de control estructurales (falta de controles) y de funcionamiento (controles que operan mal).

Dicho informe será diseñado para exponer, respecto de dichas debilidades de control:

- a. Descripción de la deficiencia.
- b. Efectos posibles
- c. Sugerencias para su solución
- d. Opinión de los sectores afectados.

Este informe es para el ente auditado y para quien éste indique. Surge como un subproducto de la auditoría de los estados contables, pero constituye un servicio de primer nivel para el ente, ya que puede utilizarse para mejorar el grado de control existente.

41. El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo siguiente:

41.1. El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoría de los estados contables (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo principal), o bien si se originó en un estudio especial sobre los sistemas examinados).

41.2. Las faltas de cumplimiento de las funciones de control de los sistemas establecidos por el ente.

41.3. Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas y sus efectos.

41.4 Las sugerencias para la corrección de las debilidades detectadas.

41.5. Las opiniones e la gerencia sobre los temas tratados.

E) Certificación:

Se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constataron con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del Contador Publico al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

42. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

43. La certificación contendrá:

43.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).

43.2. Destinatario.

43.3. Detalle de lo que se certifica.

43.4. Alcance de la tarea realizada.

43.5. Manifestación o aseveración del contador público.

43.6. Lugar y fecha de la emisión.

43.7. Firma del contador público.

Modelos

Seguidamente se incluye uno de los Modelos contenidos en el Informe N° 9 del área de Auditoría del CECYT.

“Certificaciones e informes especiales del Auditor”.

MODELO

Título

CERTIFICACIÓN CONTABLE

Destinatario

Señores Presidente y Directores de

Alianza Sociedad Anónima

República 2001

Provincias Unidas

Detalle de lo que se certifica

1. En mi carácter de Contador Público independiente, emito la presente certificación de quórum de asamblea para ser presentada ante la Dirección de Personas Jurídicas de Provincias Unidas.

Alcance de la tarea realizada

2. Tarea realizada

He constatado la concordancia de la información que se incluye en el punto de **“Informe sobre los controles”**, con los registros y documentos indicados en el apartado siguiente.

3. Registros y documentación verificados

Registro de accionistas y Depósito de acciones y Registro de asistencia a asambleas generales rubricados el 16 de marzo de 19X2, folios N° 2 y 8, respectivamente.

Actas de asambleas N° 1, rubricada el 16 de marzo de 19X2, folio N° 63.

Estatuto de la Sociedad, inscripto en la Matrícula de Sociedades Anónimas el 10 de marzo de 19X2 bajo el N° 15366.

4. Manifestación o aseveración del contador público

Certifico que según surge de los registros y documentación indicados en el párrafo anterior, a la Asamblea Extraordinaria de Accionistas de fecha 28 de julio de 19X5, asistieron accionistas que representan el setenta por ciento de las acciones con derecho a voto, cumpliéndose de esta forma con el quórum requerido por el art. 244 de la Ley 19.550 y los estatutos sociales.

Lugar y fecha de emisión

Catamarca, 21 de septiembre de 2006.

Firma del contador público

José Federado

Tomo I Folio 1000

C.P.C.E.C..

F) Informes especiales:

Se rigen en cuanto fuera de aplicación por las normas III.C.1 a III.C.43 de la RT 7. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

44. Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las normas III.C.1. a II.C.43., anteriores. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

Modelo de informe

Seguidamente se incluye uno de los Modelos contenidos en el Informe N° 9 del área de Auditoría del CECYT.

“Certificaciones e informes especiales del Auditor”.

Informe de Contador Público

Señores Presidente y Directores de
ABAIT, IGLESIAS Y BIANCHI S.A.

En mi carácter de Contador Público independiente, emito el presente informe sobre la auditoría que he realizado acerca del cumplimiento de las disposiciones legales sobre libros de comercio al 31 de mayo de 19X6.

I. Libros de comercio auditados

Inventarios y balances. Diario general, Subsidiarios de compras, de ventas, de ingresos y de egresos. Registro de accionistas. Depósito de acciones y registro de asistencia a asambleas generales, Actas de directorio, Actas de asambleas y Actas de comisión fiscalizadora.

II. Alcance de auditoría

He realizado el examen de los libros y de la información contenida en ellos de acuerdo con las normas de auditoría de la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en lo que fueran aplicables (I).

III. Dictamen

En mi opinión, los libros de comercio de ABAIT, IGLESIAS Y BIANCHI S.A. al 31 de mayo de 19X6, detallados en el apartado I. precedente, cumplen con las disposiciones del Código de Comercio y Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550.

IV. Información requerida por disposiciones legales

Al 31 de mayo de 19X6 y según surge de sus registros contables, la deuda con las Cajas Nacionales de Previsión ascendía a A 4.830 no siendo exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha de emisión

Catamarca, 21 de septiembre de 2006.

Firma del contador público
José Federado
Tomo I Folio 1000
C.P.C.E.C..

Bolilla 18

Responsabilidad del Auditor

Tipos de acuerdo a las normas aplicadas. Principales aplicaciones y sanciones.

Ver Fowler Newton pags. 221- 261

Códigos de Ética Profesional

Ver Fowler Newton pags.137-187.

Ver Código de ética del Profesional en Ciencias Económicas

Perfil del Auditor. Organización del estudio profesional.

Ver informe N° 8 de la FACPCE.

Organización del estudio profesional.

Clases desgravadas de Godoy:

Titularidad: Puede pertenecer a un solo profesional o a más de uno, o incluso pertenecer a un profesional propietario y a sus asociados.

El estudio puede tener profesionales en relación de dependencia o prestadores de servicios.

Coparticipación de honorarios: encontramos diferencias entre los estudios unipersonales y los que tienen asociados.

Cuanto más chico es el estudio profesional menos especializado es (tienen un solo contador que presta todos los servicios).

Cuanto más grande, la especialización será mayor y se prestarán mejores servicios, lo cual se profundizará en la medida en que los clientes lo requieran con mayor cantidad de horas de análisis y estudio de los temas.

La especialización puede variar según la naturaleza de la empresa, (agrícola, ganadera, comercial, etc.) Así, el estudio va a diferenciar sus tipos de productos: industriales, societarios, laborales, impositivos, o combinaciones de éstos y también dependiendo de que se traten de servicios relacionados con la auditoría externa o interna.

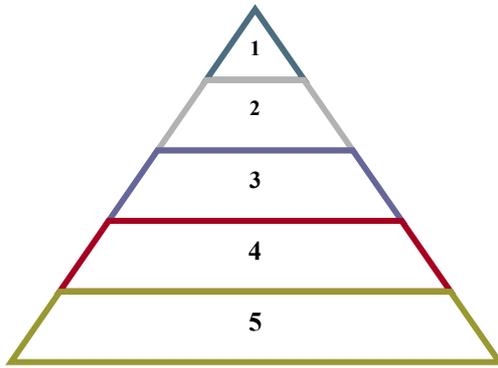
Los estudios, a medida que crecen prestan servicios en ámbitos geográficos que superan el ámbito local en que nacen, en este caso el estudio necesita transporte a esos otros ámbitos geográficos y conocer las normas específicas del lugar, y en este caso, por cuestiones de costo, les conviene tener corresponsales o representantes en quienes delegan tareas para cumplir con sus clientes; o bien, crear filiales. ¿Cuál es su sentido? De economía, ya que se presupuestan las tareas profesionales por hora de trabajo más los costos en que se incurre por la prestación.

Ventajas y Desventajas de los estudios grandes y chicos:

Ventajas de los estudios grandes:

- Tiene mayor cantidad de clientes.
- Tienen mayor diversificación de trabajos a realizar.
- Prestan servicios más completos y complejos.
- Como son estudios grandes, ante un proceso como el de la globalización se fusionan y unen esfuerzos en lugar de competir entre ellas, con lo que logran mayor penetración en el mercado.
- De acuerdo a las condiciones económicas destinan importantes recursos a la capacitación, investigación y entrenamiento y así, pueden vender su conocimiento y crear mercados más demandantes.
- Normalmente tienen amplia rotación de personal evolucionando hacia el personal más capacitado.

Organigrama de un estudio grande:



- 1- Socios: (dueños: uno para cada especialidad)
- 2- Gerente (según especialidad, de industria, de gestión, según la demanda del estudio profesional).
- 3- Gerente de equipo (senior)
- 4- Ayudante semi senior
- 5- Ayudante Junior (hace tareas menores y repetitivas se califican en categorías A, B, C)

Ventajas de un estudio chico:

- Contacto personal con el cliente y el resto del personal
- La relación personal se convierte muchas veces en una traba porque luego el cliente busca que cierta persona lo atienda y llegado el momento en que se hace casi imposible atender personalmente al cliente, la atención está atada a la conveniencia económica. Los mejores profesionales atienden al cliente que más le convine económicamente.
- El proceso de decisión más simple, es más directo el trato con el subordinado, trabajo más “cara a cara”.
- Tiene menos complejidad administrativa.
- Tiene menor especialización ya que el contador se vuelve multifuncional, y eso le impide volcarse a una rama específica.
- Ante la imposibilidad de sustitución del profesional por vacaciones, enfermedad, etc. Se recurre a la unión transitoria con otros profesionales.

Asociación entre profesionales: Puede ser simplemente una sociedad de hecho en la que la relación depende del trato afectivo y de los intereses que los unen.

Desde el punto de vista jurídico, quizás convenga algún acuerdo jurídico de todos estos elementos, para una mejor coordinación y funcionamiento.

Puede existir una “sociedad permanente” o alguna agrupación de ayuda transitoria de profesionales (como una UTE), cuando se contratan servicios especiales a profesionales o a otros estudios o asociaciones para prestar algún servicio determinado.

¿Como es la relación entre profesionales?

Puede ser:

- relación de dependencia.
- contrato de prestación de servicios donde se establecen las condiciones.

Existe un aspecto normativo limitativo según el código de ética: solo pueden asociarse profesionales, las normas éticas no aceptan asociaciones entre los no profesionales.

Contrato de auditoría

Ver Fowler Newton pags. 381- 415.

Anexo: La responsabilidad del auditor según el Informe 5

RESPONSABILIDAD

Concepto: es el deber de soportar las consecuencias a que se ve expuesto quien transgrede una norma, lo que se traduce en medidas que impone la autoridad que vela por el cumplimiento del precepto transgredido.

Responsabilidad profesional: es la responsabilidad que tiene el sujeto para con los integrantes de su profesión por haberse comportado de una manera considerada no ética por ésta. Se diferencia de la responsabilidad moral propiamente dicha en que ésta es de carácter subjetivo y aquella es objetiva y fijada y controlada por los propios organismos profesionales. *Para Llanos*, no toda falta de ética implica una responsabilidad civil o penal. Existe falta de ética cuando no se respetan las normas penales, civiles y técnicas.

La falta en normas morales no tienen sanción, ya que son pautas de conducta para una mejor convivencia.

Las normas éticas dan pautas de conducta que merecen sanción.

Las normas profesionales son pautas de conducta que se recomiendan a los profesionales para que sean aplicadas entre ellos y terceros.

Según Vecchioli, la moral va más allá de lo que las leyes cubren, proviene de la ética, con lo cual debe primar en todos los actos del profesional aunque no haya sanción. La responsabilidad legal está en la ley, pero la moral no lo está. No siempre una actividad es tan divisible entre profesional y legal. Los profesionales están alcanzados por responsabilidad moral.

Un profesional es alguien que está capacitado en algún aspecto, para lo cual no requiere en principio ningún título obligatorio; el título es exigido cuando la sociedad necesita cubrirse de determinados errores significativos del profesional, con lo cual el título constituye un seguro para la sociedad. No obstante, existe el riesgo (riesgo profesional) de que el profesional con su actuación incurra en errores y sufra en consecuencia un perjuicio (sanciones).

El error de buena fe también es un riesgo profesional. Son errores que si no tuvieran consecuencias pasarían desapercibidos, pero el riesgo siempre supone una consecuencia: juicio, sanción, multas, etc.

Cuando el error no es de buena fe, se está incurriendo en un delito, que se tipifica en el Código Penal (el delito es consecuencia por ejemplo de no haber guardado el secreto profesional, etc.)

Hay además sanciones que no están previstas en ninguna parte, como la pérdida del prestigio profesional en la sociedad, lo que implica deterioro de la reputación, pérdidas de clientes, etc. Esto se puede evitar, y para ello, surgen las normas profesionales que indirectamente le muestran el camino recto al profesional. Las normas profesionales por excelencia son aquellas que regulan la conducta del profesional. Si las normas éticas son muchas, existe mayor riesgo de infringirlas: las normas deben llevar al máximo riesgo, porque a mayor riesgo obtendremos un mejor trabajo y por ende menor probabilidad de incurrir en responsabilidad profesional, ya que de respetarlas no existirían motivos.

La responsabilidad profesional se efectiviza ante el organismo de contralor (CPCE). En distintas provincias existen distintas normas éticas a respetar. Corresponde a los Consejos dictar su propio Código de Ética, el cual cubrirá las circunstancias de incumplimiento, pero no taxativamente (sería imposible listar todas las faltas éticas). La responsabilidad civil está prevista en Código Civil (que es nacional) y surge por el incumplimiento de normas técnicas, pero ante el Consejo se efectiviza una responsabilidad profesional por un incumplimiento ético que surge del técnico.

El CPCEPBA tiene un Tribunal de Ética, y de acuerdo con el tipo de sanción requiere de distintas mayorías:

Advertencia: requiere mayoría simple y no necesita publicidad.

Censura pública: es una advertencia que se publica y acá surge la problemática de si el Consejo tiene derecho a publicar la sanción.

Organización de la profesión

Los profesionales con facultad de emitir dictamen son los primeros interesados en la adopción de normas que regulen el ejercicio de esa facultad. Es de responsabilidad de la profesión tratar de elevar su propio nivel y mejorar el servicio que ella brinda a la comunidad. La organización de la profesión tiene en la Argentina este esquema:

Grado	Organismos sin control de la matrícula	Organismos con control de la matrícula
1er. Grado	Colegio de Graduados	Consejos profesionales
2do. Grado	Federación Argentina de Colegios de Graduados	Federación Argentina de Consejos Profesionales

La posición de Lazzati es la siguiente: si el Estado ha delegado en los diferentes CPCE el control de la profesión, estos deben ser los que emitan las normas. Y dado que esas instituciones de primer grado se han agrupado en la FACPCE parece adecuado que la Federación proyecte y apruebe las normas de auditoría. De tal manera se respetarían tres principios básicos de un auténtico federalismo a nivel profesional:

- I. participación de todos los Consejos en la elaboración de las normas.
- II. la existencia de normas únicas para todo el país.
- III. el control descentralizado de la aplicación de esas normas, por parte de los Consejos locales que son los que están en mejores condiciones de realizarlo.

La otra variante, que recaiga en los organismos de afiliación voluntaria (Colegios) la sanción de las normas, parecería no resistir un análisis cuidadoso: ¿Como se justifica que una parte limitada de la profesión imponga normas a toda la profesión?. Esta alternativa a probado ineficacia practica, por la falta de poder de imperio del organismo que ha emitido las normas (la Federación de Colegios), con lo cual, sus resoluciones y dictámenes se convirtieron en meras expresiones de deseos, sin mayor trascendencia en el terreno de las aplicaciones.

La organización de la profesión en Argentina se da en 1945 con el decreto Nro.5103, que por primera vez regula el funcionamiento de las profesiones en Ciencias Económicas, con la creación de los Consejos Profesionales (CPCE).

Los CPCE de cada jurisdicción provincial y el de la Capital Federal están adheridos y participan en el funcionamiento de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), la cual es una asociación civil. Pero los Consejos conservan su autonomía dentro sus respectivas jurisdicciones, conforme a las leyes que los hayan creado y sus reglamentaciones. De esta manera, una norma profesional emitida por la FACPCE requiere de la **ratificación** en cada jurisdicción por el CPCE respectivo.

La FACPCE tiene un órgano de investigación que es el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), el cual tiene por objeto la realización de estudios y trabajos vinculados a la actividad de los profesionales en Ciencias Económicas. Sus áreas son: Economía, Administración, Tributaria, Contabilidad, y Auditoría. Las tareas de investigación que realiza se exteriorizan a través de informes, los cuales son sometidos a la consideración de la opinión pública profesional y no profesional; el CECYT recibe comentarios y sugerencias sobre estos

informes y al cabo de un periodo razonable puede proponer a la FACPCE la transformación del informe en una Resolución Técnica (RT). La RT obliga a cada CPCE adherido a la FACPCE a proceder a su implementación en su respectiva jurisdicción, pero conserva la potestad de determinar el momento más apropiado para hacerlo (y hacer alguna reserva). Transformado el pronunciamiento en RT pasa a convertirse en una norma profesional del derecho positivo, tanto en aspectos contables como de auditoría.

Estructura de la profesión de Contador Público

Los Colegios de Graduados (son de primer grado) son instituciones civiles con fines de reunirse para tratar temas de la profesión, realizar congresos, etc. Su ingreso es voluntario.

Los Colegios crearon un organismo de segundo grado: la FACGCE. Dentro de ella encontramos el Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP), cuyas conclusiones y estudios se remitían a los socios, pero no tenían un carácter obligatorio.

Luego se busca darle una estructura organizativa a la profesión, y por decreto Nro.5103 del año 1945 se pretendió organizar la profesión en todo el país, pero se la declaró inconstitucional, ya que las provincias se reservaron el poder de policía. Luego van apareciendo las leyes provinciales que dan un marco legal a la profesión de Contador Público.

La ley nacional Nro.20488 legisla sobre quien esta en condiciones de ejercer la profesión de Contador Publico, y asigna funciones a un titulo determinado (Contador Publico, Licenciado en Administración, y Licenciado en Economía). La segunda parte de esta ley es inconstitucional, ya que organiza Consejos Profesionales.

Los CPCE son instituidos en cada jurisdicción por una ley provincial. En la provincia de Catamarca, lo hizo la ley Nro. 3599. Los CPCE “gobiernan” la profesión cumpliendo un mandato de la provincia a través de la ley. Es decir que el control, en vez de estar en manos de cualquier organismo público, lo hacen los mismos profesionales a través del CPCE.

Las disposiciones del CPCE obligan a los profesionales, controlándolos, pero no rigen para las empresas, las que solo se ven obligadas por otras leyes como por ejemplo la ley de sociedades comerciales Nro.19550.

La matriculación consiste en “anotar” a todos los profesionales, siendo requisito para su ejercicio.

Los CPCE son organismos de primer grado, creados por leyes provinciales, pero la FACPCE (creada por los CPCE) es un organismo de segundo grado, voluntario, y que no surge de ninguna ley. Es por ello que todo lo que provenga de la FACPCE o de su organismo de estudio (el CECYT que realiza estudios y los eleva a la FACPCE) no es de cumplimiento obligatorio, no tiene fuerza legal, no obstante el CECYT hizo una serie muy grande de resoluciones técnicas. Estas Rts, no son obligatorias para nadie, pero los CPCE las estudian y luego las aprueban, rechazan o modifican, por lo que pasan a ser obligatorias solo cuando el Consejo decide aplicarlas (no porque lo “diga” el Consejo, sino porque solo a través de él lo “dice” la profesión)

Mientras los Consejos controlan o vigilan a los profesionales, a las empresas las controlan otros organismos tales como la Dirección Provincial de Personas Jurídicas (DPPJ) en las provincias o la Inspección General de Justicia (IGJ) en la Capital Federal. Estos organismos (IGJ o DPPJ) deciden la aplicación de determinada RT si es que “les gusta”.

La ley 19550 solo dice que se deberá presentar un balance en forma obligatoria, pero no dice que deba aplicarse alguna RT en especial, sino que tan solo especifica contenidos mínimos. Los responsables de todas las registraciones contables son los titulares de la empresa,

mientras que el Contador Publico no debe firmar ningún libro (solo aconseja) salvo que sea sindico. El auditor solo firma su dictamen y no algún libro de la empresa.

Consejos y poder de policía: ¿Por que el Consejo obliga con sus disposiciones a los profesionales?

Conceptos preliminares:

- Poder de policía: facultad estatal de restringir derechos mediante reglamentaciones no más allá de lo razonable.

En si, toda reglamentación, por mínima que sea, constituye una restricción a los derechos subjetivos que reconoce la Constitución Nacional. Pero el poder de policía conoce de dos límites:

- la inalterabilidad: por el Art. 28 de la CN los derechos no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, es decir que la ley no puede desvirtuar o desnaturalizar el derecho subjetivo reconocido.
- la razonabilidad: esta regla (dispersa en la CN) implica la necesidad de coherencia entre los fines buscados y los medios que se buscan para ello. Es decir que debe existir una relación entre la restricción y el fin que se busca.
- surge implícitamente de los artículos 14 y 28 de la CN.

- Título profesional: lo otorga una universidad nacional o provincial, y prueba idoneidad (prueba conocimientos incorporados). Los contenidos mínimos de los planes de estudio, así como las bases organizacionales de las Universidades, son establecidos por el Congreso Nacional a través de las “leyes de base de la educación”.

- Título habilitante: lo otorga otro organismo distinto de la universidad, y es requisito para el ejercicio de la profesión. Es decir, que se requiere de la inscripción en la matricula para poder ejercer, lo cual se lleva a cabo en el Consejo de Profesionales (en otras profesiones se denomina Colegio, en Ciencias Económicas el Colegio tiene en cierto modo fines mas “gremiales”)

Debate:

- Una corriente rechaza la necesidad de inscribirse en la matricula para poder ejercer, y de ser controlados, obligados mediante disposiciones y hasta sancionados (a través de un Tribunal de Ética que no son los “jueces naturales” del Art.18 de la CN) por los Consejos, entendiendo que se esta coartando su **libertad profesional**. Su fundamento es el siguiente: la Corte suprema de Justicia **rechazo** casos de asociación compulsiva (a través de numerosos fallos) por entender que el derecho civil, reconocido en el art.14 de la CN, de *asociarse con fines útiles* no solo abarca el derecho de incorporarse a una asociación ya existente o de formar una nueva, sino también el derecho de **no asociarse** y desasociarse.
- El argumento anterior fue desestimado por la misma Corte Suprema de Justicia (en fallos como “Colegio Medico de Santa Fe” y otros) ya que marco mediante su jurisprudencia el siguiente criterio: los colegios (Consejos en nuestra profesión) son **entes públicos no estatales**, que cumplen subsidiariamente una función gubernamental: el control de sus profesionales en protección de la comunidad toda, y de aquí que diversas leyes provinciales (las provincias conservan el poder de policía estrecho) hayan creado estos organismos y les hayan transferido el poder de policía necesario para el cumplimiento de sus fines.

Lo que seria inconstitucional en nuestra profesión, es la obligación de inscribirse en el Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas, lo cual no ocurre.

Bolilla 19

Disposiciones Normativas Que Obligan A Tener Auditoria Externa:

- Inspección de Personas Jurídicas (provincia y Capital Federal): sociedades por acciones.
- Ley 19.550 (art. 283): sociedades por acciones que optan por el Consejo de Vigilancia en sustitución de la Sindicatura.
- Ley 21.526 (art. 36): entidades financieras.
- Ley 20.091 (art. 38): compañías de seguros.
- Ley 20.337 (art. 81): sociedades cooperativas.
- Resolución 110/87 (CNV): sociedades que hacen oferta publica de sus acciones.

- Resolución general 2.710/87 (DGI): antes que declaren el impuesto a las ganancias sobre la base de un sistema contable que le permita confeccionar balances en forma comercial (formulario 526: síntesis de los EECC; formulario 526/A: síntesis del informe del auditor).
-

En la Argentina, deben contratar RL de sus EECC intermedios:

- sociedades que cotizan en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.
- Entidades financieras sometidas al control del BCRA.
- las entidades aseguradoras.

Ley 19.550

7º. Del Consejo de Vigilancia

Reglamentación.

ARTICULO 280. — El estatuto podrá organizar un consejo de vigilancia, integrado por tres a quince accionistas designados por la asamblea conforme a los artículos 262 o 263, reelegibles y libremente revocables. Cuando el estatuto prevea el consejo de vigilancia, los artículos 262 y 263 no se aplicarán en la elección de directores si éstos deben ser elegidos por aquél.

Normas aplicables.

Se aplicarán los artículos 234, inciso 2.); 241; 257; 258; párrafo primero; 259; 260; 261; 264; 265; 266; 267; 272; 273; 274; 275; 276; 277; 278; 279; 286 y 305. También se aplicará el artículo 60. Cuando en estas disposiciones se hacen referencia al director o directorio, se entenderá consejero o consejo de vigilancia.

Organización.

ARTICULO 281. — El estatuto reglamentará la organización y funcionamiento del consejo de vigilancia.

Atribuciones y deberes.

Son funciones del consejo de vigilancia:

- a) Fiscalizar la gestión del directorio. Puede examinar la contabilidad social, los bienes sociales, realizar arqueos de caja, sea directamente o por peritos que designe; recabar informes sobre contratos celebrados o en trámite de celebración, aun cuando no excedan de las atribuciones del directorio. Por lo menos trimestralmente, el directorio presentará al consejo informe escrito acerca de la gestión social;
- b) Convocará la asamblea cuando estime conveniente o lo requieran accionistas conforme al artículo 236;
- c) Sin perjuicio de la aplicación del artículo 58, el estatuto puede prever que determinadas clases de actos o contratos no podrán celebrarse sin su aprobación. Denegada ésta, el directorio podrá someterlo a la decisión de la asamblea;
- d) La elección de los integrantes del directorio, cuando lo establezca el estatuto, sin perjuicio de su revocabilidad por la asamblea. En este caso la remuneración será fija y la duración en el cargo podrá extenderse a cinco (5) años;
- e) Presentar a la asamblea sus observaciones sobre la memoria del directorio y los estados contables sometidos a consideración de la misma;
- f) Designar una o más comisiones para investigar o examinar cuestiones o denuncias de accionistas o para vigilar la ejecución de sus decisiones;
- g) Las demás funciones y facultades atribuidas en esta ley a los síndicos.

ARTICULO 282. — Los consejeros disidentes en número no menor de un tercio (1/3) podrán convocar la asamblea de accionistas para que ésta tome conocimiento y decida acerca de la cuestión que motiva su disidencia.

ARTICULO 283. — Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia, podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 y siguientes. En tal caso, la sindicatura será reemplazada por auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia, y su informe sobre estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo.

Ley 20.337

Responsabilidad

ARTICULO 80.- El síndico responde por el incumplimiento de las

Obligaciones que le imponen la ley y el estatuto.

Actuación documentada

Tiene el deber de documentar sus observaciones o requerimientos y, agotada la gestión interna, informar de los hechos a la autoridad de aplicación, y al órgano local competente. La constancia de su informe cubre la responsabilidad de fiscalización.

Auditoría

ARTICULO 81.- Las cooperativas deben contar desde su constitución y hasta que finalice su liquidación con un servicio de auditoría externa a cargo de contador público nacional inscripto en la matrícula respectiva.

El servicio de auditoría puede ser prestado por cooperativa de grado superior o entidad especialmente constituida a este fin.

Cuando la cooperativa lo solicite y su condición económica lo justifique la auditoría será realizada por el órgano local competente. En este caso el servicio será gratuito y la cooperativa estará exenta de responsabilidad si no fuera prestado.

La auditoría puede ser desempeñada por el síndico cuando éste tuviera la calidad profesional indicada.

Libro especial

Los informes de auditoría se confeccionarán de acuerdo con la reglamentación que dicte la autoridad de aplicación, serán por lo menos trimestrales y se asentarán en el libro especial previsto en el artículo 38 inciso 4.

Ley 21.526

Titulo IV - Régimen Informativo, Contable Y De Control

Capitulo I - Informaciones, Contabilidad Y Balances

Artículo 36

ARTICULO 36.- La contabilidad de las entidades y la confección y presentación de sus balances, cuentas de ganancias y pérdidas, demás documentación referida a su estado económico financiero e informaciones que solicite el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, se ajustarán a las normas que el mismo dicte al respecto.

Dentro de los noventa días de la fecha de cierre del ejercicio, las entidades deberán publicar, con no menos de quince días de anticipación a la realización de la asamblea convocada a los efectos de su consideración, el balance general y su cuenta de resultados con certificación fundada de un profesional inscripto en la matrícula de contador público.

Ley 20.091

Balance anual.

ARTICULO 38.- Los aseguradores deben presentar a la autoridad de control, con una anticipación no menor de treinta (30) días a la celebración de la asamblea, en los formularios establecidos por aquélla, la memoria, balance general, cuenta de ganancias y pérdidas e informe de los síndicos o del consejo de vigilancia en su caso, acompañados de dictamen de un profesional autorizado sin relación de dependencia.

Cierre del ejercicio económico.

El ejercicio económico se cerrará el 30 de junio de cada año. La asamblea ordinaria respectiva se celebrará dentro de los cuatro (4) meses siguientes; este plazo regirá también para las sociedades cooperativas y de seguros mutuos.

Sociedades Extranjeras.

La fecha de cierre de ejercicio de las sucursales y agencias extranjeras es la de su casa matriz, salvo que optaren por la del 30 de junio de cada año. Dentro de los seis (6) meses de aquella fecha presentarán los elementos citados que sean pertinentes, referentes a las operaciones realizadas en el país. La memoria se reemplazará por el informe del representante.

Rama vida.

Los aseguradores que operen en la rama vida acompañarán un dictamen actuarial suscripto por profesional autorizado sin relación de dependencia.

Normas de contabilidad y plan de cuentas.

Ley 19.550: Parte relacionada con la Sindicatura

SECCION VIII

De la Administración y Representación

Representación: régimen.

ARTICULO 58. — El administrador o el representante que de acuerdo con el contrato o por disposición de la ley tenga la representación de la sociedad, obliga a ésta por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social. Este régimen se aplica aun en infracción de la organización plural, si se tratare de obligaciones contraídas mediante títulos valores, por contratos entre ausentes, de adhesión o concluidos mediante formularios, salvo cuando el tercero tuviere conocimiento efectivo de que el acto se celebra en infracción de la representación plural.

Eficacia interna de las limitaciones.

Estas facultades legales de los administradores o representantes respecto de los terceros no afectan la validez interna de las restricciones contractuales y la responsabilidad por su infracción.

Diligencia del administrador: responsabilidad.

ARTICULO 59. — Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.

Nombramiento y cesación: inscripción y publicación.

ARTICULO 60. — Toda designación o cesación de administradores debe ser inscripta en los registros correspondientes e incorporada al respectivo legajo de la sociedad. También debe publicarse cuando se tratare de sociedad de responsabilidad limitada o sociedad por acciones. La falta de inscripción hará aplicable el artículo 12, sin las excepciones que el mismo prevé.

SECCION IX

De la Documentación y de la Contabilidad

Medios mecánicos y otros.

ARTICULO 61. — Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances.

La petición deberá incluir una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico o antecedentes de su utilización, lo que, una vez autorizada, deberá transcribirse en el libro de Inventarios y Balances.

Los pedidos de autorización se considerarán automáticamente aprobados dentro de los treinta (30) días de efectuados, si no mediare observación previa o rechazo fundado.

El libro Diario podrá ser llevado con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un (1) mes.

El sistema de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación, con arreglo al artículo 43 del Código de Comercio.

Aplicación.

ARTICULO 62. — Las sociedades deberán hacer constar en sus balances de ejercicio la fecha en que se cumple el plazo de duración. En la medida aplicable según el tipo, darán cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 67, primer párrafo.

Las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2) y las sociedades por acciones deberán presentar los estados contables anuales regulados por los artículos 63 a 65 y cumplir el artículo 66.

Sin perjuicio de ello, las sociedades controlantes de acuerdo al artículo 33, inciso 1), deberán presentar como información complementaria, estados contables anuales consolidados, confeccionados, con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las normas que establezca la autoridad de contralor.

Principio general.

Cuando los montos involucrados sean de significancia relativa, a los efectos de una apropiada interpretación, serán incluidos en rubros de conceptos diversos. Con el mismo criterio de existiesen partidas no enunciadas específicamente, pero de significación relativa, deberán mostrarse por separado.

La Comisión Nacional de Valores, otras autoridades de contralor y las bolsas, podrán exigir a las sociedades incluidas en el artículo 299, la presentación de un estado de origen y aplicación de fondos por el ejercicio terminado, y otros documentos de análisis de los estados contables. Entiéndese por fondos el activo corriente, menos el pasivo corriente.

Ajuste.

Los estados contables correspondientes a ejercicios completos o períodos intermedios dentro de un mismo ejercicio, deberán confeccionarse en moneda constante.

Balance.

ARTICULO 63. — En el balance general deberá suministrarse la información que a continuación se requiere:

1) En el activo:

- a) El dinero en efectivo en caja y Bancos, otros valores caracterizados por similares principios de liquidez, certeza y efectividad, y la moneda extranjera;
- b) Los créditos provenientes de las actividades sociales. Por separado se indicarán los créditos con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los que sean litigiosos y cualquier otro crédito.

Cuando corresponda se deducirán las provisiones por créditos de dudoso cobro y por descuentos y bonificaciones;

c) Los bienes de cambio, agrupados de acuerdo con las actividades de la sociedad, se indicarán separadamente las existencias de materias primas, productos en proceso de elaboración y terminados, mercaderías de reventa y los rubros requeridos por la naturaleza de la actividad social;

d) Las inversiones en título de la deuda pública, en acciones y en debentures, con distinción de los que sean cotizados en bolsa, las efectuadas en sociedades controlantes, controladas o vinculadas, otras participaciones y cualquier otra inversión ajena a la explotación de la sociedad.

Cuando corresponda se deducirá la previsión para quebrantos o desvalorizaciones;

- e) Los bienes de uso, con indicación de sus amortizaciones acumuladas;
- f) Los bienes inmateriales, por su costo con indicación de sus amortizaciones acumuladas;
- g) Los gastos y cargas que se devenguen en futuros ejercicios o se afecten a éstos, deduciendo en este último caso las amortizaciones acumuladas que correspondan;
- h) Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido como activo.

2) En el pasivo:

I. a) Las deudas indicándose separadamente las comerciales, las bancarias, las financieras, las existentes con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, los debentures omitidos por la sociedad; por la sociedad, los dividendos a pagar y las deudas a organismos de previsión social y de recaudación fiscal.

Asimismo se mostrarán otros pasivos devengados que corresponda calcular;

- b) Las provisiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad;
- c) Todo otro rubro que por su naturaleza represente un pasivo hacia terceros;
- d) Las rentas percibidas por adelantado y los ingresos cuya realización corresponda a futuros ejercicios;

II a) El capital social, con distinción en su caso, de las acciones ordinarias y de otras clases y los supuestos del artículo 220;

- b) Las reservas legales contractuales o estatutarias, voluntarias y las provenientes de revaluaciones y de primas de emisión;
 - c) Las utilidades de ejercicios anteriores y en su caso, para deducir, las pérdidas;
 - d) Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido en las cuentas de capital pasivas y resultados;
- 3) Los bienes en depósito, los avales y garantías, documentos descontados y toda otra cuenta de orden;
- 4) De la presentación en general:
- a) La información deberá agruparse de modo que sea posible distinguir y totalizar el activo corriente del activo no corriente, y el pasivo corriente del pasivo no corriente. Se entiende por corriente todo activo o pasivo cuyo vencimiento o realización, se producirá dentro de los doce (12) meses a partir de la fecha del balance general, salvo que las circunstancias aconsejen otra base para tal distinción;
 - b) Los derechos y obligaciones deberán mostrarse indicándose si son documentados, con garantía real u otras;
 - c) El activo y el pasivo en moneda extranjera, deberán mostrarse por separado en los rubros que correspondan;
 - d) No podrán compensarse las distintas partidas entre sí.

Estado de resultados.

ARTICULO 64. — El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:

- I. a) El producido de las ventas o servicios, agrupado por tipo de actividad. De cada total se deducirá el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado;
- b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente los montos de:
 - 1) Retribuciones de administradores, directores y síndicos;
 - 2) Otros honorarios y retribuciones por servicios;
 - 3) Sueldos y jornales y las contribuciones sociales respectivas;
 - 4) Gastos de estudios e investigaciones;
 - 5) Regalías y honorarios por servicios técnicos y otros conceptos similares;
 - 6) Los gastos por publicidad y propaganda;
 - 7) Los impuestos, tasas y contribuciones, mostrándose por separado los intereses, multas y recargos;
 - 8) Los intereses pagados o devengados indicándose por separado los provenientes por deudas con proveedores, bancos o instituciones financieras, sociedades controladas, controlantes o vinculadas y otros;
 - 9) Las amortizaciones y provisiones.

Cuando no se haga constar algunos de estos rubros, parcial o totalmente, por formar parte de los costos de bienes de cambio, bienes de uso u otros rubros del activo, deberá exponerse como información del directorio o de los administradores en la memoria;

- c) Las ganancias y gastos extraordinarios del ejercicio;
- d) Los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores.

El estado de resultados deberá presentarse de modo que muestre por separado la ganancia o pérdida proveniente de las operaciones ordinarias y extraordinarias de la sociedad, determinándose la ganancia o pérdida neta del ejercicio a la que se adicionará o deducirá las derivadas de ejercicios anteriores.

No podrán compensarse las distintas partidas entre sí;

II. El estado de resultados deberá complementarse con el estado de evolución del patrimonio neto. En el se incluirán las causas de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros integrantes del patrimonio neto.

Notas complementarias.

ARTICULO 65. — Para el caso que la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquéllos. La siguiente enumeración es enunciativa.

1) Notas referentes a:

- a) Bienes de disponibilidad restringida explicándose brevemente la restricción existente;
- b) Activos gravados con hipoteca, prenda u otro derecho real, con referencia a las obligaciones que garantizan;
- c) Criterio utilizado en la evaluación de los bienes de cambio, con indicación del método de determinación del costo u otro valor aplicado;
- d) Procedimientos adoptados en el caso de revaluación o devaluación de activos debiéndose indicar además, en caso de existir, el efecto consiguiente sobre los resultados del ejercicio;
- e) Cambios en los procedimientos contables o de confección de los estados contables aplicados con respecto al ejercicio anterior, explicándose la modificación y su efecto sobre los resultados del ejercicio;
- f) Acontecimientos u operaciones ocurridos entre la fecha del cierre del ejercicio de la memoria de los administradores, que pudieran modificar significativamente la situación financiera de la sociedad a la fecha del balance general y los resultados del ejercicio cerrado en esa fecha, con indicación del efecto que han tenido sobre la situación y resultados mencionados;
- g) Resultado de operaciones con sociedades controlantes, controladas o vinculadas, separadamente por sociedad;
- h) Restricciones contractuales para la distribución de ganancias;
- i) Monto de avales y garantías a favor de terceros, documentos descontados y otras contingencias, acompañadas de una breve explicación cuando ello sea necesario;
- j) Contratos celebrados con los directores que requieren aprobación, conforme al artículo 271, y sus montos;
- k) El monto no integrado del capital social, distinguiendo en su caso, los correspondientes a las acciones ordinarias y de otras clases y los supuestos del artículo 220;

2) Cuadros anexos:

- a) De bienes de uso, detallando para cada cuenta principal los saldos al comienzo, los aumentos y las disminuciones, y los saldos al cierre del ejercicio. Igual tratamiento corresponderá a las amortizaciones y depreciaciones, indicándose las diversas alícuotas utilizadas para cada clase de bienes. Se informará por nota al pie del anexo el destino contable de los aumentos y disminuciones de las amortizaciones y depreciaciones registradas;
- b) De bienes inmateriales y sus correspondientes amortizaciones con similar contenido al requerido en el inciso anterior;
- c) De inversiones en títulos valores y participaciones en otras sociedades, detallando: denominación de la sociedad emisora o en la que se participa y características del título valor o participación, sus valores nominales, de costo de libros y de cotización, actividad principal y capital de la sociedad emisora o en la que participa. Cuando el aporte o participación fuere del Cincuenta por Ciento (50 %) o más del capital de la sociedad o de la que se participa, se deberán acompañar los estados contables de ésta que se exigen en este Título. Si el aporte o participación fuere mayor del Cinco por Ciento (5 %) y menor del Cincuenta (50 %) citado, se informará sobre el resultado del ejercicio y el patrimonio neto según el último balance general de la sociedad en que se invierte o participa.

Si se tratara de otras inversiones, se detallará su contenido y características, indicándose, según corresponda, valores nominales de costo, de libros, de cotización y de valuación fiscal;

d) De provisiones y reservas, detallándose para cada una de ellas saldo al comienzo, los aumentos y disminuciones y el saldo al cierre del ejercicio. Se informará por nota al pie el destino contable de los aumentos y las disminuciones, y la razón de estas últimas;

e) El costo de las mercaderías o productos vendidos, detallando las existencias de bienes de cambio al comienzo del ejercicio, analizado por grandes rubros y la existencia de bienes de cambio al cierre. Si se tratara de servicios vendidos, se aportarán datos similares, a los requeridos para la alternativa anterior que permitan informar sobre el costo de prestación de dichos servicios;

f) El activo y pasivo en moneda extranjera detallando: las cuentas del balance, el monto y la clase de moneda extranjera, el cambio vigente o el contratado a la fecha de cierre, el monto resultante en moneda argentina, el importe contabilizado y la diferencia si existiera, con indicación del respectivo tratamiento contable.

Memoria.

ARTICULO 66. — Los administradores deberán informar en la sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad. Del informe debe resultar:

- 1) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y pasivo;
- 2) Una adecuada explicación sobre los gastos y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores, cuando fueren significativos;
- 3) Las razones por las cuales se propone la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente;
- 4) Las causas, detalladamente expuestas, por las que se propone el pago de dividendos o la distribución de ganancias en otra forma que en efectivo;
- 5) Estimación u orientación sobre perspectivas de las futuras operaciones;
- 6) Las relaciones con las sociedades controlantes, controladas o vinculadas y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas;
- 7) Los rubros y montos no mostrados en el estado de resultados —artículo 64, I, b—, por formar parte los mismos parcial o totalmente, de los costos de bienes del activo.

Copias: Depósito.

ARTICULO 67. — En la sede social deben quedar copias del balance, del estado de resultados del ejercicio y del estado de evolución del patrimonio neto, y de notas, informaciones complementarias y cuadros anexos, a disposición de los socios o accionistas, con no menos de quince (15) días de anticipación a su consideración por ellos. Cuando corresponda, también se mantendrán a su disposición copias de la memoria del directorio o de los administradores y del informe de los síndicos.

Dentro de los quince (15) días de su aprobación, las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por artículo 299, inciso 2), deben remitir al Registro Público de Comercio un ejemplar de cada uno de esos documentos. Cuando se trate de una sociedad por acciones, se remitirá un ejemplar a la autoridad de contralor y, en su caso, del balance consolidado.

Dividendos.

ARTICULO 68. — Los dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente, salvo en el caso previsto en el artículo 224, segundo párrafo.

Las ganancias distribuidas en violación a esta regla son repetibles, con excepción del supuesto previsto en el artículo 225.

Aprobación. Impugnación.

ARTICULO 69. — El derecho a la aprobación e impugnación de los estados contables y a la adopción de resoluciones de cualquier orden a su respecto, es irrenunciable y cualquier convención en contrario es nula.

Reserva legal.

ARTICULO 70. — Las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones, deben efectuar una reserva no menor del cinco por ciento (5 %) de las ganancias realizadas y líquidas que arroje el estado de resultados del ejercicio, hasta alcanzar el veinte por ciento (20 %) del capital social.

Cuando esta reserva quede disminuida por cualquier razón, no pueden distribuirse ganancias hasta su reintegro.

Otras reservas.

En cualquier tipo de sociedad podrán constituirse otras reservas que las legales, siempre que las mismas sean razonables y respondan a una prudente administración. En las sociedades por acciones la decisión para la constitución de estas reservas se adoptará conforme al artículo 244, última parte, cuando su monto exceda del capital y de las reservas legales: en las sociedades de responsabilidad limitada, requiere la mayoría necesaria para la modificación del contrato.

Ganancias: pérdidas anteriores.

ARTICULO 71. — Las ganancias no pueden distribuirse hasta tanto no se cubran las pérdidas de ejercicios anteriores.

Cuando los administradores, directores o síndicos sean remunerados con un porcentaje de ganancias, la asamblea podrá disponer en cada caso su pago aun cuando no se cubran pérdidas anteriores.

Responsabilidad de administradores y síndicos.

ARTICULO 72. — La aprobación de los estados contables no implica la de la gestión de los directores, administradores, gerentes, miembros del consejo de vigilancia o síndicos, hayan o no votado en la respectiva decisión, ni importa la liberación de responsabilidades.

Actas.

ARTICULO 73. — Deberá labrarse en libro especial, con las formalidades de los libros de comercio, acta de las deliberaciones de los órganos colegiados.

Las actas del directorio serán firmadas por los asistentes. Las actas de las asambleas de las sociedades por acciones serán confeccionadas y firmadas dentro de los cinco (5) días, por el presidente y los socios designados al efecto.

De la Sociedad de Responsabilidad Limitada

3º. De los órganos sociales

Gerencia. Designación.

ARTICULO 157. — La administración y representación de la sociedad corresponde a uno o más gerentes, socios o no, designados por tiempo determinado o indeterminado en el contrato constitutivo o posteriormente. Podrá elegirse suplentes para casos de vacancia.

Gerencia plural.

Si la gerencia es plural, el contrato podrá establecer las funciones que a cada gerente compete en la administración o imponer la administración conjunta o colegiada. En caso de silencio se entiende que puede realizar indistintamente cualquier acto de administración.

Derechos y obligaciones.

Los gerentes tienen los mismos derechos, obligaciones, prohibiciones e incompatibilidades que los directores de la sociedad anónima. No pueden participar por cuenta propia o ajena, en actos que importen competir con la sociedad, salvo autorización expresa y unánime de los socios.

Responsabilidad.

Los gerentes serán responsables individual o solidariamente, según la organización de la gerencia y la reglamentación de su funcionamiento establecidas en el contrato. Si una pluralidad de gerentes participó en los mismos hechos generadores de responsabilidad, el Juez puede fijar la parte que a cada uno corresponde en la reparación de los perjuicios, atendiendo a su actuación personal. Son de aplicación las disposiciones relativas a la responsabilidad de los directores cuando la gerencia fuere colegiada.

Revocabilidad.

No puede limitarse la revocabilidad, excepto cuando la designación fuere condición expresa de la constitución de la sociedad. En este caso se aplicará el artículo 129, segunda parte, y los socios disconformes tendrán derecho de receso.

Fiscalización optativa.

ARTICULO 158. — Puede establecerse un órgano de fiscalización, sindicatura o consejo de vigilancia, que se regirá por las disposiciones del contrato.

Fiscalización obligatoria.

La sindicatura o el consejo de vigilancia son obligatorios en la sociedad cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2).

Normas supletorias.

Tanto a la fiscalización optativa como a la obligatoria se aplican supletoriamente las reglas de la sociedad anónima. Las atribuciones y deberes de éstos órganos no podrán ser menores que los establecidos para tal sociedad, cuando es obligatoria.

Resoluciones sociales.

ARTICULO 159. — El contrato dispondrá sobre la forma de deliberar y tomar acuerdos sociales. En su defecto son válidas las resoluciones sociales que se adopten por el voto de los socios, comunicando a la gerencia a través de cualquier procedimiento que garantice su autenticidad, dentro de los Diez (10) días de haberseles cursado consulta simultánea a través de un medio fehaciente; o las que resultan de declaración escrita en la que todos los socios expresan el sentido de su voto.

Asambleas.

En las sociedades cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2) los socios reunidos en asamblea resolverán sobre los estados contables de ejercicio, para cuya consideración serán convocados dentro de los Cuatro (4) meses de su cierre.

Esta asamblea se sujetará a las normas previstas para la sociedad anónima, reemplazándose el medio de convocarlas por la citación notificada personalmente o por otro medio fehaciente.

Domicilio de los socios.

Toda comunicación o citación a los socios debe dirigirse al domicilio expresado en el instrumento de constitución, salvo que se haya notificado su cambio a la gerencia.

Mayorías.

ARTICULO 160. — El contrato establecerá las reglas aplicables a las resoluciones que tengan por objeto su modificación. La mayoría debe representar como mínimo más de la mitad del capital social.

En defecto de regulación contractual se requiere el voto de las Tres Cuartas (3/4) partes del capital social.

Si un solo socio representare el voto mayoritario, se necesitará además, el voto del otro.

La transformación, la fusión, la escisión, la prórroga, la reconducción, la transferencia de domicilio al extranjero, el cambio fundamental del objeto y todo acuerdo que incremente las obligaciones sociales o la responsabilidad de los socios que votaron en contra, otorga a éstos derecho de receso conforme a lo dispuesto por el artículo 245.

Los socios ausentes o los que votaron contra el aumento de capital tienen derecho a suscribir cuotas proporcionalmente a su participación social. Si no lo asumen, podrán acrecerlos otros socios y, en su defecto, incorporarse nuevos socios.

Las resoluciones sociales que no conciernan a la modificación del contrato, la designación y la revocación de gerentes o síndicos, se adoptarán por mayoría del capital presente en la asamblea o participe en el acuerdo, salvo que el contrato exija una mayoría superior.

Voto: cómputo, limitaciones.

ARTICULO 161. — Cada cuota solo da derecho a un voto y rigen las limitaciones de orden personal previstas para los accionistas de la sociedad anónima en el artículo 248.

Actas.

ARTICULO 162. — Las resoluciones sociales que no se adopten en asamblea constarán también en el libro exigido por el artículo 73, mediante actas que serán confeccionadas y firmadas por los gerentes dentro del quinto día de concluido el acuerdo.

En el acta deberán constar las respuestas dadas por los socios y su sentido a los efectos del cómputo de los votos. Los documentos en que consten las respuestas deberán conservarse por Tres (3) años.

SECCION V

De la Sociedad Anónima

Elección de directores y síndicos.

3) La elección de los integrantes de los órganos de administración y de fiscalización, fijándose el término de duración en los cargos.

Todos los firmantes del contrato constitutivo se consideran fundadores.

7º. Del Consejo de Vigilancia

Reglamentación.

ARTICULO 280. — El estatuto podrá organizar un consejo de vigilancia, integrado por tres a quince accionistas designados por la asamblea conforme a los artículos 262 o 263, reelegibles y libremente revocables. Cuando el estatuto prevea el consejo de vigilancia, los artículos 262 y 263 no se aplicarán en la elección de directores si éstos deben ser elegidos por aquél.

Normas aplicables.

Se aplicarán los artículos 234, inciso 2.); 241; 257; 258; párrafo primero; 259; 260; 261; 264; 265; 266; 267; 272; 273; 274; 275; 276; 277; 278; 279; 286 y 305. También se aplicará el artículo 60. Cuando en estas disposiciones se hacen referencia al director o directorio, se entenderá consejero o consejo de vigilancia.

Organización.

ARTICULO 281. — El estatuto reglamentará la organización y funcionamiento del consejo de vigilancia.

Atribuciones y deberes.

Son funciones del consejo de vigilancia:

- a) Fiscalizar la gestión del directorio. Puede examinar la contabilidad social, los bienes sociales, realizar arqueos de caja, sea directamente o por peritos que designe; recabar informes sobre contratos celebrados o en trámite de celebración, aun cuando no excedan de las atribuciones del directorio. Por lo menos trimestralmente, el directorio presentará al consejo informe escrito acerca de la gestión social;
- b) Convocar la asamblea cuando estime conveniente o lo requieran accionistas conforme al artículo 236;
- c) Sin perjuicio de la aplicación del artículo 58, el estatuto puede prever que determinadas clases de actos o contratos no podrán celebrarse sin su aprobación. Denegada ésta, el directorio podrá someterlo a la decisión de la asamblea;

- d) La elección de los integrantes del directorio, cuando lo establezca el estatuto, sin perjuicio de su revocabilidad por la asamblea. En este caso la remuneración será fija y la duración en el cargo podrá extenderse a cinco (5) años;
- e) Presentar a la asamblea sus observaciones sobre la memoria del directorio y los estados contables sometidos a consideración de la misma;
- f) Designar una o más comisiones para investigar o examinar cuestiones o denuncias de accionistas o para vigilar la ejecución de sus decisiones;
- g) Las demás funciones y facultades atribuidas en esta ley a los síndicos.

ARTICULO 282. — Los consejeros disidentes en número no menor de un tercio (1/3) podrán convocar la asamblea de accionistas para que ésta tome conocimiento y decida acerca de la cuestión que motiva su disidencia.

ARTICULO 283. — Cuando el estatuto organice el consejo de vigilancia, podrá prescindir de la sindicatura prevista en los artículos 284 y siguientes. En tal caso, la sindicatura será reemplazada por auditoría anual, contratada por el consejo de vigilancia, y su informe sobre estados contables se someterá a la asamblea, sin perjuicio de las medidas que pueda adoptar el consejo.

8°. De la Fiscalización Privada.

Designación de síndicos.

ARTICULO 284. — Está a cargo de uno o más síndicos designados por la asamblea de accionistas. Se elegirá igual número de síndicos suplentes.

Cuando la sociedad estuviere comprendida en el artículo 299 —excepto su inciso 2.)— la sindicatura debe ser colegiada en número impar.

Cada acción dará en todos los casos derechos a un sólo voto para la elección y remoción de los síndicos, sin perjuicio de la aplicación del artículo 288.

Es nula cualquier cláusula en contrario.

Prescindencia.

Las sociedades que no estén comprendidas en ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 299, podrán prescindir de la sindicatura cuando así esté previsto en el estatuto. En tal caso los socios poseen el derecho de contralor que confiere el artículo 55. Cuando por aumento de capital resultare excedido el monto indicado la asamblea que así lo resolviera debe designar síndico, sin que sea necesaria reforma de estatuto.

Requisitos.

ARTICULO 285. — Para ser síndico se requiere:

- 1º) Ser abogado o contador público, con título habilitante, o sociedad civil con responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por éstos profesionales;
- 2º) Tener domicilio real en el país.

Inhabilidades e incompatibilidades.

ARTICULO 286. — No pueden ser síndicos:

- 1º) Quienes se hallan inhabilitados para ser directores, conforme al artículo 264;
- 2º) Los directores, gerentes y empleados de la misma sociedad o de otra controlada o controlante;
- 3º) Los cónyuges, los parientes con consanguinidad en línea recta, los colaterales hasta el cuarto grado, inclusive, y los afines dentro del segundo de los directores y gerentes generales.

Plazo.

ARTICULO 287. — El estatuto precisará el término por el cual son elegidos para el cargo, que no puede exceder de tres ejercicios, no obstante, permanecerán en el mismo hasta ser reemplazados. Podrán ser reelegidos.

Revocabilidad.

Su designación es revocable solamente por la asamblea de accionistas, que podrá disponerla sin causa siempre que no medie oposición del cinco por ciento (5 %) del capital social.

Es nula cualquier cláusula contraria a las disposiciones de este artículo.

Elección por clases.

ARTICULO 288. — Si existieran diversas clases de acciones, el estatuto puede autorizar que a cada una de ellas corresponda la elección de uno o más síndicos titulares e igual número de suplentes y reglamentará la elección.

La remoción se decidirá por la asamblea de accionistas de la clase, excepto los casos de los artículos 286 y 296.

Elección por voto acumulativo.

ARTICULO 289. — Los accionistas pueden ejercer el derecho reconocido por el artículo 263, en las condiciones fijadas por éste.

Sindicatura colegiada.

ARTICULO 290. — Cuando la sindicatura fuere plural, actuará como cuerpo colegiado, y se denominará "Comisión Fiscalizadora". El estatuto reglamentará su constitución y funcionamiento. Llevará un libro de actas. El síndico disidente tendrá los derechos, atribuciones y deberes del artículo 294.

Vacancia: Reemplazo.

ARTICULO 291. — En caso de vacancia, temporal o definitiva, o de sobrevenir una causal de inhabilitación para el cargo, el síndico será reemplazado por el suplente que corresponda.

De no ser posible la actuación del suplente, el directorio convocará de inmediato a una asamblea general o de la clase en su caso, a fin de hacer las designaciones hasta completar el período.

Producida una causal de impedimento durante el desempeño del cargo, el síndico debe cesar de inmediato en sus funciones e informar al directorio dentro del término de diez (10) días.

Remuneración.

ARTICULO 292. — La función del síndico es remunerada. Si la remuneración no estuviera determinada por el estatuto, lo será por la asamblea.

Indelegabilidad.

ARTICULO 293. — El cargo de síndico es personal e indelegable.

Atribuciones y deberes.

ARTICULO 294. — Son atribuciones y deberes del síndico, sin perjuicio de los demás que esta ley determina y los que le confiera el estatuto:

1º) Fiscalizar la administración de la sociedad, a cuyo efecto examinará los libros y documentación siempre que lo juzgue conveniente y, por lo menos, una vez cada tres (3) meses.

2º) Verificar en igual forma y periodicidad las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento; igualmente puede solicitar la confección de balances de comprobación;

3º) Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del directorio, del comité ejecutivo y de la asamblea, a todas las cuales debe ser citado;

4º) Controlar la constitución y subsistencia de la garantía de los directores y recabar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad;

5º) Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad, dictaminando sobre la memoria, inventario, balance y estado de resultados;

6º) Suministrar a accionistas que representen no menos del Dos por Ciento (2 %) del capital, en cualquier momento que éstos se lo requieran, información sobre las materias que son de su competencia;

7º) Convocar a asamblea extraordinaria, cuando lo juzgue necesario y a asamblea ordinaria o asambleas especiales, cuando omitiere hacerlo el directorio;

8º) Hacer incluir en el orden del día de la asamblea, los puntos que considere procedentes;

9º) Vigilar que los órganos sociales den debido cumplimiento a la ley, estatuto, reglamento y decisiones asamblearias;

10) Fiscalizar la liquidación de la sociedad;

11) Investigar las denuncias que le formulen por escrito accionistas que representen no menos del Dos por Ciento (2 %) del capital, mencionarlas en informe verbal a la asamblea y expresar acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que correspondan. Convocará de inmediato a asamblea para que resuelva al respecto, cuando la situación investigada no reciba del directorio el tratamiento que conceptúe adecuado y juzgue necesario actuar con urgencia.

Extensión de sus funciones a ejercicios anteriores.

ARTICULO 295. — Los derechos de información e investigación administrativa del síndico incluyen los ejercicios económicos anteriores a su elección.

Responsabilidad.

ARTICULO 296. — Los síndicos son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de las obligaciones que les imponen la ley, el estatuto y el reglamento, Su responsabilidad se hará efectiva por decisión de la asamblea. La decisión de la asamblea que declare la responsabilidad importa la remoción del síndico.

Solidaridad.

ARTICULO 297. — También son responsables solidariamente con los directores por los hechos y omisiones de éstos cuando el daño no se hubiera producido si hubieran actuado de conformidad con lo establecido en la ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias.

Aplicación de otras normas.

ARTICULO 298. — Se aplica a los síndicos lo dispuesto en los artículos 271 y 279.

9º. De la Fiscalización Estatal

Fiscalización estatal permanente.

ARTICULO 299. — Las asociaciones anónimas, además del control de constitución, quedan sujetas a la fiscalización de la autoridad de contralor de su domicilio, durante su funcionamiento, disolución y liquidación, en cualquiera de los siguientes casos:

1º) Hagan oferta pública de sus acciones o debentures;

2º) Tengan capital social superior a VEINTIUN MIL MILLONES DE AUSTRALES (A 21.000.000.000.-), monto éste que podrá ser actualizado por el Poder Ejecutivo, cada vez que lo estime necesario; (*Monto del capital social sustituido por art. 1º de la [Resolución N° 623/1991](#) del Ministerio de Justicia B.O. 02/12/1991*).

3º) Sean de economía mixta o se encuentren comprendidas en la Sección VI;

4º) Realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores al público con promesas de prestaciones o beneficios futuros;

5º) Exploten concesiones o servicios públicos;

6º) Se trate de sociedad controlante de o controlada por otra sujeta a fiscalización, conforme a uno de los incisos anteriores.

Fiscalización estatal limitada.

ARTICULO 300. — La fiscalización por la autoridad de contralor de las sociedades anónimas no incluidas en el artículo 299, se limitará al contrato constitutivo, sus reformas y variaciones del capital, a los efectos de los artículos 53 y 167.

Fiscalización estatal limitada: extensión.

ARTICULO 301. — La autoridad de contralor podrá ejercer funciones de vigilancia en las sociedades anónimas no incluidas en el artículo 299, en cualquiera de los siguientes casos:

1º) Cuando lo soliciten accionistas que representen el diez por ciento (10 %) del capital suscrito o lo requiera cualquier síndico. En este caso se limitará a los hechos que funden la presentación;

2º) Cuando lo considere necesario, según resolución fundada, en resguardo del interés público.

Sanciones.

ARTICULO 302. — La autoridad de control, en caso de violación de la ley, del estatuto o del reglamento, puede aplicar sanciones de:

- 1º) Apercibimiento;
- 2º) Apercibimiento con publicación;
- 3º) Multas a la sociedad, sus directores y síndicos.

Estas últimas no podrán ser superiores a AUSTRALES TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS CON CUERENTA Y SIETE CENTAVOS (A 355.600,47) en conjunto y por infracción y se graduarán según la gravedad de la infracción y el capital de la sociedad. Cuando se apliquen a directores y síndicos, la sociedad no podrá hacerse cargo de ellas. (*Monto máximo de la multa sustituido por art. 1º de la [Resolución N° 601/88](#) de la Secretaría de Justicia B.O. 17/11/1988*)

Se faculta al Poder Ejecutivo para que, por intermedio del Ministerio de Justicia, actualice semestralmente los montos de las multas, sobre la base de la variación registrada en el índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Facultad de la autoridad de contralor para solicitar determinadas medidas.

ARTICULO 303. — La autoridad de contralor está facultada para solicitar al juez del domicilio de la sociedad competente en materia comercial:

- 1º) La suspensión de las resoluciones de sus órganos si las mismas fueren contrarias a la ley, el estatuto o el reglamento;
- 2º) La intervención de su administración en los casos del inciso anterior cuando ella haga oferta pública de sus acciones o debentures, o realice operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requiera dinero o valores al público con promesa de prestaciones o beneficios futuros y en el supuesto del artículo 301, inciso 2.

La intervención tendrá por objeto remediar las causas que la motivaron y si no fuere ello posible, disolución y liquidación;

- 3º) La disolución y liquidación en los casos a que se refieren los incisos 3, 4, 5, 8 y 9 del artículo 94 y la liquidación en el caso del inciso 2 de dicho artículo.

Fiscalización especial.

ARTICULO 304. — La fiscalización prevista en esta ley es sin perjuicio de la que establezcan leyes especiales.

Responsabilidad de directores y síndicos por ocultación.

ARTICULO 305. — Los directores y síndicos serán ilimitada y solidariamente responsables en el caso de que tuvieren conocimiento de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 299 y no lo comunicaren a la autoridad de contralor.

En el caso en que hubieren eludido o intentado eludir la fiscalización de la autoridad de contralor los responsables serán pasibles de las sanciones que determina el inciso 3 del artículo 302.

Recursos.

ARTICULO 306. — Las resoluciones de la autoridad de contralor son apelables ante el tribunal de apelaciones competente en materia comercial.

Plazo de apelación.

ARTICULO 307. — La apelación se interpondrá ante la autoridad de contralor, dentro de los Cinco (5) días de notificada la resolución. Se substanciará de acuerdo con el artículo 169.

La apelación contra las sanciones de apercibimiento con publicación y multa será concedida con efecto suspensivo.

<i>Entes alcanzados</i>	<i>Disposición</i>	<i>Servicio requerido</i>
Sociedades cuyo capital alcance el importe fijado por el art. 299, inc. 2) de la ley 19.550 (ley de sociedades comerciales, LSC).	LSC, art. 158.	Sindicatura (que implica la realización de una auditoría (75)), salvo que se opte por constituir un consejo de vigilancia.
Sociedades que hayan optado por constituir un consejo de vigilancia.	LSC, art. 283.	Auditoría (contratada por el consejo de vigilancia).
Sociedades con cotización pública de sus títulos valores.	RTOP, art. 13.	Auditoría (designada por la asamblea de accionistas, previa opinión del comité de auditoría).
Emisoras cuyos valores negociables estén en el régimen de oferta pública o que soliciten ingresar a él.	Normas de la CNV, nuevo texto 2001 (NT2001), libro 7.	Auditoría (estados anuales) y revisión (estados intermedios que deben presentarse) (76).
Sociedades con cotización	Reglamento de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires (BCBA) para la autorización, suspensión, retiro y cancelación de la cotización de títulos valores y sus disposiciones complementarias (77), arts. 62 y 63.	Idem.

Normas Internacionales de Auditoría

Número de Tema y Título de la NIA

100 – 199 Asuntos Introdutorios

[100](#) Contratos de Aseguramiento

[120](#) Marco de Referencia de las Normas Internacionales de Auditoría

200 – 299 Responsabilidades

[200](#) Objetivos y Principios Generales que Rigen una Auditoría de Estados Financieros

[210](#) Términos de los Trabajos de Auditoría

[220](#) Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría

- [230](#) Documentación
- [240](#) Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros
- [250](#) Consideración de Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros
- [260](#) Comunicación de Asuntos de Auditoría con los Encargados del Mando
- 300 – 399 Planeación**
- [300](#) Planeación
- [310](#) Conocimiento del negocio
- [320](#) Importancia relativa de la auditoría
- 400 – 499 Control Interno**
- [400](#) Evaluación de riesgos y control interno
- [401](#) Auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizado.
- [402](#) Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
- 500 – 599 Evidencia de Auditoría**
- [500](#) Evidencia de auditoría
- [501](#) Evidencia de auditoría – Consideraciones adicionales para partidas específicas
- [505](#) Confirmaciones externas
- [510](#) Trabajos iniciales – Balances de apertura
- [520](#) Procedimientos analíticos
- [530](#) Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas
- [540](#) Auditoría de estimaciones contables
- [550](#) Partes relacionadas
- [560](#) Hechos posteriores
- [570](#) Negocio en marcha
- [580](#) Representaciones de la administración
- 600 – 699 Uso del Trabajo de Otros**
- [600](#) Uso del trabajo de otro auditor
- [610](#) Consideración del trabajo de auditoría interna
- [620](#) Uso del trabajo de un experto
- 700 – 799 Conclusiones y Dictamen de Auditoría**
- [700](#) El dictamen del auditor sobre los estados financieros
- [710](#) Comparativos
- [720](#) Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
- 800 – 899 Áreas Especializadas**
- [800](#) El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial
- [810](#) El examen de información financiera prospectiva
- 900 – 999 Servicios Relacionados**
- [910](#) Trabajos para revisar estados financieros
- [920](#) Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera
- [930](#) Trabajos para compilar información financiera
- 1000 – 1100 Declaraciones Internacionales de Auditoría**
- [1000](#) Procedimiento de confirmación entre bancos
- [1001](#) Ambientes de CIS – Microcomputadoras independientes
- [1002](#) Ambientes de CIS – Sistema de computadoras en línea
- [1003](#) Ambientes de CIS – Sistemas de base de datos
- [1004](#) La relación entre supervisores bancarios y auditores externos
- [1005](#) Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas

[1006](#) La auditoría de bancos comerciales internacionales

[1008](#) Evaluación del riesgo y el control interno – Características y consideraciones del CIS

[1009](#) Técnicas de auditoría con ayuda de computadora

[1010](#) La consideración de asuntos ambientales en la auditoría de estados financieros

[1012](#) Auditoría de instrumentos financieros derivados

Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ASUNTOS INTRODUCTORIOS

100. CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO

Esta Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento (Internacional Standard on Assurance Engagements – ISAE, en inglés), proporciona un marco conceptual global dirigido a los trabajos de aseguramiento que tienen la intención de proveer un nivel de seguridad ya sea alto o moderado.

Establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para los contadores públicos en la práctica independiente, en relación con el desempeño de contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de seguridad. Sin embargo, esta Norma no provee los principios básicos ni los procedimientos esenciales de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel moderado de seguridad. El Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC, por sus siglas en inglés) está desarrollando orientación adicional sobre tales contratos.

Introducción

Esta Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento tiene tres propósitos:

- (a) Describir los objetivos y los elementos de los contratos de aseguramiento que tienen la intención de proveer un nivel de seguridad, ya sea alto o moderado.
- (b) Establecer normas y proveer orientación dirigida a los contadores públicos en la práctica independiente en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de seguridad.
- (c) Actuar como un marco conceptual para el desarrollo por parte del IAPC de normas específicas para tipos particulares de contratos de aseguramiento.

Cuando se contrata a un contador público para desempeñar un contrato de aseguramiento para el cual existen normas específicas, aplican dichas normas; si no existen normas específicas para un contrato de aseguramiento, aplica este documento. Cuando un contador profesional en práctica pública desempeña un contrato que tiene la intención de proveer un nivel alto de seguridad para el cual no existen normas específicas, deben seguirse las normas y principios señalados adelante bajo “Contratos de alto nivel de aseguramiento”.

Esta Norma no sustituye las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) vigentes. Por ejemplo, no aplica a una auditoría o revisión de estados financieros.

OBJETIVO Y ELEMENTOS DE UN CONTRATO DE ASEGURAMIENTO

Objetivo de un Contrato de Aseguramiento

Para un contador público, el objetivo de un contrato de aseguramiento es evaluar o medir un asunto principal, que es responsabilidad de otra parte, contra criterios adecuados identificados, y expresar una conclusión que provea al usuario propuesto un nivel de seguridad sobre dicho asunto principal. Los contratos de aseguramiento desempeñados por un contador público tienen la intención de enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto principal mediante la evaluación de si el asunto está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, mejorando por consiguiente la probabilidad de que la información satisfaga las necesidades de un usuario propuesto. A este respecto, el nivel de seguridad provisto por la conclusión del contador público expresa el grado de confianza que el usuario propuesto puede tener en la credibilidad del asunto principal.

Existe un rango amplio de contratos de aseguramiento, que incluye cualesquiera combinación de lo siguiente:

- Contratos para reportar sobre un rango amplio de asuntos que cubren información financiera y no financiera
- Contratos que tienen la intención de proveer niveles altos o moderados de seguridad.
- Preparar y dirigir informes en contratos de atestación.
- Contratos para informar interna y externamente.
- Contratos en los sectores privado y público.

No todos los contratos desempeñados por los contadores públicos son contratos de aseguramiento. Esto no significa que los contadores públicos no lleven a cabo contratos, solamente que esos contratos no están cubiertos por esta norma. Otros contratos frecuentemente desempeñados por contadores públicos y que no son contratos de aseguramiento, incluyen lo siguiente:

- Procedimientos de acuerdo mutuo.
- Compilación de información financiera o de otro tipo.
- Preparación de declaraciones de impuestos donde no se expresa una conclusión, y consultoría tributaria.
- Consultoría gerencial.
- Otros servicios de asesoría.

Elementos de un Contrato de Aseguramiento

Si un contrato particular es un contrato de aseguramiento dependerá de si exhibe todos los elementos siguientes:

- (a) Implica una relación entre tres partes;
 - (i) Un contador público.
 - (ii) Una parte responsable.
 - (iii) Un usuario propuesto.
- (b) Un asunto principal.
- (c) Criterios adecuados.
- (d) Un proceso de contratación; y
- (e) Una conclusión.

CONTRATOS DE ALTO NIVEL DE ASEGURAMIENTO

Alcance de la Norma

El objetivo de un contrato de alto nivel de aseguramiento es, para un contador público en la práctica independiente, evaluar o medir un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y expresar una conclusión que provea al usuario propuesto un alto nivel de seguridad sobre el asunto principal. El término “contador público” se usará a partir de ahora para referirse a un contador público en la práctica independiente.

El término “contrato de alto nivel de aseguramiento” se usa para describir cualesquiera contrato de aseguramiento que tiene la intención de proveer un alto, pero no absoluto, nivel de seguridad. El contador público planea el proceso del contrato de tal manera que el riesgo de expresar una conclusión inapropiada de que el asunto principal está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, se reduce a un nivel bajo. El contador público obtiene evidencia suficiente y apropiada a través de procedimientos tales como inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo y análisis.

Requerimientos Éticos

El contador público deberá cumplir con los requerimientos del Código de Ética para Contadores Públicos de IFAC (El Código).

Un contador público que desempeña un contrato de aseguramiento debe ser independiente. La sección 8 del Código señala algunas de las situaciones que, dada la carencia actual o aparente de independencia, podría dar a un observador razonable motivos de duda sobre la independencia del **contador público**.

El contador público deberá aceptar un contrato solamente si el asunto principal es responsabilidad de otra parte. El reconocimiento por parte de la parte responsable provee evidencia de que existe la relación apropiada y también establece una base para un entendimiento común de la responsabilidad de cada parte. La obtención de este

reconocimiento por escrito provee la forma más apropiada de documentación del reconocimiento de la parte responsable, pero, reconociendo el rango amplio de contratos de aseguramiento, esto no siempre es práctico. Existen muchas otras fuentes de evidencia que señalan responsabilidad por el asunto principal, por ejemplo, puede estar claramente establecida en la legislación, o en contrato. Cuando el contador público tenga otra evidencia de que existe la responsabilidad, el reconocimiento de la responsabilidad por el asunto principal puede obtenerse en otros puntos del contrato tales como mediante discusiones sobre los criterios o sobre el nivel de seguridad.

El contador público deberá aceptar el contrato solamente si el asunto principal es identificable y si se encuentra en una forma que pueda ser sujeto de procedimientos para obtención de evidencia, y el contador público no es consciente de cualesquiera razones por las cuales considerar que no se puede expresar una conclusión que conlleve un nivel alto de seguridad sobre el asunto principal con base en criterios adecuados. El contador público puede aceptar el contrato solamente si, como resultado de las discusiones iniciales con una o más de las partes asociadas con el contrato, y sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato, nada llama su atención para indicar que no se podrán satisfacer los requerimientos de esta Norma. El contador público también requiere tener una base razonable para considerar que puede emitir una conclusión con alto nivel de seguridad en relación con el asunto principal y que la conclusión puede ser significativa para el usuario propuesto de su informe.

El contador público deberá estar satisfecho de que quienes desempeñan el contrato poseen colectivamente la capacidad y habilidad profesional necesaria para desempeñar el contrato. Algunos asuntos pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que van más allá del que ordinariamente posee el contador público. En tales casos, el contador público se asegura de que aquellas personas que llevan a cabo el contrato poseen como equipo las habilidades y el conocimiento requeridos.

Acuerdo de los términos del Contrato

El contador público deberá acordar los términos del contrato de aseguramiento con la parte que lo contrata. Como un medio para reducir la incertidumbre, se recomienda que los términos acordados se registren en una carta de contratación o en otra forma confiable de contrato. En algunos casos el objetivo del contrato, el asunto principal y el período de tiempo son establecidos por una parte o por partes diferentes de aquellas que nombran al contador público, por ejemplo, por la legislación. Cuando está legislada la obligación del contrato de aseguramiento, el reconocimiento del mandato legislativo satisface este requerimiento.

Control de Calidad

El contador público deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad para asegurar que todos los contratos de aseguramiento se conducen de acuerdo con las normas aplicables emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las políticas y los procedimientos de control de calidad se aplican en dos niveles, y se relacionan con las políticas y procedimientos generales para todos los contratos de aseguramiento y también con la dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado al personal involucrado en un contrato específico de aseguramiento. La NIA 220 *Control de calidad del trabajo de auditoría* establece las normas actuales aplicables.

Planeación y Conducción

El contador público deberá planear y conducir el contrato de aseguramiento de una manera efectiva para satisfacer el objetivo del contrato. La planeación consiste en el desarrollo de una estrategia general y un enfoque detallado para el contrato de aseguramiento, y ayuda a la asignación y supervisión adecuadas del trabajo. Lo que sigue son ejemplos de las materias principales que requieren ser consideradas.

- El objetivo del contrato.
- Los criterios que se usarán.
- El proceso del contrato y las posibles fuentes de evidencia.
- Juicios preliminares sobre la importancia relativa y el riesgo del contrato.
- Requerimientos de personal y sus capacidades, incluyendo la naturaleza y la extensión de la participación de los expertos.

La planeación y la supervisión son continuos a través del contrato, y los planes requieren ser cambiados en la medida que progresa el contrato.

El contador público deberá planear y conducir un contrato de servicios de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional. El contador público no debe considerar que la parte responsable sea deshonesto ni supone una honestidad incuestionable. El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva y una evaluación crítica de la evidencia. Sin una actitud de escepticismo profesional, el contador público puede no estar alerta frente a circunstancias que lo induzcan a sospecha, y puede derivar conclusiones inapropiadas a partir de la evidencia obtenida.

El contador público deberá tener un obtener conocimiento suficiente de las circunstancias del contrato para identificar y emprender los eventos, las transacciones y las prácticas que pueden tener un efecto significativo en el asunto principal y en el contrato. El contador público usa tal conocimiento para valorar la idoneidad del criterio, el riesgo del contrato y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del contrato.

El contador público deberá evaluar si los criterios son adecuados para evaluar el asunto principal. Los criterios pueden estar *establecidos* o ser *desarrollados específicamente*. Los criterios establecidos son los incorporados en leyes o regulaciones, o emitidos por asociaciones reconocidas de expertos que siguen el debido proceso. Los criterios desarrollados específicamente son los identificados para el propósito del contrato y que son consistentes con el objetivo del contrato. La fuente de los criterios afectará la cantidad de trabajo que el contador público necesitará llevar a cabo en orden a evaluar la idoneidad para un contrato particular. Además, quienes contratan al contador público y éste mismo acuerdan los criterios. El contador público también puede comentar con la parte responsable o con el usuario propuesto los criterios a ser usados.

Cuando planea y conduce un contrato de aseguramiento, el contador público deberá considerar la importancia relativa y el riesgo del contrato en orden a reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada respecto de que el asunto principal está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados. Cuando considera la importancia relativa, el contador público requiere entender y evaluar qué factores pueden influenciar las decisiones de los usuarios propuestos. La importancia relativa se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y extensión del efecto de esos factores sobre el asunto principal y los intereses expresados por los usuarios propuestos. La evaluación de la importancia relativa y de los factores cuantitativos y cualitativos en un contrato particular son asuntos para juicio del contador público.

Evidencia

El contador público deberá obtener evidencia suficiente y apropiada sobre la cual basar la conclusión.

Documentación

El contador público deberá documentar los asuntos que sean importantes al proporcionar evidencia para soportar la conclusión expresada en su informe y proporcionar evidencia respecto de que el contrato de aseguramiento se llevó a cabo de acuerdo con las normas aplicables.

Hechos posteriores

El contador público deberá considerar el efecto de los hechos posteriores hasta la fecha de su informe. Cuando el contador público es consciente de hechos que afectan en forma importante al asunto principal y a sus conclusiones, el contador público deberá considerar si el asunto principal refleja apropiadamente dichos hechos o si tales hechos están tratados apropiadamente en su informe. La extensión de cualquier consideración sobre los hechos posteriores depende del potencial de que dichos hechos afecten el asunto principal y afecten lo apropiado de las conclusiones del contador público. Para algunos contratos de aseguramiento, la naturaleza del asunto principal puede ser tal que la consideración de los hechos posteriores no sea relevante para la conclusión. Por ejemplo, cuando el contrato es para proveer una conclusión sobre la exactitud de un retorno estadístico en un momento del tiempo, los hechos que ocurren después de éste, pero antes de la fecha del informe del contador público, pueden no afectar la conclusión.

Uso del trabajo de un experto

Cuando se emplea a un experto en la obtención y evaluación de evidencia, el contador público y el experto deberán, poseer el conocimiento adecuado sobre el asunto principal y tener la competencia suficiente en el asunto principal para que el contador público determine que se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.

Cuando participe un experto, el contador público deberá tener un nivel de participación en el contrato y un entendimiento de los aspectos del asunto principal para los cuales se ha usado el experto, suficiente para permitirle al contador público aceptar la responsabilidad de expresar una conclusión sobre el asunto principal. El contador público

debe considerar la extensión en la cual confiará en el trabajo de un experto para formarse una conclusión sobre el asunto principal.

No se espera que el contador público posea el mismo conocimiento y las mismas habilidades especializadas que el experto. Sin embargo, el contador público requiere tener un entendimiento razonable para:

- (a) definir los objetivos del trabajo asignado al experto y la manera como este trabajo se relaciona con el objetivo del contrato;
- (b) considerar la razonabilidad de los supuestos, métodos y datos fuente usados por el experto; y
- (c) considerar la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato.

Cuando está involucrado un experto, el contador público deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de que el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del contrato de aseguramiento. El contador público evalúa la suficiencia y lo apropiado de la evidencia suministrada por el experto mediante la consideración y valoración de:

- (a) la competencia profesional, experiencia y objetividad del experto;
- (b) la razonabilidad de los supuestos, métodos y datos fuente usados por el experto; y
- (c) la razonabilidad y el significado de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato y las conclusiones sobre el asunto principal.

Presentación de Informes

El informe deberá expresar una conclusión que transmita un nivel alto de seguridad sobre el asunto principal, con base en los resultados del trabajo desempeñado. El informe del contador público deberá contener una expresión clara de la opinión del contador público sobre un asunto principal con base en los criterios adecuados identificados y en la evidencia obtenida en el curso del contrato de aseguramiento. El informe puede tomar diversas formas, tales como escrito (en copia impresa o en forma electrónica), oral, o mediante representación simbólica. Sin embargo, un informe escrito es generalmente la forma más efectiva para presentar adecuadamente el detalle requerido y la evidencia de las conclusiones entregadas. Sin el soporte de un informe escrito, las formas orales y de otro tipo para expresar la conclusión están abiertas a entendimientos equivocados.

Por esta razón, el contador público ordinariamente no informará oralmente sin también proveer un informe escrito definitivo.

Contenido del informe

El informe del contador público deberá incluir:

- (a) **Título:** Un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del contrato de aseguramiento que se está proveyendo, la naturaleza del reporte y para distinguir el informe

del contador público de otros informes emitidos por otros tales como aquellos que no tienen que atenerse a los mismos requerimientos éticos del contador público.

(b) **Un destinatario:** Un destinatario identifica la parte o partes a quienes se dirige el informe.

(c) **Una descripción del contrato y la identificación del asunto principal:** La descripción incluye el objetivo del contrato, el asunto principal, y (cuando sea apropiado) el período de tiempo cubierto;

(d) **Una declaración para identificar la parte responsable y describir las responsabilidades del contador público:** Esto le informa a los lectores que la parte responsable lo es del asunto principal y que el rol del contador público es expresar una conclusión sobre el asunto principal.

(e) **Cuando el reporte tiene un propósito restringido, la identificación de las partes para quienes está restringido el reporte y el propósito para el cual fue preparado:** Si bien el contador público no puede controlar la distribución del reporte, éste informará a los lectores sobre la parte o partes para quienes está restringido el reporte y para qué propósito, y provee una advertencia para otros lectores diferentes de los identificados respecto de que el reporte está destinado solamente para los propósitos especificados;

(f) **Identificación de las normas bajo las cuales fue conducido el contrato:** Cuando un contador público desempeña un contrato para el cual existen normas específicas, el informe identifica dichas normas específicas. Cuando no existen normas específicas, el informe señala que el contrato fue desempeñado de acuerdo con esta Norma. El informe incluye una descripción del proceso del contrato e identifica la naturaleza y la extensión de los procedimientos aplicados;

(g) **Identificación de los criterios:** El informe identifica los criterios contra los que se evaluó o midió el asunto principal de manera que los lectores puedan entender las bases para las conclusiones del contador público. Los criterios pueden describirse en el informe del contador público, o simplemente ser referenciados si existe una aserción preparada por la parte responsable o existe en una fuente fácilmente accesible. La revelación de la fuente de los criterios y si éstos son o no generalmente aceptados en el contexto del propósito del contrato y de la naturaleza del asunto principal es importante para el entendimiento de las conclusiones expresadas;

(h) **La conclusión del contador público, incluyendo cualquier limitación o conclusión negativa:** El informe proporciona a los usuarios de la conclusión del contador público sobre el asunto principal evaluado con los criterios y transmite un nivel alto de seguridad expresado en la forma de una opinión. Cuando el contrato tiene más de un objetivo, se expresa una conclusión sobre cada objetivo. Cuando el contador público expresa una reserva o negación de opinión, el informe contiene una descripción clara de todas las razones para ello;

(i) **Fecha del informe:** La fecha indica a los usuarios que el contador público ha considerado el efecto sobre el asunto principal de los hechos de importancia relativa de los cuales tiene conocimiento el contador público hasta esa fecha.

(j) **El nombre de la firma o del contador público y el lugar de emisión del informe:** El nombre informa a los lectores sobre el individuo o firma que asume la responsabilidad por el contrato.

Limitación o conclusión negativa

La conclusión debe expresar claramente las circunstancias cuando:

(a) **El contador público tiene un punto de vista de que uno, algunos o todos los aspectos del asunto principal no están de conformidad con los criterios identificados.**

(b) **La aseveración preparada por la parte responsable es inapropiada en términos de los criterios identificados.**

(c) **El contador público no puede obtener evidencia suficiente y apropiada para evaluar uno o más aspectos de la conformidad del asunto principal con los criterios identificados.**

Cuando el contador público expresa una limitación sobre el asunto principal, la naturaleza y la expresión de dicha limitación determina la importancia relativa del asunto que da origen a la misma, por ejemplo, si se relaciona con alguno o todos los aspectos del asunto principal que no están conformes con los criterios (o en desacuerdo), o la incapacidad del contador público para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre alguno o todos los aspectos del asunto principal (limitación del alcance). Cuando el contador público expresa una limitación o una conclusión negativa, el informe revelará todos los hechos y razones significativas relacionadas con la limitación o conclusión negativa.

Normas Internacionales de Auditoría Asuntos Introductorios

120. MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Introducción

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría ha sido autorizado a emitir Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). El propósito de este documento es describir el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIAs en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

Para fácil referencia, excepto donde se indique, el término “auditor” se usa a lo largo de las NIAs cuando se describe tanto la auditoría como los servicios relacionados que pueden ser desempeñados. Tal referencia no tiene la intención de implicar que una persona que desempeñe servicios relacionados necesite ser el auditor de los estados financieros de la entidad.

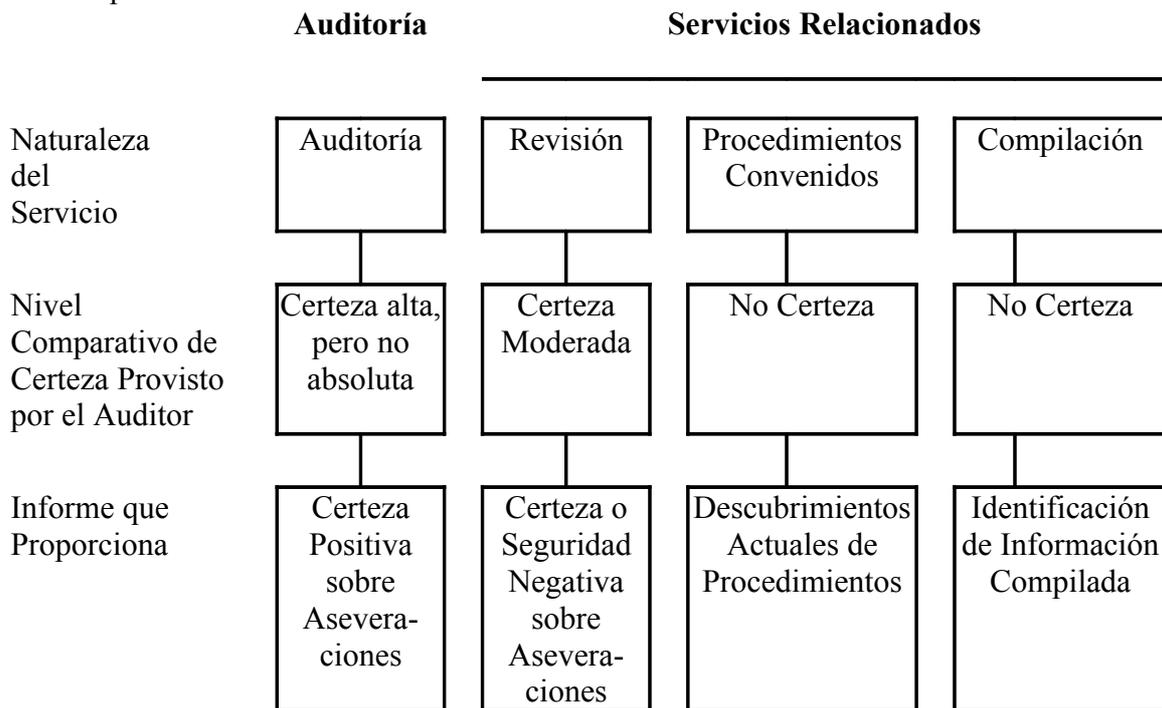
Marco Conceptual para Informes Financieros

Los estados financieros ordinariamente son preparados y presentados anualmente y están dirigidos hacia las necesidades comunes de información de un amplio rango de usuarios. Muchos de esos usuarios confían en los estados financieros como su fuente principal de información porque no tienen el poder de obtener información adicional para satisfacer sus necesidades específicas de información. Así, los estados financieros necesitan ser preparados de acuerdo con una o la combinación de:

- (a) Normas Internacionales de Contabilidad;
- (b) Normas Nacionales de Contabilidad;
- (c) Algún otro marco conceptual para informes financieros integral y con autoridad que haya sido diseñado para uso en los informes financieros y que es identificado en los estados financieros.

Marco Conceptual para Auditoría y Servicios Relacionados

Este Marco Conceptual distingue la auditoría de servicios relacionados. Servicios relacionados comprende revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones. Según se ilustra en el diagrama siguiente, las auditorías y revisiones son diseñadas para hacer posible que el auditor proporcione niveles altos y moderados de certeza respectivamente, usándose tales términos para indicar su jerarquización comparativa. Los trabajos para realizar procedimientos convenidos y compilaciones no tienen la intención de hacer posible que el auditor exprese certeza.



El marco conceptual no aplica a otros servicios proporcionados por los auditores como impuestos, consultoría, y asesoría financiera y contable.

Niveles de Certeza

Certeza en el contexto de este marco conceptual se refiere a la satisfacción del auditor sobre la confiabilidad de una aseveración hecha por una de las partes para uso de otra de las partes. Para proporcionar tal certeza, el auditor pondera la evidencia obtenida como un resultado de

los procedimientos aplicados y expresa una conclusión. El grado de satisfacción logrado y, por lo tanto, el nivel de certeza que pueda ser proporcionado se determina por los procedimientos desarrollados y sus resultados.

En un trabajo de auditoría, el auditor proporciona un nivel alto, pero no absoluto, de certeza de que la información sujeta a auditoría está libre de representaciones erróneas sustanciales. Esto es expresado positivamente en el dictamen de auditoría como certeza razonable.

En un trabajo de revisión, el auditor proporciona un nivel moderado de certeza de que la información sujeta a revisión está libre de representaciones erróneas sustanciales. Esto es expresado en la forma de certeza negativa.

Para procedimientos convenidos, ya que el auditor simplemente proporciona un informe de los resultados actuales, no se expresa opinión. En vez, los usuarios del informe ponderan por sí mismos los procedimientos y resultados informados por el auditor y sacan sus propias conclusiones a partir del trabajo del auditor.

En un trabajo de compilación, aunque los usuarios de la información compilada deriven algún beneficio de la participación del contador público, no se expresa certeza en el informe.

Auditoría

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dar un punto de vista verdadero o justo” o “presentar razonablemente, respecto de todo lo sustancial”, son términos equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

En la formación de la opinión de auditoría, el auditor obtiene suficiente evidencia de auditoría apropiada para poder sacar conclusiones sobre las cuales basar dicha opinión.

La opinión del auditor enriquece la credibilidad de los estados financieros al proporcionar un alto, pero no absoluto, nivel de certeza. La absoluta certeza en auditoría no es obtenible como un resultado de factores tales como la necesidad de ejercer juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y de control interno, y el hecho de que la mayor parte de la evidencia disponible al auditor es de naturaleza más persuasiva que concluyente.

Servicios Relacionados

Revisiones

El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería requerida en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace que el auditor crea que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. Un objetivo similar aplica a la revisión de información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

Una revisión comprende investigación y procedimientos analíticos diseñados para revisar la confiabilidad de una aseveración que es responsabilidad de una parte para uso de otra parte. Si bien una revisión implica la aplicación de habilidades y técnicas de auditoría y el acopio de la evidencia, no implica ordinariamente una evaluación de los sistemas de contabilidad y de control interno, pruebas de registros y de respuestas a observación, confirmación y conteo, que son procedimientos ordinariamente llevados a cabo durante una auditoría.

Aunque el auditor trata de darse cuenta de todos los asuntos de importancia, los procedimientos de una revisión hacen que el logro de este objetivo sea menos probable que en un trabajo de auditoría, así que, el nivel de certeza provisto en un informe de revisión es correspondientemente menor que el dado en un dictamen de auditoría.

Procedimientos Convenidos

En un trabajo para realizar procedimientos convenidos, un auditor es contratado para llevar a cabo dichos procedimientos de naturaleza de auditoría sobre los que el auditor y la entidad y cualesquiera terceras partes apropiadas han convenido y a informar sobre los resultados actuales. Los destinatarios del informe deben formarse sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe se restringe a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se realicen ya que otros, no enterados de las razones para los procedimientos, pueden malinterpretar los resultados.

Compilaciones

En un trabajo de compilación, el contador es contratado para que use los conocimientos contables en oposición a los conocimientos de auditoría para obtener, clasificar, y resumir información financiera. Esto ordinariamente conlleva a la reducción de datos detallados a una forma manejable y comprensible sin requerirse poner a prueba las aseveraciones subyacentes a esa información. Los procedimientos empleados no pretenden y no hacen posible que el contador exprese ninguna certeza sobre la información financiera. Sin embargo, los usuarios de la información financiera compilada derivan algún beneficio como resultado de la participación del contador porque el servicio ha sido desempeñado con la debida habilidad profesional y cuidado.

Asociación del Auditor con la Información Financiera

Un auditor es asociado con la información financiera cuando el auditor anexa un informe a esa información o consiente en el uso del nombre del auditor en una relación profesional. Si el auditor no es asociado de esta manera, las terceras partes no pueden asumir ninguna responsabilidad del auditor. Si el auditor se enterara que una entidad está usando inapropiadamente el nombre del auditor en asociación con información financiera el auditor requeriría a la administración que dejara de hacerlo y consideraría qué pasos adicionales, si fuera necesario, tendrían que darse, tales como informar a terceras partes usuarios de la información, del uso inapropiado del nombre del auditor en conexión con la información. El auditor puede también estimar necesario tomar otra acción, por ejemplo, buscar asesoría legal.

Normas Internacionales de Auditoría Responsabilidades

200. OBJETIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES QUE RIGEN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

El propósito de esta Norma Internacional sobre Auditoría es establecer normas y dar lineamientos sobre el objetivo y los principios generales que rigen una auditoría de estados financieros. Esta Norma Internacional de Auditoría deberá leerse conjuntamente con el Marco de Referencia de las Normas Internacionales de Auditoría.

El auditor deberá:

- Conducir una auditoría de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría.
- Planear y desempeñar con una actitud de escepticismo profesional reconocido que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén sustancialmente representados en forma errónea.

Alcance de una Auditoría

Se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

Certeza Razonable

Es el concepto que se refiere a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros tomados en forma integral.

Hay limitaciones inherentes en una auditoría que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas sustanciales, como:

- El uso de pruebas
- Las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno (por ejemplo, la posibilidad de colusión)
- El hecho de que gran parte de la evidencia de auditoría sea más bien persuasiva que concluyente

El trabajo emprendido por el auditor para formar una opinión está influido por el ejercicio de juicio, en particular respecto a:

- El acopio de evidencia de auditoría, por ejemplo para decidir la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y

□ La extracción de conclusiones basadas en la evidencia de auditoría reunida, por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las estimaciones hechas por la administración al preparar los estados financieros.

Existen otras limitaciones que pueden afectar la persuasividad de las evidencias disponibles para extraer conclusiones sobre aseveraciones particulares de los estados financieros (por ejemplo, transacciones entre partes relacionadas). En estos casos se hacen procedimientos especificados que proporcionarán suficiente evidencia en ausencia de:

- a. circunstancias inusuales que aumentan el riesgo de representaciones erróneas sustanciales más allá de lo que ordinariamente se espera; o
- b. cualquier indicación de que ha ocurrido una representación errónea sustancial.

Responsabilidad por los Estados Financieros

El auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, y la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la administración de la entidad. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

Normas Internacionales de Auditoría Responsabilidades

210. TÉRMINOS DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y dar lineamientos sobre:

- (a) el acuerdo de los términos del trabajo con el cliente; y
- (b) la respuesta del auditor a una petición de un cliente para cambiar los términos de un trabajo por otro que brinda un nivel más bajo de certeza.

El auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo. Los términos acordados con el cliente necesitarían ser consignados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato.

Esta Norma Internacional de Auditoría pretende ayudar al auditor en la preparación de cartas compromiso relativas a auditorías de estados financieros, Los lineamientos son también aplicables a servicios relacionados. Cuando se ha de prestar otros servicios como servicios de asesoría sobre impuestos, contabilidad, o administración, puede ser apropiado emitir cartas por separado.

En algunos países, el objetivo y alcance de una auditoría y las obligaciones del auditor son establecidas por la ley. Aún en esas situaciones el auditor puede todavía encontrar que las cartas compromiso son informativas para sus clientes.

Cartas Compromiso de Auditoría

Esta carta documenta y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualesquier informes. Debe enviarse antes de iniciar el trabajo para evitar malos entendidos respecto del trabajo.

Contenido principal:

La forma y contenido de las cartas compromiso pueden variar para cada cliente pero deben hacer siempre referencia a:

- El objetivo de la auditoría de estados financieros.
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.
- La forma de los informes.
- El riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas.
- Acceso sin restricción a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.

Se puede también incluir:

- Arreglos respecto e la planeación de la auditoría
- Expectativa de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría
- Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.
- Descripción de cartas o informes que el auditor espera emitir para el cliente.
- Bases sobre las que se calculan los honorarios y otros arreglos para facturación.

Cuando se considere importante, se pueden señalar los siguientes puntos:

- Arreglos concernientes a la contratación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Arreglos por hacer con el auditor predecesor, si lo hay, en el caso de una auditoría inicial.
- Cualquier restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal posibilidad.

- Una referencia a los acuerdos adicionales entre las partes.

Auditorías de Componentes

Si el auditor de una entidad tenedora (o controladora) es también auditor de su subsidiaria, rama o división (componente), los factores que deciden si hay que mandar una carta compromiso por separado al componente, incluyen:

- Quién nombra al auditor del componente.
- Si debe emitirse un dictamen de auditoría sobre el componente por separado.
- Requisitos legales.
- El grado de cualquier trabajo desempeñado por otros auditores.
- Proporción en que la tenedora es propietaria.
- Grado de independencia de la administración del componente.

Auditorías Recurrentes

En estas auditorías, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que los términos del trabajo sean revisados y si hay necesidad de recordarle al cliente los términos existentes del trabajo.

El auditor decide si envía una nueva carta compromiso cada periodo, los siguientes factores indican lo apropiado que es el hacerlo:

- Para evitar malentendidos de los objetivos y alcance de la auditoría por parte del cliente.**
- Los términos del trabajo revisados o especiales.**
- Cualquier cambio en la alta gerencia, consejo de directores o propiedad.**
- Un cambio importante en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.**
- Requisitos legales.**

Aceptación de un Cambio en el Trabajo

Un auditor a quien se le pide, antes de terminar su trabajo, que cambie el trabajo a uno que proporcione un nivel más bajo de certeza, deberá considerar si es apropiado hacerlo.

Una petición de un cliente para que el auditor cambie el trabajo puede ser el resultado de un cambio en las circunstancias que afectan la necesidad del servicio, un malentendido o una restricción sobre el alcance del trabajo,

impuesta por la administración o causada por las circunstancias. Se debe considerar cuidadosamente la razón dada para la petición, particularmente las implicaciones de una restricción sobre el alcance del trabajo.

Un cambio no sería considerado razonable si mostrara que el cambio se refiere a información que es incorrecta, incompleta o insatisfactoria.

Antes de convenir en cambiar un trabajo de auditoría a un servicio relacionado, el auditor debe considerar cualquier implicación legal o contractual del cambio.

Si el auditor concluye que la justificación es razonable para cambiar el trabajo y que cumple con las NIAs aplicables al trabajo cambiado, el dictamen emitido sería el apropiado para los términos revisados del trabajo. Ese dictamen no incluirá referencia al trabajo original, ni a los procedimientos desarrollados en él.

Donde los términos del trabajo son cambiados, el auditor y el cliente deberán estar de acuerdo sobre los nuevos términos.

El auditor no deberá estar de acuerdo con un cambio de trabajo donde no haya justificación razonable para hacerlo.

Si el auditor no puede estar de acuerdo con un cambio de trabajo y no se le permite continuar el trabajo original, deberá retirarse y considerar si hay alguna obligación contractual o de otro tipo, de informar a otras partes, como el consejo de directores o de accionistas, las circunstancias que hacen necesario su retiro.

Normas Internacionales de Auditoría Responsabilidades

220. CONTROL DE CALIDAD PARA EL TRABAJO DE AUDITORÍA

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de calidad en cuanto a:

- políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y
- procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel de la firma de auditoría como en las auditorías en particular.

Firma de Auditoría

La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo a las NIAs o con normas o prácticas nacionales relevantes.

La naturaleza, tiempos y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de su tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio.

Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una firma de auditoría deben incorporar lo siguiente:

- (a) Requisitos profesionales. El personal de la firma observará los principios de Independencia, Integridad, Objetividad, Confidencialidad y Conducta Profesional.
- (b) Competencia y Habilidad. El personal debe tener estándares técnicos y competencia profesional requeridos para cumplir con sus responsabilidades.
- (c) Asignación. Este trabajo debe ser asignado a personal que tenga cierto grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.
- (d) Delegación. Deberá haber dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo efectuado cumple con las normas de calidad adecuadas.
- (e) Consultas. Cada vez que sea necesario, se consultará dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.
- (f) Aceptación y retención de clientes. Se debe realizar una evaluación de los clientes prospecto y una revisión sobre una base de datos continua de los clientes existentes y se considerará la capacidad e independencia de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada y la integridad de la administración del cliente.
- (g) Monitoreo. Deberá hacerse de manera continua y adecuada sobre la efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

Estas políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma deben comunicarse a todo su personal de una manera tal que brinde certeza de que son bien comprendidas.

Dirección

- Los auxiliares a quienes se delega el trabajo necesitan la dirección apropiada. Lo cual implica informar a los auxiliares de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que van a desarrollar.**
- El programa de auditoría es una herramienta importante para la comunicación de las instrucciones de auditoría

Supervisión

- Está muy relacionada con la dirección y la revisión y puede implicar elementos de ambas.

□ El personal que desempeña responsabilidades de supervisión desarrolla las siguientes funciones durante la auditoría:

- (a) Monitorear el avance de la auditoría
- (b) Ser informados del direccionamiento de la auditoría
- (c) Resolver cualquier diferencia de juicio profesional entre el personal y considerar el nivel de consulta que sea apropiado

Revisión

El trabajo desarrollado por cada auxiliar necesita ser revisado, para considerar sí:

- (a) El trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría
- (b) El trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados
- (c) Todos los asuntos significativos de auditoría han sido resueltos o se reflejan en conclusiones de auditoría
- (d) Los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados
- (e) Las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y soportan la opinión de auditoría

Los puntos siguientes necesitan ser revisados oportunamente:

- (a) El plan global de auditoría y el programa de auditoría
- (b) Las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, hechas al plan global de auditoría y al programa de auditoría como resultado consecuente
- (c) La documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes
- (d) Los estados financieros, los ajustes de auditoría propuestos y el dictamen propuesto por el auditor

Normas Internacionales de Auditoría* Responsabilidades

230. DOCUMENTACIÓN

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de auditoría y dar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría

Los papeles de trabajo:

- (a) Auxilian en la planeación y desempeño de la auditoría

- (b) Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría
- (c) Registran la evidencia de auditoría resultante del trabajo de auditoría desempeñado, para apoyar la opinión el auditor

Forma y contenido de los papeles de trabajo

- Preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría

El auditor deberá

- Registrar en los papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados y por lo tanto los resultados

La forma y el contenido de los papeles de trabajo son afectados por asuntos como:

- La naturaleza del trabajo
- La forma del dictamen el auditor
- La naturaleza y complejidad del negocio
- La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad
- Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión y revisión del trabajo desempeñado por los auxiliares
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría

Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular.

Los papeles de trabajo regularmente incluyen:

- Información referente a la estructura organizacional
- Extractos o copias de documentos legales importantes
- Información concerniente a la industria y su entorno económico y legal.
- Evidencia del proceso de planeación incluyendo programas de auditoría, cambios en sistemas de contabilidad y de control interno, evaluaciones de riesgos inherentes y de control, consideraciones del trabajo de auditoría interna y las conclusiones alcanzadas
- Análisis de transacciones y balances, de tendencias e índices importantes
- Evidencia del que el trabajo de los auxiliares fue revisado

- Indicación sobre quien desarrolló los procedimientos de auditoría y cuando fueron desarrollados.
- Detalles de procedimientos aplicados a componentes auditados por otro auditor.
- Copias de las comunicaciones con otros auditores, expertos y terceros.
- Cartas de representación recibidas de la entidad
- Conclusiones alcanzadas por el auditor
- Copias de los estados financieros y dictamen del auditor.

Confidencialidad, salvaguarda, retención y propiedad de los papeles de trabajo

El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con requisitos legales y profesionales de retención de registros.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

Normas Internacionales de Auditoría Responsabilidades

240. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DE CONSIDERAR EL FRAUDE Y ERROR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del Contador Público como (de aquí en adelante, el auditor) auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros. Si bien esta NIA se centra en las responsabilidades del auditor con respecto al fraude y al error, la responsabilidad primordial para la prevención y detección de fraude y error compete tanto a los encargados del mando como a la administración de una entidad.

Al planear y llevar a cabo procedimientos de auditoría y al evaluar e informar los resultados correspondientes, el auditor deberá considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros resultantes de fraude o error.

Fraude y error. Características

Las representaciones erróneas en los estados financieros pueden originarse en fraude o error.

El término “error” se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o una revelación, tales como:

- Una equivocación al reunir o procesar datos con los cuales se preparan los estados financieros

- Una estimación contable incorrecta que se origina por descuido o mala interpretación de los hechos
- Una equivocación en los principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación

El término “fraude” se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de la administración, los encargados de mando, empleados, o terceras partes, que impliquen el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Aunque el fraude es un concepto legal amplio conciernen al auditor los actos fraudulentos que son causa de una representación errónea en los estados financieros. La representación errónea de los estados financieros puede no ser el objetivo de algunos fraudes. Los auditores no hacen determinaciones legales de si el fraude ha ocurrido realmente. El fraude que implica sólo a empleados de la entidad es conocido como “fraude de empleado”. En cualquiera de los dos casos puede haber colusión con terceras partes fuera de la entidad.

Responsabilidades de los encargados del mando y de la administración.

Es responsabilidad de la administración de una entidad establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, tanto como sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad. Esta responsabilidad incluye poner en vigor y asegurar la operación continua de los sistemas de contabilidad y de control interno diseñados para prevenir y detectar fraude y error. Consecuentemente, la administración asume la responsabilidad de cualquier riesgo remanente.

Responsabilidades del auditor.

- Limitaciones inherentes de una auditoría
- Escepticismo profesional
Discusiones de planeación. Al planear la auditoría, el auditor deberá discutir con otros miembros del equipo de auditoría la susceptibilidad de la entidad a representaciones erróneas de importancia en los estados financieros resultantes de fraude o error.
- Investigaciones con la administración.

Al planear la auditoría, el auditor deberá hacer investigaciones con la administración:

- (a) Para obtener una adecuada comprensión de la evaluación de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea significativamente, como resultado de fraude.
 - (b) Para obtener conocimiento de la comprensión de la administración respecto a los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos para prevenir y detectar errores.
 - (c) Para determinar si la administración está al tanto de algún fraude conocido que haya afectado a la entidad o presunto fraude que esté investigando la entidad.
 - (d) Para determinar si la administración ha descubierto algún error de importancia.
- Discusiones con los encargados del mando

- Riesgo de auditoría
- Riesgo inherente y riesgo de control
- Riesgo de detección

Consideración de si una representación errónea identificada puede ser indicativa de fraude

Cuando el auditor identifica una representación errónea, el auditor deberá considerar si esta representación errónea puede ser indicativa de fraude y, si hay dicha indicación, el auditor deberá considerar los efectos de la representación errónea con relación a otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de representaciones de la administración.

Evaluación y disposición de representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor

Cuando el auditor confirma que, o no puede concluir si es que, los estados financieros están presentados en forma errónea significativamente, como resultado de fraude o error, el auditor deberá considerar las implicaciones para la auditoría. La NIA 320, "Importancia Relativa de la Auditoría", proporciona lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor.

Documentación

El auditor deberá documentar los factores de riesgo de fraude identificados como presentes durante el proceso de evaluación del auditor y documentar la respuesta del auditor a cualquiera de dichos factores. Si durante el desarrollo de la auditoría se identifican factores de riesgo de fraude que causen que el auditor crea que ciertos procedimientos de auditoría adicionales son necesarios, el auditor deberá documentar la presencia e dichos factores de riesgo y su respuesta a ellos.

Representaciones de la administración

El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración de que:

- a. Reconoce su responsabilidad de la puesta en marcha y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno diseñados para prevenir y detectar fraude y error.
- b. Cree que los efectos de las representaciones erróneas sin corregir de los estados financieros, acumuladas por el auditor durante la auditoría no afectan significativamente, tanto en lo individual como en el total acumulado los estados financieros tomados en conjunto. Deberá incluirse un resumen de tales partidas en o acompañando a la representación escrita.
- c. Ha revelado al auditor todos los hechos importantes relativos a cualquier fraude o presunto fraude conocidos por la administración que pueden haber afectado a la entidad.

d. Ha revelado al auditor los resultados de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan estar presentados en forma errónea importante como resultado de fraude.

Comunicación

Cuando el auditor identifica una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude y/o error, deberá considerar la responsabilidad del auditor de comunicar esta información a la administración, a los encargados del mando y, en algunas circunstancias, a las autoridades de vigilancia y control de la entidad...

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de error a la administración y a los encargados del mando

Si el auditor ha identificado una representación errónea de impacto importante resultante de error, deberá comunicarla al nivel apropiado de administración en forma oportuna y, considerar la necesidad de informarla a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260 “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

El auditor deberá informar a los encargados del mando el total de las representaciones erróneas no corregidas, detectadas por el auditor durante la auditoría, las cuales la administración consideró que no afectaban significativamente, tanto en lo individual como en su totalidad, los estados financieros tomados en conjunto.

Comunicación de representaciones erróneas resultantes de fraude a la administración y a los encargados del mando

Si el auditor ha:

- a. Identificado un fraude, sea o no que dé como resultado una representación errónea que afecta significativamente los estados financieros; u
- b. obtenido evidencia que indique que puede existir fraude (aun sí el efecto potencial sobre los estados financieros no es importante)

El auditor deberá comunicar estos asuntos al nivel apropiado e administración en forma oportuna y considerar la necesidad de informar estos asuntos a los encargados del mando de acuerdo con la NIA 260 “Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando”.

Comunicación de debilidades de importancia relativa en el control interno

El auditor deberá comunicar a la administración cualquier debilidad de importancia relativa en el control interno, relacionada con la prevención o detección de fraude o error, que haya llegado a la atención del auditor en el transcurso de la auditoría.

Comunicaciones a las autoridades de vigilancia y control

El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de información del cliente ordinariamente impide informar el fraude y error a una parte fuera de la entidad del cliente; sin embargo, en algunos países el deber de confidencialidad puede ser sobrepasado por estatutos, leyes o juzgados.

Incapacidad del auditor de completar el trabajo

Si el auditor concluye que no es posible seguir desarrollando la auditoría como resultado de una representación errónea resultante de fraude o presunto fraude, deberá:

- a. Considerar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si hay un requisito de que el auditor informe a la persona o personas que adquirieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades de vigilancia y control.
- b. Considerar la posibilidad de retirarse del trabajo y discutir con el nivel apropiado de la administración y con los encargados del mando el retiro del auditor del trabajo y sus razones para el retiro.
- c. Considerar si hay un requisito profesional o legal de informar a la persona o personas que adquirieron el compromiso de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades de vigilancia y control el retiro del auditor del trabajo y sus razones para ello.

Comunicación con un auditor sucesor propuesto

Como se estipula en el “Código de Ética para Contadores Públicos” emitido por la Federación Internacional de Contadores, al recibir el requerimiento por parte de un auditor sucesor propuesto, el auditor actual deberá advertir si hay algunas razones profesionales por las que el auditor sucesor propuesto no debería aceptar el nombramiento. Si el cliente niega al auditor actual el permiso de discutir sus asuntos con el auditor sucesor propuesto o limita lo que el auditor actual pueda decir, dicho hecho deberá revelarse al auditor sucesor propuesto.

Normas Internacionales de Auditoría Responsabilidades

250. CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGULACIONES EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.

Cuando planea y desarrolla procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y regulaciones puede afectar substancialmente a los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos. La detección de incumplimiento, sin considerar la importancia

relativa, requiere consideración de las implicaciones para la integridad de la administración o empleados y el posible efecto en otros aspectos de la auditoría.

Esta Norma Internacional de Auditoría aplica a las auditorías de estados financieros y no aplica a otros trabajos en los que el auditor se comprometa específicamente a poner a prueba y reportar por separado sobre el cumplimiento con leyes o regulaciones específicas.

Responsabilidad de la administración del cumplimiento con leyes y regulaciones

Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y regulaciones. La responsabilidad por la prevención y detención de incumplimiento descansa en la administración.

Consideración del auditor del cumplimiento con leyes y regulaciones

El auditor no es, y no puede ser considerado, responsable de prevenir el incumplimiento. El hecho de que se lleve a cabo una auditoría anual puede, sin embargo, actuar como una fuerza disuasiva o freno.

Una auditoría está sujeta al inevitable riesgo de que algunas manifestaciones erróneas que afecten significativamente los estados financieros no sean detectadas, aún cuando la auditoría esté planeada y desarrollada adecuadamente de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Este riesgo es más alto respecto de manifestaciones erróneas importantes resultantes de incumplimiento con leyes y regulaciones debido a factores como:

- Hay muchas leyes y reglamentos, que se refieren principalmente a los aspectos de operación de la entidad, que típicamente no tienen un efecto importante sobre los estados financieros y no son capturadas por los sistemas de contabilidad y de control interno.
- La efectividad de los procedimientos de auditoría es afectada por las limitaciones inherentes de los sistemas de contabilidad y de control interno por el uso de comprobaciones.
- Mucha de la evidencia obtenida por el auditor es de naturaleza persuasiva y no definitiva.
- El incumplimiento puede implicar conducta que tiene la intención de ocultarlo, como colusión, falsificación, falta deliberada de registro de transacciones, el que la administración exceda los controles, o manifestaciones erróneas intencionales hechas al auditor.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría “Objetivo y Principios Generales que Rigen una Auditoría de Estados Financieros”, el auditor deberá planear y desarrollar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la auditoría puede revelar condiciones o eventos que llevarían a preguntarse si una entidad está cumpliendo con las leyes y reglamentos.

Para planear la auditoría, el auditor deberá obtener una comprensión general del marco de referencia legal y regulador aplicable a la entidad y la industria y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco de referencia.

Después de obtener la comprensión general, el auditor deberá desempeñar procedimientos para ayudar a identificar casos de incumplimiento con aquellas leyes y regulaciones en donde debe considerarse el incumplimiento al preparar los estados financieros, específicamente:

- **Averiguar con la administración si la entidad está en cumplimiento con dichas leyes y reglamentos.**
- **Inspeccionar correspondencia con las principales autoridades que otorgan licencias o imponen reglamentos.**

Más aún, el auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría sobre el cumplimiento con aquellas leyes y regulaciones que el auditor generalmente reconoce que tienen un efecto sobre la determinación de montos importantes y revelaciones en los estados financieros. El auditor debería tener una suficiente comprensión de estas leyes y regulaciones para considerarlas cuando audita las afirmaciones relacionadas con la determinación de montos que van a ser registrados y las revelaciones que van a ser hechas.

El auditor deberá estar alerta al hecho de que los procedimientos aplicados con el propósito de formarse una opinión sobre los estados financieros pueden traer a la atención del auditor casos de posible incumplimiento con leyes y regulaciones. Por ejemplo, dichos procedimientos incluyen la lectura de minutas; averiguaciones con la administración de la entidad y asesores legales respecto de litigios, demandas y avalúos; y llevar a cabo pruebas sustantivas de detalles de transacciones o balances.

El auditor debería obtener manifestaciones escritas de que la administración ha revelado al auditor todos los incumplimientos reales o posibles conocidos con las leyes y regulaciones cuyos efectos deberían considerarse al preparar los estados financieros.

En ausencia de evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a asumir que la entidad está en cumplimiento con estas leyes y regulaciones.

Procedimientos cuando se descubre incumplimiento

Cuando el auditor se da cuenta de información concerniente a un posible caso de incumplimiento, debería obtener una comprensión de la naturaleza del acto y las circunstancias en las que ha ocurrido, y otra información suficiente para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros.

Cuando el auditor cree que puede haber incumplimiento, debería documentar los resultados y discutirlos con la administración. La documentación de resultados incluye copias de registros y documentos y la elaboración de minutas de las conversaciones, si fuera apropiado.

Cuando no puede obtener información adecuada sobre el incumplimiento sospechado, el auditor deberá considerar el efecto de la falta de evidencia en la auditoría sobre el dictamen del auditor.

El auditor debería considerar las implicaciones de incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, particularmente la confiabilidad de las manifestaciones de la administración. A este respecto, el auditor reconsidera la evaluación del riesgo y la validez de las manifestaciones de la administración, en caso de incumplimiento no detectado por los controles internos o no incluido en las representaciones de la administración. Las implicaciones de casos particulares de incumplimiento descubiertos por el auditor dependerán de la relación de la perpetración y ocultamiento, si los hay, del acto con los procedimientos específicos de control y el nivel de la administración o empleados involucrados.

Informe de Incumplimiento

A la administración

El auditor debería, tan pronto sea factible, ya sea comunicarse con el comité de auditoría, el consejo de directores y ejecutivos, y obtener evidencia de que están apropiadamente informados, respecto del incumplimiento que llamó la atención del auditor. Sin embargo, el auditor no necesita hacerlo así para asuntos que son insignificativos o triviales y puede llegar a un acuerdo por adelantado sobre la naturaleza de los asuntos que deberán comunicarse.

Si a juicio del auditor se cree que el incumplimiento es intencional e importante, el auditor debería comunicar el resultado sin demora.

Si el auditor sospecha que miembros de la administración, incluyendo miembros del consejo de directores, están involucrados en el incumplimiento, el auditor deberá comunicar el asunto al nivel superior inmediato de autoridad en la entidad, si existe, como un comité de auditoría o junta directiva. Donde no exista autoridad más alta, o si el auditor cree que puede no tomarse acción sobre el hecho o está inseguro sobre a cual persona informarle, el auditor considerará buscar asesoría legal.

A los usuarios del dictamen del auditor sobre los estados financieros

Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto sustancial sobre los estados financieros, y no ha sido apropiadamente reflejado en los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa.

Si el auditor es impedido por la entidad de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para evaluar si ha ocurrido o es probable que ocurra incumplimiento que afecte sustancialmente los estados financieros, el auditor debería expresar una opinión con salvedad o una abstención de opinión sobre los estados financieros basado en una limitación al alcance de la auditoría.

Si no le es posible al auditor determinar si ha ocurrido incumplimiento a causa de las limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la entidad, el auditor deberá considerar el efecto sobre el dictamen del auditor.

A las autoridades reguladoras y ejecutorias

El deber de confidencialidad del auditor normalmente le imposibilitaría reportar incumplimiento a una tercera parte, Sin embargo, en algunas circunstancias, ese deber de confidencialidad es sobrepasado por estatutos, la ley o por las cortes de justicia (por ejemplo, en algunos países se requiere al auditor que reporte incumplimiento de las instituciones financieras a las autoridades supervisoras). El auditor puede necesitar buscar asesoría legal en tales circunstancias, dando debida consideración a la responsabilidad del auditor hacia el interés público.

Retiro del trabajo

El auditor puede concluir que el retiro del trabajo es necesario cuando la entidad no toma acciones correctivas que el auditor considera necesarias en las circunstancias, aún cuando el incumplimiento no afecte substancialmente los estados financieros. Los factores que afectarían la conclusión del auditor incluyen las implicaciones del involucramiento de la más alta autoridad dentro de la entidad que pueden afectar la confiabilidad de las manifestaciones de la administración, y los efectos sobre el auditor respecto de continuar la asociación con la entidad. Para llegar a esta conclusión, el auditor normalmente buscaría asesoría legal.

Normas Internacionales de Auditoría Responsabilidades

260. COMUNICACIONES DE ASUNTOS DE AUDITORÍA CON LOS ENCARGADOS DE MANDO

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la comunicación de asuntos de auditoría que surgen de la auditoría de los estados financieros entre el auditor y los encargados del mando de una entidad. Estas comunicaciones se refieren a asuntos de auditoría de interés del mando según se define en esta NIA. Esta NIA no proporciona lineamientos sobre comunicaciones de parte del auditor a partes fuera de la entidad, por ejemplo, a las entidades de vigilancia y control.

El auditor deberá comunicar los asuntos de auditoría de interés del mando que surjan de la auditoría de los estados financieros a aquellos encargados del mando de una entidad.

Personas relevantes

El auditor deberá determinar las personas relevantes que estén a cargo del mando y con quienes se comunican los asuntos de auditoría de interés de mando

Asuntos de auditoría de interés del mando que han de comunicarse

El auditor deberá considerar los asuntos de auditoría de interés del mando que surjan de la auditoría de los estados financieros y comunicarlos a los encargados del mando

Oportunidad de las comunicaciones

El auditor deberá comunicar oportunamente los asuntos de auditoría de interés del mando. Esto hace posible a los encargados del mando tomar las acciones apropiadas.

Formas de comunicaciones

Las comunicaciones del auditor con los encargados del mando pueden hacerse en forma oral o por escrito. La decisión del auditor de comunicar ya sea oralmente o por escrito depende de factores tales como el tamaño, estructura de operaciones, estructura legal y procesos de comunicación de la entidad que se audita, así como de la naturaleza, sensibilidad e importancia de los asuntos de auditoría.

Otros asuntos

Confidencialidad

Leyes y reglamentos

Normas Internacionales de Auditoría

Planeación

300. Planeación

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la planeación de una auditoría de estados financieros. Esta NIA tiene como marco de referencia el contexto de las auditorías recurrentes. En una primera auditoría, el auditor puede necesitar extender el proceso de planeación más allá de los asuntos que aquí se discuten.

El auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que la auditoría sea desarrollada de una manera efectiva.

“Planeación” significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor planea desarrollar la auditoría de manera eficiente y oportuna.

Planeación del trabajo

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es llevado a cabo en forma expedita.

La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio.

Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.

El auditor puede desear discutir elementos del plan global de auditoría y ciertos procedimientos de auditoría con el comité de auditoría, la administración y personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría y para coordinar los procedimientos de auditoría con el trabajo de los empleados de la entidad. El plan global de auditoría y el programa de auditoría, sin embargo, permanecen como responsabilidad del auditor.

El Plan global de auditoría

El auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido variarán de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnologías específicas usadas por el auditor.

Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

Conocimiento del negocio

- Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.**
- Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar, incluyendo cambios desde la fecha de la auditoría anterior.**
- El nivel general de competencia de la administración.**

Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno

- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.**
- El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.**

- El conocimiento adquirido del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera aplicar en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

Riesgos e importancia relativa

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados, o de fraude.
- La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables.

Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos

- Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y su efecto esperado sobre los procedimientos de auditoría externa.

Coordinación, dirección, supervisión y revisión

- La participación de otros auditores en la auditoría de otros componentes, por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones.
- La participación de especialistas de otras disciplinas.
- El número de localidades.
- Requerimientos de personal.

Otros asuntos

- La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado.
- Condiciones que requieran atención especial, como la existencia de partes relacionadas.
- Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias.
- La naturaleza y oportunidad de los informes u otras comunicaciones con la entidad que se esperan de acuerdo con los términos del trabajo.

El programa de auditoría

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. **El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempo con las horas estimadas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.**

Al preparar el programa de auditoría, el auditor deberá considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor deberá también considerar la oportunidad para las pruebas de controles y procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la participación de otros auditores o especialistas. Los otros asuntos, anotados antes, pueden ser considerados en más detalle durante el desarrollo del programa de auditoría.

Cambios al plan global de auditoría y al programa de auditoría

El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberán revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Deberán registrarse las razones para cambios importantes.

Normas Internacionales de Auditoría *

Planeación

310. CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre lo que significa un conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y los miembros del personal de una auditoría que desarrollan un trabajo, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría, y cómo obtiene y usa el auditor dicho conocimiento.

Al desarrollar una auditoría de estados financieros, el auditor debería tener o adquirir un conocimiento del negocio suficiente para que le sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a su juicio, puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o en el examen o en el dictamen de auditoría. Por ejemplo, dicho conocimiento es usado por el auditor al evaluar los riesgos inherentes y de control y al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

El nivel de conocimiento del auditor para un trabajo incluiría un conocimiento general de la economía y la industria dentro de la que la entidad opera, y un conocimiento más particular de cómo opera la entidad. El nivel de conocimiento requerido por el auditor ordinariamente sería, sin embargo, menor que el poseído por la administración

Obtención del conocimiento

Antes de aceptar el trabajo, el auditor deberá obtener un conocimiento preliminar de la industria y de los dueños, administración y operaciones de la entidad que va a ser auditada, y considerará si pudo obtener un nivel de conocimiento del negocio adecuado para desarrollar la auditoría.

Una vez aceptado el trabajo, se obtendrá información adicional y más detallada. Al grado que sea factible, el auditor obtendrá el conocimiento requerido al principio del trabajo. A medida que avanza la auditoría, esa información será evaluada y actualizada y se obtendrá más información.

La obtención del conocimiento requerido del negocio es un proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de la información y de relacionar el conocimiento adquirido con la evidencia de auditoría e información en todas las etapas de la auditoría. Por ejemplo, aunque la información se reúne en la etapa de planeación, ordinariamente se afina y complementa en etapas posteriores de la auditoría al ir conociendo más los auditores y auxiliares sobre el negocio.

En auditorías recurrentes, el auditor actualizará y reevaluará la información obtenida previamente, incluyendo la información de los papeles de trabajo del año anterior. El auditor también desarrollará procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan ocurrido desde la última auditoría.

El auditor puede obtener un conocimiento de la industria y de la entidad de varias fuentes. Por ejemplo:

- Experiencia previa con la entidad y su industria.
- Discusión con personas de la entidad (directores y personal operativo senior).
- Discusión con personal de auditoría interna y revisión de sus informes.
- Discusión con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la industria.
- Discusión con personas familiarizadas con la industria fuera de la entidad (por ejemplo, economistas de la industria, entes reguladores de la industria, clientes, proveedores, competidores).
- Publicaciones relacionadas con la industria (por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, informes preparados por bancos y corredores de valores, periódicos financieros).

- Legislación y reglamentos que afecten en forma importante a la entidad.
- Visitas a los locales de la entidad y a las instalaciones de sus plantas.
- Documentos producidos por la entidad (por ejemplo, minutas de juntas, material enviado a accionistas, o presentado a autoridades reguladoras, literatura promocional, informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros intermedios, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad y control interno, plan de cuentas, manual de funciones, planes de mercadotecnia y de ventas).

Uso del conocimiento

El conocimiento del negocio es un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar esta información apropiadamente ayuda al auditor para:

- Evaluar riesgos e identificar problemas.
- Planear y desarrollar la auditoría en forma efectiva y eficiente.
- Evaluar evidencia de auditoría.
- Proporcionar mejor servicio al cliente.

El auditor hace juicios sobre muchos asuntos en el transcurso de la auditoría en los que el conocimiento del negocio es importante. Por ejemplo:

- Evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control.
- Considerar los riesgos del negocio y la respuesta de la administración al respecto.
- Desarrollar el plan global de auditoría y el programa de auditoría.
- Determinar un nivel de importancia relativa y evaluar si el nivel que se escogió sigue siendo apropiado.
- Evaluar la evidencia de auditoría para establecer si es apropiada y la validez de las aseveraciones relacionadas de los estados financieros.
- Evaluar las estimaciones contables y las representaciones de la administración.
- Identificar áreas donde pueden ser necesarias una consideración y habilidades de auditoría especiales.
- Identificar partes relacionadas y transacciones entre partes relacionadas.
- Reconocer información conflictiva (por ejemplo, representaciones contradictorias).

- Reconocer circunstancias inusuales (por ejemplo, fraude e incumplimiento con leyes y reglamentos, relaciones inesperadas de datos estadísticos de operación con los resultados financieros reportados).
- Hacer averiguaciones con el personal y evaluar la razonabilidad de las respuestas.
- Considerar lo apropiado de las políticas contables y de las revelaciones de los estados financieros.

El auditor deberá asegurarse que los auxiliares asignados a un trabajo de auditoría obtengan suficiente conocimiento del negocio para ser capaces de desarrollar el trabajo de auditoría delegado a ellos. El auditor se asegurará también que comprendan la necesidad de estar alertas para obtener información adicional y la necesidad de compartir esa información con el auditor y los auxiliares.

Para hacer un uso efectivo del conocimiento del negocio, el auditor deberá considerar cómo afecta a los estados financieros considerados en conjunto y si las aseveraciones de los estados financieros son consistentes con el conocimiento del auditor del negocio.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Planeación

320. IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría.

La “Importancia relativa” está definida dentro del “Marco de Referencia para la Preparación de Estados Financieros” preparado por el “Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB)” en los términos siguientes:

“La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, mas que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil”.

Importancia relativa

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. La evaluación de qué es importante es un asunto de juicio profesional.

Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo, deberán considerarse tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando sea probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando sea probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.

El auditor deberá considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consideraciones que se refieren a saldos de una cuenta de los estados financieros y sus relaciones con otras cuentas. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

La importancia relativa deberá ser considerada por el auditor cuando:

- (a) determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y**
- (b) evalúa el efecto de las representaciones erróneas**

La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

Cuando el auditor planea la auditoría, deberá considerar qué haría que los estados financieros estuvieran representados erróneamente con una importancia relativa. La evaluación del auditor de la importancia relativa, relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda al auditor a decidir sobre aspectos como qué partidas examinar y si aplicar procedimientos de muestreo y analíticos. Esto da capacidad al auditor para seleccionar procedimientos de auditoría que, en combinación, pueda esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, que es que mientras más alto sea el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y

viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- (a) reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales; o
- (b) reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Evaluación del efecto de representaciones erróneas

Al evaluar la apropiada presentación de los estados financieros, el auditor deberá evaluar si el valor acumulado de las representaciones erróneas no corregidas que han sido identificadas durante la auditoría, es de importancia relativa.

Si la administración se niega a ajustar los estados financieros y los resultados de los procedimientos de auditoría ampliados no capacitan al auditor para concluir que el valor acumulado de las representaciones erróneas no corregidas no es de importancia relativa, el auditor deberá considerar la modificación apropiada de su dictamen de acuerdo con la NIA “El Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros”.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Control Interno

400. EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor deberá usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

Riesgo inherente

Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo inherente a nivel de estado financiero. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería relacionar dicha evaluación a nivel de aseveración de saldos de cuenta y clases de transacciones de importancia relativa, o asumir que el riesgo inherente es alto para la aseveración.

Sistemas de contabilidad y de control interno

Los controles internos relacionados con el sistema de contabilidad están dirigidos a lograr objetivos como:

- Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- Todas las transacciones y otros eventos son prontamente registrados en el monto correcto, en las cuentas apropiadas y en el período contable apropiado.
- El acceso a activos y registros es permitido sólo de acuerdo con la autorización de la administración.
- Los activos registrados son comparados con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada respecto de cualquier diferencia.

Comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno

Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno para planear la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, y de su operación.

Sistema de contabilidad

El auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:

- (a) las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;**
- (b) cómo se inician dichas transacciones;**
- (c) registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y**
- (d) el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.**

Ambiente de control

El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.

Procedimientos de control

El auditor debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoría. Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la

comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesaria alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control.

Riesgo de Control

Evaluación preliminar del riesgo de control

La evaluación preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa. Siempre habrá algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno.

Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa.

La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración del estado financiero debería ser alta a menos que el auditor:

(a) pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que prevengan o detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa; y

(b) planee desempeñar pruebas de control para soportar la evaluación.

Documentación de la comprensión y de la evaluación del riesgo de control

El auditor debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría:

(a) la comprensión obtenida de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad; y

(b) la evaluación del riesgo de control. Cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto, el auditor debería documentar también la base para las conclusiones.

Pruebas de control

El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras mas baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.

Basado en los resultados de las pruebas de control, el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control. La evaluación de desviaciones puede dar como resultado que el auditor concluya que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado. En tales casos el auditor modificaría la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Calidad y oportunidad de la evidencia de auditoría

Al determinar la evidencia de auditoría apropiada para soportar una conclusión sobre riesgo de control, el auditor puede considerar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas. En un trabajo continuo, el auditor estará consciente de los sistemas de contabilidad y de control interno a través del trabajo llevado a cabo previamente pero necesitará actualizar el conocimiento adquirido y considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional de cualesquier cambios en control. **Antes de apoyarse en procedimientos aplicados en auditorías previas, el auditor debería obtener evidencia de auditoría que soporte esta confiabilidad.** El auditor debería obtener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualesquier cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron aplicados y debería evaluar su impacto sobre la confianza que intenta depositar en ellos. Mientras más tiempo haya transcurrido desde que se aplicaron dichos procedimientos, disminuye el nivel de seguridad.

El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron vigentes a lo largo del periodo. Si se modificaron sustancialmente los controles en varias ocasiones durante el periodo, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del periodo requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese periodo.

El auditor puede decidir desarrollar algunas pruebas de control durante una visita interina antes del final del periodo. Sin embargo, el auditor no puede confiar en los resultados de dichas pruebas sin considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relacionada con el resto del periodo.

Evaluación final del riesgo de control

Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoría obtenida por el auditor, el auditor debería considerar si la evaluación del riesgo de control fue adecuada.

Relación entre las evaluaciones de riesgos inherente y de control

La administración a menudo reacciona a situaciones de riesgo inherente diseñando sistemas de contabilidad y de control interno para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas y por lo tanto, en muchos casos, el riesgo inherente y el riesgo de control están altamente interrelacionados. En estas situaciones, si el auditor se decide a evaluar los riesgos inherente y de control por separado, habría la posibilidad de una evaluación inapropiada del riesgo. Como resultado, el riesgo de auditoría puede ser más apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

Riesgo de detección

El nivel de riesgo de detección se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del auditor del riesgo de control, junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que deben desarrollarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. Algún riesgo de detección estaría siempre presente aún si un auditor examinara 100 por ciento del saldo de una cuenta o clase de transacciones porque, por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no concluyente.

El auditor debería considerar los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. A este respecto, el auditor consideraría:

- (a) la naturaleza de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partes independientes fuera de la entidad y no pruebas dirigidas hacia partes o documentación dentro de la entidad, o usar pruebas de detalles para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos;
- (b) la oportunidad de procedimientos sustantivos, por ejemplo, desarrollándolos al final del periodo y no en una fecha anterior; y
- (c) el alcance de los procedimientos sustantivos, por ejemplo, usar un tamaño mayor de muestra.

Los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control no pueden ser suficientemente bajos para eliminar la necesidad para el auditor de desarrollar algún procedimiento sustantivo. **Sin importar los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control, el auditor debería desarrollar algunos procedimientos sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones importantes.**

Mientras más alta sea la evaluación del riesgo inherente y de control, más evidencia de auditoría debería obtener el auditor del desarrollo de procedimientos sustantivos. Cuando tanto el riesgo inherente como el de control son evaluados como altos, el auditor necesita considerar si los procedimientos sustantivos pueden brindar suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir el riesgo de detección, y por tanto el riesgo de auditoría, a un nivel aceptablemente bajo. **Cuando el auditor determina que el riesgo de detección respecto de una aseveración de los estados financieros para el saldo de una cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, no puede ser reducido a un nivel aceptablemente bajo, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.**

Comunicación de debilidades

Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control, el auditor puede detectar debilidades en los sistemas. **El auditor debería informar a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidad, sobre las debilidades de importancia en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno, que hayan llegado a la atención del auditor. La comunicación a la administración de las debilidades de importancia ordinariamente sería por escrito.** Sin embargo, si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada, dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoría. Es importante indicar en la comunicación que sólo han sido reportadas debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoría y que el examen no ha sido diseñado para determinar lo adecuado del control interno para fines de la administración.

Ilustración de la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría

La siguiente tabla muestra como puede variar el nivel aceptable de riesgo de detección, basado en evaluaciones de los riesgos inherentes y de control.

La evaluación del auditor del riesgo es:

Alta

Media

Baja

La evaluación del auditor del riesgo inherente

Alta

Lo más baja

Más baja

Media

Media

Más baja

Media

Más alta

Baja

Media

Más alta

Lo más alta

Las áreas en negrilla en esta tabla se refieren al riesgo de detección.

Hay una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado de los riesgos inherentes y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherentes y de control son altos, los niveles aceptables del riesgo de detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherente y de control son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Control Interno

401. AUDITORÍA EN UN AMBIENTE DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN COMPUTARIZADO

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre los procedimientos que deben seguirse cuando se conduce una auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizado (SIC) Para fines de las NIAs, un ambiente SIC existe cuando está involucrada una computadora de cualquier tipo o tamaño en el procesamiento de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que dicha computadora sea operada por la entidad o por un tercero.

El auditor deberá considerar como afecta a la auditoría un ambiente SIC.

El objetivo y alcance globales de una auditoría no cambia en un ambiente SIC. Sin embargo, el uso de una computadora cambia el procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar los sistemas de contabilidad y de control interno empleados por la entidad. Por consiguiente, un ambiente SIC puede afectar:

- Los procedimientos seguidos por un auditor para obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- La consideración del riesgo inherente y del riesgo de control a través del cual el auditor llega a la evaluación del riesgo.
- El diseño y desarrollo por el auditor de pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados para cumplir con el objetivo de la auditoría.

Habilidad y competencia

El auditor debería tener suficiente conocimiento del SIC para planear dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado. El auditor debería considerar si se necesitan habilidades especializadas en SIC en una auditoría. Estas pueden necesitarse para:

- Obtener una suficiente comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno afectados por el ambiente SIC.
- Determinar el efecto del ambiente SIC sobre la evaluación del riesgo global y del riesgo al nivel de saldo de cuenta y de clase de transacciones.
- Diseñar y desempeñar pruebas de control y procedimientos sustantivos apropiados.

Si se necesitan habilidades especializadas, el auditor buscaría la ayuda de un profesional con dichas habilidades, quien puede pertenecer al personal del auditor o ser un profesional externo. **Si se planea el uso de dicho profesional, el auditor debería obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría, de acuerdo con NIA "Uso del trabajo de un experto".**

Planeación

De acuerdo con NIA "Evaluaciones del Riesgo y Control Interno" el auditor debería obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Al planear las porciones de la auditoría que pueden ser afectadas por el ambiente SIC del cliente, el auditor debería obtener una comprensión de la importancia y complejidad de las actividades de SIC y la disponibilidad de datos para uso en la auditoría.

Cuando el SIC es significativo, el auditor deberá también obtener una comprensión del ambiente SIC y de si puede influir en la evaluación de los riesgos inherentes y de control. La naturaleza de los riesgos y las características del control interno en ambientes SIC incluyen lo siguiente:

- Falta de rastros de las transacciones.
- Procesamiento uniforme de transacciones.
- Inadecuada segregación de funciones.
- Potencial para errores e irregularidades.

Evaluación del Riesgo

De acuerdo con NIA "Evaluación del riesgo y control interno", el auditor debería hacer una evaluación de los riesgos inherentes y de control para las aseveraciones importantes de los estados financieros.

Procedimientos de Auditoría

De acuerdo con NIA "Evaluaciones del riesgo y control interno" el auditor debería considerar el ambiente SIC al diseñar los procedimientos de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Los objetivos específicos de auditoría del auditor no cambian ya sea que los datos de contabilidad se procesen manualmente o por computadora. Sin embargo, los métodos de

aplicación de procedimientos de auditoría para reunir evidencia pueden ser influenciados por los métodos de procesamiento computarizado. El auditor puede usar procedimientos de auditoría manuales, técnicas de auditoría con ayuda de computadora, o una combinación de ambos para obtener suficiente material de evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas de contabilidad que usan una computadora para procesar aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible para el auditor obtener ciertos datos para inspección, investigación, o confirmación sin la ayuda de la computadora.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Control Interno

402. CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A ENTIDADES QUE UTILIZAN ORGANIZACIONES DE SERVICIO

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos a un auditor cuyo cliente usa una organización de servicio. Esta NIA también describe los informes del auditor de la organización de servicio que pueden ser obtenidos por los auditores del cliente.

El auditor deberá considerar cómo afecta una organización de servicios a los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente, a fin de planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Consideraciones del Auditor del Cliente

Una organización de servicio puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos que afecten los sistemas de contabilidad y de control interno de un cliente. Estas políticas y procedimientos están física y operacionalmente separados de la organización del cliente. Cuando los servicios proporcionados por la organización de servicio están limitados al registro y procesamiento de las transacciones del cliente y el cliente retiene la autorización y mantenimiento de la responsabilidad de rendir cuentas, el cliente puede implementar políticas y procedimientos efectivos dentro de su organización. Cuando la organización de servicio ejecuta las transacciones del cliente y mantiene la responsabilidad, el cliente puede considerar necesario depender de las políticas y procedimientos de la organización de servicio.

El auditor deberá determinar la importancia de las actividades de la organización de servicio para el cliente y su relevancia para la auditoría. Al hacer esto, el auditor del cliente necesitaría considerar lo siguiente, según sea, apropiado:

- Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicio.

- Términos del contrato y relación entre el cliente y la organización de servicio.
- Las aseveraciones de importancia relativa de los estados financieros que son afectadas por el uso de la organización de servicio.
- Riesgo inherente asociado con dichas aseveraciones
- Grado al cual interactúan los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente con los sistemas de la organización de servicio.
- Controles internos del cliente que son aplicados a las transacciones procesadas por la organización de servicio.
- Capacidad y fuerza financiera de la organización de servicio, incluyendo el posible efecto de la falta de servicio de la organización de servicio sobre el cliente.
- Información sobre la organización de servicio, como la que se refleja en los manuales técnicos y de usuario.
- Información disponible sobre controles generales y controles de sistemas de computación relevantes para las aplicaciones del cliente.

La consideración de lo anterior puede llevar al auditor a decidir que la evaluación del riesgo de control no será afectada por los controles de la organización de servicio; si así fuera, es innecesaria la consideración adicional de esta NIA.

Si el auditor del cliente concluye que las actividades de la organización de servicio son significativas para la entidad y relevantes para la auditoría, el auditor debería obtener suficiente información para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno y para evaluar el riesgo de control ya sea a un nivel máximo, o un nivel más bajo si se realizan pruebas de control.

El auditor del cliente puede lograr obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno afectados por la organización de servicio por medio de la lectura del dictamen del auditor de la organización de servicio. Además, cuando evalúe el riesgo de control para las aseveraciones afectadas por los controles de sistemas de la organización de servicio, el auditor del cliente puede también usar el dictamen del auditor de la organización de servicio. **Si el auditor del cliente usa el dictamen del auditor de una organización de servicio, el auditor debería considerar hacer averiguaciones concernientes a la competencia profesional del auditor en el contexto de la asignación específica asumida por el director de la organización de servicio.**

Informes del auditor de la organización de servicio

Cuando utiliza el dictamen del auditor de una organización de servicio, el auditor del cliente debería considerar la naturaleza y el contenido de dicho dictamen.

El auditor del cliente debería considerar el alcance del trabajo realizado por el auditor de la organización de servicio y debería evaluar la utilidad y propiedad de los informes emitidos por el auditor de la organización de servicio.

Para aquellas pruebas de control y resultados que son relevantes, un auditor del cliente debería considerar si la naturaleza, oportunidad y alcance de dichas pruebas proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno para soportar el nivel evaluado de riesgo de control por el auditor del cliente.

El auditor de una organización de servicio puede ser contratado para desempeñar procedimientos sustantivos que son de uso para un auditor del cliente. Dichos trabajos pueden implicar la realización de procedimientos convenidos por el cliente y su auditor y por la organización de servicio y su auditor.

Cuando un auditor del cliente usa un informe del auditor de una organización de servicio, no deberá hacerse ninguna referencia en el dictamen del auditor del cliente al dictamen del auditor sobre la organización de servicio.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría * **Evidencia de Auditoría**

500. EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia de auditoría que se tiene que obtener cuando se auditan estados financieros, y los procedimientos para obtener dicha evidencia de auditoría.

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.

La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos.

“Pruebas de control” significan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.

“Procedimientos sustantivos” significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia en los estados financieros, y son de dos tipos:

- (a) Pruebas de detalles de transacciones y balances; y
- (b) Procedimientos analíticos

Evidencia suficiente apropiada de auditoría

La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría; la propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una particular aseveración y su confiabilidad. Ordinariamente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoría que es persuasiva y no concluyente y a menudo buscará evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma aseveración.

Para formar la opinión de auditoría, el auditor ordinariamente no examina toda la información disponible porque se puede llegar a conclusiones sobre un saldo de una cuenta, clase de transacciones o control por medio del ejercicio de su juicio o de muestreo estadístico.

Al obtener la evidencia de auditoría de las pruebas de control, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría para soportar el nivel evaluado de riesgo de control.

Los aspectos de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre los que el auditor debería obtener evidencia son:

- (a) *diseño*: los sistemas de contabilidad y de control interno están diseñados adecuadamente para prevenir y/o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia; y
- (b) *operación*: los sistemas existen y han operado en forma efectiva a lo largo del período respectivo.

Al obtener evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría de dichos procedimientos junto con cualquiera evidencia de pruebas de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros.

Las aseveraciones de los estados financieros son aseveraciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros. Pueden categorizarse como sigue:

- (a) *existencia*: un activo o pasivo existe en una fecha dada;
- (b) *derechos y obligaciones*: un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada;
- (c) *ocurrencia*: una transacción o evento tuvo lugar, la cual pertenece a la entidad durante el período.,

(d) *integridad*: no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar;

(e) *valuación*: un activo o pasivo es registrado a un valor apropiado en libros;

(f) *medición*: una transacción o evento es registrado por su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al periodo apropiado; y

(g) *presentación y revelación*: una partida se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia aplicable para informes financieros.

La evidencia de auditoría es más persuasiva cuando las partidas de evidencia de diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado acumulativo de confianza más alto del que se obtendría de partidas de evidencia de auditoría cuando se consideran individualmente. Por el contrario, cuando la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor determina que procedimientos adicionales son necesarios para resolver la inconsistencia.

Procedimientos para obtener evidencia de auditoría

El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los períodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoría buscada esté disponible.

Inspección

La inspección consiste en examinar registros, documentos, o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente y de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento. Tres categorías importantes de evidencia de auditoría documentaria, que proporcionan diferentes grados de confiabilidad, son:

- (a) evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por terceros;
- (b) evidencia de auditoría documentaria creada por terceros y retenida por la entidad;
y
- (c) evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por la entidad.

La inspección de activos tangibles proporciona evidencia de auditoría contable con respecto a su existencia pero no necesariamente a su propiedad o valor.

Observación

La observación consiste en mirar un proceso o procedimiento desempeñado por otros, por ejemplo, la observación por el auditor del conteo de inventarios

por personal de la entidad o el desarrollo de procedimientos de control que no dejan rastro de auditoría.

Investigación y confirmación

La investigación consiste en buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad. Las investigaciones pueden tener un rango desde investigaciones formales por escrito dirigidas a terceros hasta investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información adicional o evidencia de auditoría corroborativa.

La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar información contenida en los registros contables. Por ejemplo, el auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de comunicación con los deudores.

Cómputo

El cómputo consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente y registros contables o en desarrollar cálculos independientes.

Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices y tendencias significativos incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría * Evidencia de Auditoría

501. EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ADICIONALES PARA PARTIDAS ESPECÍFICAS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos adicionalmente a lo contenido en NIA Evidencia de auditoría, con respecto a ciertos montos específicos de los estados financieros y a otras revelaciones.

La aplicación de las normas y lineamientos proporcionados en esta NIA ayudarían al auditor a obtener evidencia de auditoría con respecto de montos específicos de los estados financieros y otras revelaciones consideradas.

Esta NIA comprende las siguientes partes:

- Parte A: Asistencia a conteo físico del inventario
- Parte B: Confirmación de cuentas por cobrar
- Parte C: Investigación respecto de litigios y reclamaciones.
- Parte D: Valuación y revelación de inversiones a largo plazo.
- Parte E: Información por segmentos

PARTE A: Asistencia a conteo físico del inventario

La administración ordinariamente establece procedimientos bajo los cuales el inventario es contado físicamente, cuando menos una vez al año, para servir como base para la preparación de los estados financieros o para asegurar la confiabilidad del sistema de inventario perpetuo.

Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible. Dicha asistencia hará posible al auditor inspeccionar el inventario, observar el cumplimiento con la operación de procedimientos de la administración para registrar, así como controlar los resultados del conteo y proporcionar evidencia respecto de la confiabilidad de los procedimientos de la administración.

Si está imposibilitado de asistir al conteo físico del inventario en la fecha planeada debido a causas imprevistas, el auditor deberá tomar u observar algunos conteos físicos en una fecha alternativa y, cuando sea necesario, realizar pruebas de las transacciones intermedias.

Donde la asistencia no sea factible, debido a factores como la naturaleza y localización del inventario, el auditor deberá considerar si los procedimientos alternativos brindan evidencia suficiente apropiada de auditoría de la existencia y condición para concluir que el auditor no necesita hacer referencia a una limitación en el alcance. Por ejemplo, la documentación de la venta subsecuente de partidas específicas de inventario adquiridas o compradas antes del conteo físico del inventario puede proporcionar evidencia suficiente apropiada de auditoría.

Al planear la asistencia al conteo físico del inventario o los procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar:

- La naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno usados respecto del inventario.
- Los riesgos inherentes, de control y de detección, así como la importancia relativa con relación al inventario.
- Si se espera que sean establecidos procedimientos adecuados y se emitan instrucciones apropiadas para el conteo físico del inventario.

- La organización de tiempo del conteo.
- Las localidades en las que se tiene el inventario.
- Si se necesita la ayuda de un experto.

Cuando se tienen que determinar las cantidades por medio de un conteo físico del inventario y el auditor asiste a dicho conteo, o cuando la entidad opera un sistema perpetuo y el auditor asiste a un conteo una o más veces durante el año, el auditor ordinariamente deberá observar los procedimientos de conteo y realizar conteos de prueba.

Cuando el inventario está situado en diferentes sitios, el auditor deberá considerar a cuáles de ellos es apropiada su asistencia, tomando en cuenta la importancia relativa del inventario y la evaluación del riesgo inherente y de control en los diferentes sitios.

El auditor debería revisar las instrucciones de la administración respecto de:

- (a) la aplicación de procedimientos de control, por ejemplo, recopilación de hojas de recuento de existencias usadas, contabilidad de hojas de recuento de existencias no usadas y procedimientos de conteo y recuento;
- (b) identificación precisa de la etapa de terminación del trabajo en proceso, de artículos de movimiento lento, obsoletos, dañados y de inventarios poseídos por terceros, por ejemplo, en consignación; y
- (c) si se hacen arreglos apropiados respecto del movimiento de inventario entre dependencias y el despacho, así como recepción de inventario antes y después de la fecha de corte.

Para obtener seguridad de que los procedimientos de la administración están implementados adecuadamente, el auditor deberá observar los procedimientos de los empleados y realizar conteos de prueba. Cuando realice conteos, el auditor deberá poner a prueba tanto la integridad como la exactitud de los registros de conteo, siguiendo el rastro a partidas seleccionadas de dichos registros hasta el inventario físico y partidas seleccionadas del inventario físico a los registros de conteo. El auditor deberá considerar el grado al cual es necesario retener copias de dichos registros de conteo para pruebas posteriores.

El auditor deberá también considerar procedimientos de corte, incluyendo detalles del movimiento de inventario justamente antes de, durante y después del conteo, de modo que la contabilidad de dichos movimientos pueda ser verificada en una fecha posterior.

Por razones prácticas, el conteo físico del inventario puede conducirse en una fecha distinta de la del fin del período. Esto, ordinariamente, será adecuado para fines de auditoría sólo cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto. El auditor evaluará si, mediante la aplicación de procedimientos apropiados, fueron registrados correctamente los cambios en el inventario entre la fecha de conteo y el final del período.

Cuando la entidad opera un sistema de inventario perpetuo que se usa para determinar el balance del fin de período, el auditor deberá evaluar si, mediante la aplicación de procedimientos adicionales, se concilian las diferencias significativas entre el conteo físico y los registros de inventario perpetuo, y si los registros son ajustados apropiadamente.

El auditor deberá poner a prueba el listado final del inventario para evaluar si refleja en forma precisa las existencias físicas reales del inventario.

Cuando el inventario esta bajo custodia y control de un tercero, el auditor ordinariamente obtendrá confirmación directa del tercero sobre las cantidades y condiciones del inventario retenido a nombre de la entidad. Dependiendo de la importancia relativa de este inventario el auditor considerará también:

- La integridad e independencia del tercero.
- Observar, o hacer arreglos para que otro auditor observe el conteo físico del inventario.
- Obtener un informe de otro auditor sobre la adecuación de los sistemas de contabilidad y de control interno del tercero, para asegurar que el inventario es contado correctamente, así como salvaguardado adecuadamente.
- Inspeccionar la documentación referente al inventario retenido por terceros, por ejemplo, recibos de almacén, u obtener información de otras partes cuando dicho inventario ha sido comprometido como colateral.

PARTE B: Véase la NIA 505 – Confirmaciones externas.

PARTE C: Investigación respecto de litigio y reclamaciones

El litigio y las reclamaciones que involucran a una entidad pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros y así puede requerirse que sea revelado y/o contemplado en los estados financieros.

El auditor deberá llevar a cabo procedimientos para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. Los procedimientos que el auditor incluiría son:

- Hacer investigaciones apropiadas con la administración, incluyendo la obtención de representaciones.**
- Revisar minutas del consejo y correspondencia con los abogados de la entidad.
- Examinar las cuentas de gastos legales.
- Usar cualquier información obtenida respecto del negocio de la entidad, incluyendo información obtenida en discusiones con cualquier departamento legal interno.

Cuando el litigio y las reclamaciones han sido identificados o cuando el auditor cree que pueden existir, el auditor deberá buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. Dicha comunicación ayudará a obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría

respecto de sí son conocidos litigios y reclamaciones potencialmente importantes y si las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras, incluyendo costos, son confiables.

La carta, que deberá ser preparada por la administración y enviada por el auditor, solicitaría al abogado que se comunique directamente con el auditor. Cuando se considera poco probable que el abogado responda a una investigación general, ordinariamente la carta especificará:

- Una lista de litigios y reclamaciones.
- Evaluación de la administración del resultado del litigio o reclamación y su estimación de las implicaciones financieras, incluyendo costos implicados.
- Una solicitud de que el abogado confirme la razonabilidad de las evaluaciones de la administración, y que proporcione al auditor información adicional si el abogado considera que la lista es incompleta o incorrecta.

El auditor considera el status de los asuntos legales hasta la fecha del dictamen de auditoría. En algunos casos el auditor necesitará obtener de los abogados información actualizada.

En ciertas circunstancias, por ejemplo, donde el asunto es complejo o hay desacuerdo entre la administración y el abogado, puede ser necesario para el auditor reunirse con el abogado para discutir el resultado probable del litigio y las reclamaciones. Dichas reuniones tendrán lugar con permiso de la administración y, preferiblemente, con la asistencia de un representante de la administración.

Si la administración rehúsa dar permiso al auditor de comunicarse con los abogados de la entidad, esto será una limitación en el alcance y ordinariamente conduciría a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Cuando un abogado se niega a responder de una manera apropiada y el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría al aplicar procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar si hay una limitación en el alcance que pueda conducir a una opinión calificada o a una abstención de opinión.

PARTE D. Valuación y revelación de inversiones a largo plazo

Cuando las inversiones a largo plazo son importantes para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su valuación y revelación.

Los procedimientos de auditoría referentes a inversiones a largo plazo por lo común incluyen considerar evidencia respecto a si la entidad tiene la capacidad de continuar manteniendo las inversiones en una base de largo plazo, y discutir con la administración si la entidad mantendrá las inversiones como inversiones a largo plazo y obtener representaciones escritas para tal efecto.

Otros procedimientos ordinariamente incluirían considerar los estados financieros relacionados y otra información como cotizaciones de mercado, que proporcionan una

indicación de valor y comparar dichos valores con el monto en libros de las inversiones hasta la fecha del dictamen del auditor.

Si dichos valores no exceden los montos en libros, el auditor considera si se requiere un ajuste. Si hay incertidumbre respecto a si el monto en libros será recuperado, el auditor deberá considerar si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados.

PARTE E: Información por segmentos

Cuando la información por segmentos es importante para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros.

El auditor considera la información por segmentos con relación a los estados financieros tomados como un todo, y ordinariamente no se requiere aplicar procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos por sí solos. Sin embargo, el concepto de importancia relativa abarca factores tanto cuantitativos como cualitativos y los procedimientos del auditor reconocen esto.

Los procedimientos de auditoría respecto a la información por segmentos consisten ordinariamente en procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría apropiados en las circunstancias.

El auditor deberá discutir con la administración los métodos usados para determinar la información por segmentos, y considerar si es probable que dichos métodos den como resultado la revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable y deberá poner a prueba la aplicación de dichos métodos. El auditor deberá considerar las ventas, transferencias y cargos Inter.-segmentos, la eliminación de montos inter-segmentos, las comparaciones con presupuestos, así como otros resultados esperados, por ejemplo, utilidades de operación como un porcentaje de ventas, la asignación de activos y costos entre segmentos, incluyendo la consistencia con períodos anteriores, junto con lo adecuado de las revelaciones respecto a inconsistencias.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Si está imposibilitado de asistir al conteo físico del inventario en la fecha planeada debido a causas imprevistas, el auditor deberá tomar u observar algunos conteos físicos en una fecha alternativa y, cuando sea necesario, realizar pruebas de las transacciones intermedias.

Donde la asistencia no sea factible, debido a factores como la naturaleza y localización del inventario, el auditor deberá considerar si los procedimientos alternativos brindan evidencia suficiente apropiada de auditoría de la existencia y condición para concluir que el auditor no necesita hacer referencia a una limitación en el alcance. Por ejemplo, la documentación de la venta subsecuente de partidas específicas de inventario adquiridas o compradas antes del conteo físico del inventario puede proporcionar evidencia suficiente apropiada de auditoría.

Al planear la asistencia al conteo físico del inventario o los procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar:

- La naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno usados respecto del inventario.
- Los riesgos inherentes, de control y de detección, así como la importancia relativa con relación al inventario.
- Si se espera que sean establecidos procedimientos adecuados y se emitan instrucciones apropiadas para el conteo físico del inventario.
- La organización de tiempo del conteo.
- Las localidades en las que se tiene el inventario.
- Si se necesita la ayuda de un experto.

Cuando se tienen que determinar las cantidades por medio de un conteo físico del inventario y el auditor asiste a dicho conteo, o cuando la entidad opera un sistema perpetuo y el auditor asiste a un conteo una o más veces durante el año, el auditor ordinariamente deberá observar los procedimientos de conteo y realizar conteos de prueba.

Cuando el inventario está situado en diferentes sitios, el auditor deberá considerar a cuáles de ellos es apropiada su asistencia, tomando en cuenta la importancia relativa del inventario y la evaluación del riesgo inherente y de control en los diferentes sitios.

El auditor debería revisar las instrucciones de la administración respecto de:

- (a) la aplicación de procedimientos de control, por ejemplo, recopilación de hojas de recuento de existencias usadas, contabilidad de hojas de recuento de existencias no usadas y procedimientos de conteo y recuento;
- (b) identificación precisa de la etapa de terminación del trabajo en proceso, de artículos de movimiento lento, obsoletos, dañados y de inventarios poseídos por terceros, por ejemplo, en consignación; y
- (c) si se hacen arreglos apropiados respecto del movimiento de inventario entre dependencias y el despacho, así como recepción de inventario antes y después de la fecha de corte.

Para obtener seguridad de que los procedimientos de la administración están implementados adecuadamente, el auditor deberá observar los procedimientos de los empleados y realizar conteos de prueba. Cuando realice conteos, el auditor deberá poner a prueba tanto la integridad como la exactitud de los registros de conteo, siguiendo el rastro a partidas seleccionadas de dichos registros hasta el inventario físico y partidas seleccionadas del inventario físico a los registros de conteo. El auditor deberá considerar el grado al cual es necesario retener copias de dichos registros de conteo para pruebas posteriores.

El auditor deberá también considerar procedimientos de corte, incluyendo detalles del movimiento de inventario justamente antes de, durante y después del conteo, de modo que la contabilidad de dichos movimientos pueda ser verificada en una fecha posterior.

Por razones prácticas, el conteo físico del inventario puede conducirse en una fecha distinta de la del fin del período. Esto, ordinariamente, será adecuado para fines de auditoría sólo cuando el riesgo de control es evaluado como menos que alto. El auditor evaluará si, mediante la aplicación de procedimientos apropiados, fueron registrados correctamente los cambios en el inventario entre la fecha de conteo y el final del período.

Cuando la entidad opera un sistema de inventario perpetuo que se usa para determinar el balance del fin de período, el auditor deberá evaluar si, mediante la aplicación de procedimientos adicionales, se concilian las diferencias significativas entre el conteo físico y los registros de inventario perpetuo, y si los registros son ajustados apropiadamente.

El auditor deberá poner a prueba el listado final del inventario para evaluar si refleja en forma precisa las existencias físicas reales del inventario.

Cuando el inventario está bajo custodia y control de un tercero, el auditor ordinariamente obtendrá confirmación directa del tercero sobre las cantidades y condiciones del inventario retenido a nombre de la entidad. Dependiendo de la importancia relativa de este inventario el auditor considerará también:

- La integridad e independencia del tercero.
- Observar, o hacer arreglos para que otro auditor observe el conteo físico del inventario.
- Obtener un informe de otro auditor sobre la adecuación de los sistemas de contabilidad y de control interno del tercero, para asegurar que el inventario es contado correctamente, así como salvaguardado adecuadamente.
- Inspeccionar la documentación referente al inventario retenido por terceros, por ejemplo, recibos de almacén, u obtener información de otras partes cuando dicho inventario ha sido comprometido como colateral.

PARTE B: Véase la NIA 505 – Confirmaciones externas.

PARTE C: Investigación respecto de litigio y reclamaciones

El litigio y las reclamaciones que involucran a una entidad pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros y así puede requerirse que sea revelado y/o contemplado en los estados financieros.

El auditor deberá llevar a cabo procedimientos para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. Los procedimientos que el auditor incluiría son:

- Hacer investigaciones apropiadas con la administración, incluyendo la obtención de representaciones.

- Revisar minutas del consejo y correspondencia con los abogados de la entidad.
- Examinar las cuentas de gastos legales.
- Usar cualquier información obtenida respecto del negocio de la entidad, incluyendo información obtenida en discusiones con cualquier departamento legal interno.

Cuando el litigio y las reclamaciones han sido identificados o cuando el auditor cree que pueden existir, el auditor deberá buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. Dicha comunicación ayudará a obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de si son conocidos litigios y reclamaciones potencialmente importantes y si las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras, incluyendo costos, son confiables.

La carta, que deberá ser preparada por la administración y enviada por el auditor, solicitará al abogado que se comunique directamente con el auditor. Cuando se considera poco probable que el abogado responda a una investigación general, ordinariamente la carta especificará:

- Una lista de litigios y reclamaciones.
- Evaluación de la administración del resultado del litigio o reclamación y su estimación de las implicaciones financieras, incluyendo costos implicados.
- Una solicitud de que el abogado confirme la razonabilidad de las evaluaciones de la administración, y que proporcione al auditor información adicional si el abogado considera que la lista es incompleta o incorrecta.

El auditor considera el status de los asuntos legales hasta la fecha del dictamen de auditoría. En algunos casos el auditor necesitará obtener de los abogados información actualizada.

En ciertas circunstancias, por ejemplo, donde el asunto es complejo o hay desacuerdo entre la administración y el abogado, puede ser necesario para el auditor reunirse con el abogado para discutir el resultado probable del litigio y las reclamaciones. Dichas reuniones tendrán lugar con permiso de la administración y, preferiblemente, con la asistencia de un representante de la administración.

Si la administración rehúsa dar permiso al auditor de comunicarse con los abogados de la entidad, esto será una limitación en el alcance y ordinariamente conduciría a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Cuando un abogado se niega a responder de una manera apropiada y el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría al aplicar procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar si hay una limitación en el alcance que pueda conducir a una opinión calificada o a una abstención de opinión.

PARTE D. Valuación y revelación de inversiones a largo plazo

Cuando las inversiones a largo plazo son importantes para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su valuación y revelación.

Los procedimientos de auditoría referentes a inversiones a largo plazo por lo común incluyen considerar evidencia respecto a si la entidad tiene la capacidad de continuar manteniendo las

inversiones en una base de largo plazo, y discutir con la administración si la entidad mantendrá las inversiones como inversiones a largo plazo y obtener representaciones escritas para tal efecto.

Otros procedimientos ordinariamente incluirían considerar los estados financieros relacionados y otra información como cotizaciones de mercado, que proporcionan una indicación de valor y comparar dichos valores con el monto en libros de las inversiones hasta la fecha del dictamen del auditor.

Si dichos valores no exceden los montos en libros, el auditor considera si se requiere un ajuste. Si hay incertidumbre respecto a si el monto en libros será recuperado, el auditor deberá considerar si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados.

PARTE E: Información por segmentos

Cuando la información por segmentos es importante para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros.

El auditor considera la información por segmentos con relación a los estados financieros tomados como un todo, y ordinariamente no se requiere aplicar procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos por sí solos. Sin embargo, el concepto de importancia relativa abarca factores tanto cuantitativos como cualitativos y los procedimientos del auditor reconocen esto.

Los procedimientos de auditoría respecto a la información por segmentos consisten ordinariamente en procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría apropiados en las circunstancias.

El auditor deberá discutir con la administración los métodos usados para determinar la información por segmentos, y considerar si es probable que dichos métodos den como resultado la revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros aplicable y deberá poner a prueba la aplicación de dichos métodos. El auditor deberá considerar las ventas, transferencias y cargos Inter.-segmentos, la eliminación de montos inter-segmentos, las comparaciones con presupuestos, así como otros resultados esperados, por ejemplo, utilidades de operación como un porcentaje de ventas, la asignación de activos y costos entre segmentos, incluyendo la consistencia con períodos anteriores, junto con lo adecuado de las revelaciones respecto a inconsistencias.

* Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla

Normas Internacionales de Auditoría * **Evidencia de Auditoría**

505. CONFIRMACIONES EXTERNAS

Introducción

El propósito de esta NIA es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso por parte del auditor de las confirmaciones externas como un medio para obtener evidencia de auditoría.

El auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar ciertas aseveraciones de los estados financieros. Al tomar esta determinación, el auditor deberá considerar la importancia relativa, el nivel evaluado de riesgo inherente y de control, y cómo reducirá la evidencia de otros procedimientos de auditoría planeados el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo para las aseveraciones aplicables de los estados financieros.

La confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa de un tercero, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros. Al decidir a qué grado usar las confirmaciones externas, el auditor considera las características del entorno en que opera la entidad que esta siendo auditada y la práctica de los potenciales participantes en el manejo de solicitudes de confirmación directa.

Con frecuencia se usan las confirmaciones externas en relación con los saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede pedir confirmación externa de los términos de convenios o transacciones que tenga una entidad con terceros. La solicitud de confirmación se diseña para averiguar si se han hecho modificaciones al convenio, y si es así, cuáles son los detalles relevantes. Otros ejemplos de situaciones donde pueden usarse las confirmaciones externas incluyen los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información de banqueros.
- Saldos de cuentas por cobrar.
- Existencias en poder de terceros en almacenes de depósito para procesamiento o en consignación.
- Títulos de propiedad en posesión de abogados o financieros para su salvaguarda o como valores.
- Inversiones compradas a corredores pero no entregadas a la fecha del balance.
- Préstamos de entidades financieras y particulares.
- Saldos de cuentas por pagar.

Relación de los procedimientos de confirmación externa con la evaluación del auditor del riesgo inherente y el riesgo de control

Mientras más bajo sea el nivel evaluado de riesgo inherente y de control, menos seguridad necesita el auditor de procedimientos sustantivos para formarse una conclusión sobre una aseveración de los estados financieros. Por ejemplo, una entidad puede tener un préstamo que está devolviendo de acuerdo a un calendario convenido, cuyos términos ha confirmado el auditor en años anteriores. Si el otro trabajo desarrollado por el auditor (incluyendo las pruebas de control que fueran necesarias) indica que los términos del préstamo no han

cambiado y han conducido a evaluar como bajo el nivel de riesgo inherente y de control sobre el saldo vigente del préstamo, el auditor podría limitar los procedimientos sustantivos a la prueba de detalles de los pagos hechos, en vez de confirmar de nuevo el saldo directamente con el prestamista.

Las transacciones inusuales o complejas pueden asociarse con niveles más altos de riesgo inherente o de control que las transacciones sencillas. Si la entidad participa en una transacción inusual o compleja y el nivel de riesgo inherente y de control se evalúa como alto, el auditor considera el confirmar los términos de la transacción con las otras partes, además de examinar la documentación en poder de la entidad.

Aseveraciones a que se refieren las confirmaciones externas

La NIA 500 categoriza las aseveraciones de la administración incorporadas en los estados financieros como existencia, derechos, obligaciones, ocurrencia, integridad, valuación, cuantificación, presentación y revelación. Si bien las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría respecto a estas aseveraciones, la capacidad de una confirmación externa para proporcionar evidencia relevante sobre una aseveración particular de los estados financieros varía.

La confirmación externa de una cuenta por cobrar proporciona fuerte evidencia respecto a la existencia de la cuenta en una cierta fecha. La confirmación también proporciona evidencia respecto a la operación de procedimientos de corte. Sin embargo, dicha confirmación ordinariamente no proporciona toda la evidencia de auditoría necesaria respecto a la aseveración de valuación, ya que no es factible pedir al deudor que confirme información detallada relativa a su capacidad de pagar la cuenta.

De modo similar, en el caso de bienes retenidos en consignación, es probable que la confirmación externa proporcione fuerte evidencia para soportar las aseveraciones de existencia, de derechos y de obligaciones, pero no podría proporcionar evidencia que soporte la aseveración de valuación.

La relevancia de las confirmaciones externas para la auditoría de una aseveración particular de los estados financieros también es afectada por el objetivo del auditor al seleccionar la información para confirmación. Por ejemplo, cuando se audita la aseveración de integridad de las cuentas por pagar, el auditor necesita obtener evidencia de que no hay pasivos importantes sin registrar. En consecuencia, el enviar solicitudes de confirmación a los principales proveedores de una entidad pidiéndoles proporcionar copias de sus estados de cuenta directamente al auditor, aun si los registros no muestran ninguna cantidad que se les adeude actualmente, sería generalmente más efectivo para detectar pasivos no registrados que seleccionar cuentas para confirmación con base en los montos más grandes registrados en el auxiliar de cuentas por pagar.

Al obtener evidencia para aseveraciones a las que no se refieren en forma adecuada las confirmaciones, el auditor considere otros procedimientos de auditoría para complementar los procedimientos de confirmación o para usarse en vez de los procedimientos de confirmación.

Diseño de la solicitud de confirmación externa

El auditor deberá ajustar con exactitud las solicitudes de confirmación externa al objetivo de auditoría específico. Al diseñar la solicitud, el auditor considera las aseveraciones de que se trata y los factores que es probable afecten la confiabilidad de las confirmaciones. Factores tales como, la forma de la solicitud de confirmación externa, experiencia previa en la auditoría o trabajos similares, la naturaleza de la información que se confirma y el presunto consultado afectan el diseño de las solicitudes, porque estos factores tienen un efecto directo sobre la confiabilidad de la evidencia obtenida mediante procedimientos de confirmación externa.

También al diseñar la solicitud, el auditor considera el tipo de información que los consultados podrán confirmar fácilmente, ya que esto puede afectar la tasa de respuestas y la naturaleza de la evidencia obtenida. Por ejemplo, los sistemas contables de ciertos participantes pueden facilitar la confirmación externa de transacciones separadas y no de saldos de toda la cuenta. Además, los participantes quizás no puedan siempre confirmar ciertos tipos de información tal como el saldo global de cuentas por cobrar, pero tal vez, puedan confirmar los montos de facturas individuales dentro del saldo total.

Las solicitudes de confirmación ordinariamente incluyen autorización de la administración al consultado para que revele la información al auditor. Los participantes pueden estar más dispuestos a responder a una solicitud de confirmación que contenga autorización de la administración y, en algunos casos, quizá no puedan responder a menos que la solicitud contenga la autorización de la administración.

Uso de confirmaciones positivas y negativas

El auditor puede usar solicitudes de confirmación externa positiva o negativa o una combinación de ambas.

Una solicitud de confirmación externa positiva pide al consultado que conteste en todos los casos al auditor, ya sea indicando el acuerdo del participante con la información dada, o pidiendo al consultado que suministre la información. Por lo común se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría confiable. Sin embargo, hay riesgo de que un consultado pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información sea correcta. Con frecuencia, el auditor no puede detectar si esto ha ocurrido. Sin embargo, el auditor puede reducir este riesgo, usando solicitudes de confirmación positivas que no declaren el monto (u otra información) en la solicitud de confirmación, sino que le pide al consultado que llene la cantidad o la otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación "en blanco" puede dar como resultado tasas de respuesta más bajas porque se requiere un esfuerzo adicional de parte de los consultados.

Una solicitud de confirmación externa negativa pide al consultado que conteste solo en caso de desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud. Sin embargo, cuando no se ha recibido respuesta a la solicitud de confirmación negativa, el auditor queda consciente de que no habrá una evidencia explícita de que las presuntas terceras partes hayan recibido las solicitudes de confirmación y que verificaron que la información allí contenida es correcta. En consecuencia, el uso de solicitudes de confirmación negativa ordinariamente proporciona evidencia menos confiable que el uso de solicitudes de confirmación positiva, y el auditor

considera la realización de otros procedimientos sustantivos para complementar el uso de confirmaciones negativas.

Las solicitudes de confirmación negativa pueden usarse para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable cuando:

- (a) El nivel evaluado de riesgo inherente y de control es bajo.
- (b) Está implicado un gran número de saldos pequeños.
- (c) No se espera un número sustancial de errores.
- (d) El auditor no tiene razón para creer que los consultados no harán caso a estas solicitudes.

Puede usarse una combinación de confirmaciones externas positivas y negativas. Por ejemplo, cuando el saldo total de cuentas por cobrar comprende un pequeño número de saldos grandes y un gran número de saldos pequeños, el auditor puede decidir que es apropiado confirmar todos o una muestra de los saldos grandes con solicitudes de confirmación positiva y una muestra de los saldos pequeños, usando solicitudes de confirmación negativa.

Peticiones de la administración

Cuando el auditor busca confirmar ciertos saldos u otra información y la administración pide al auditor que no lo haga, el auditor deberá considerar si hay fundamentos viciosos para esta petición y deberá obtener evidencia para soportar la validez de las solicitudes de la administración. Si el auditor está de acuerdo con la petición de la administración de no buscar una confirmación externa respecto a un asunto en particular, el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos para obtener suficiente evidencia apropiada respecto a dicho asunto.

Si el auditor no acepta la validez de la petición de la administración y se le impide llevar a cabo las confirmaciones, se presenta una limitación en el alcance del trabajo del auditor y el auditor deberá considerar el posible impacto en su dictamen.

Al considerar las razones proporcionadas por la administración, el auditor aplica una actitud de escepticismo profesional y considera si la petición tiene alguna implicación respecto a la integridad de la administración. El auditor considera si la petición de la administración puede indicar la posible existencia de fraude o error. Si el auditor cree que existe fraude o error, el auditor aplica los lineamientos de la NIA 240, Fraude y error. El auditor también considera si los procedimientos alternativos proporcionarán suficiente evidencia apropiada respecto a ese asunto.

Características de los consultados

La confiabilidad en la evidencia proporcionada por una confirmación se afecta por la competencia, independencia, autoridad para responder, conocimiento del asunto que se quiere confirmar y objetividad del consultado. Por esta razón, el auditor trata de asegurarse, cuando

sea factible, que la solicitud de confirmación se dirige a un individuo apropiado. Por ejemplo, cuando se confirma que se ha desistido de un pacto relacionado con la deuda a largo plazo de una entidad, el auditor dirige la solicitud a un funcionario del acreedor que tenga conocimiento del desistimiento y la autoridad para proporcionar la información.

El auditor también evalúa si ciertas partes no pueden proporcionar una respuesta objetiva o imparcial a una solicitud de confirmación. Puede surgir a la atención del auditor información sobre la competencia, conocimiento, motivación, capacidad o voluntad de responder del consultado. El auditor considera el efecto de dicha información al diseñar la solicitud de confirmación y al evaluar los resultados, incluyendo el determinar si son necesarios procedimientos adicionales.

El auditor también considera si hay suficiente base para concluir que la solicitud de confirmación se envía a un consultado de quien el auditor puede esperar una respuesta que proporcione suficiente evidencia apropiada. Por ejemplo, el auditor puede encontrar importantes transacciones inusuales de fin de año, las cuales tengan un efecto importante sobre los estados financieros, siendo estas transacciones con un tercero que depende económicamente de la entidad. En tales circunstancias, el auditor considera si el tercero puede estar motivado a proporcionar una respuesta inexacta.

El proceso de confirmación externa

Cuando realice procedimientos de confirmación, el auditor deberá mantener control sobre el proceso de seleccionar a quienes se les enviará una solicitud, la preparación, el envío de las solicitudes de confirmación y las respuestas a dichas solicitudes. Se mantiene control sobre las comunicaciones entre los presuntos receptores y el auditor para minimizar la posibilidad de que los resultados del proceso de confirmación sean parciales a causa de la interceptación y alteración de las solicitudes de confirmación o las respuestas. El auditor se asegura de que sea el mismo quien envíe las solicitudes de confirmación, de que las solicitudes están dirigidas en forma apropiada y de que se pida que todas las respuestas se manden directamente al auditor. El auditor considera si las respuestas han llegado de los presuntos remitentes

Solicitud de confirmación positiva sin respuesta

El auditor deberá realizar procedimientos alternativos cuando no se reciba ninguna respuesta a una solicitud de confirmación externa positiva. Los procedimientos alternativos de auditoría deberán ser tales que proporcionen la evidencia sobre las aseveraciones de los estados financieros que se tenía la intención que proporcionara la solicitud de confirmación.

Cuando no se recibe respuesta, el auditor ordinariamente establece contacto con el receptor de la solicitud para propiciar una respuesta. Cuando el auditor no puede obtener una respuesta, el auditor usa procedimientos alternativos de auditoría. La naturaleza de los procedimientos alternativos varía de acuerdo a la cuenta y a la aseveración en cuestión. En el examen de cuentas por cobrar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de los recibos de efectivo posteriores, examen de documentos de embarque u otra documentación del cliente para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y pruebas de corte de ventas para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad. En el examen de cuentas por pagar,

los procedimientos alternativos pueden incluir examen de desembolsos de efectivo posteriores o correspondencia de terceros para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y examen de otros registros, tales como notas de recibo de mercancías, para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad.

Confiabilidad de las respuestas recibidas

El auditor considera si hay alguna indicación de que las confirmaciones externas recibidas puedan no ser confiables. El auditor considera la autenticidad de la respuesta y realiza procedimientos para despejar cualquier preocupación. El auditor puede escoger la verificación de la fuente y contenidos de una respuesta con una llamada telefónica al presunto remitente. Además, el auditor solicita al presunto remitente que envíe la confirmación original directamente al auditor. Con el uso creciente de la tecnología, el auditor considera validar la fuente de las respuestas recibidas en formatos electrónicos (por ejemplo, fax o correo electrónico). Las confirmaciones orales se documentan en los papeles de trabajo. Si la información de las confirmaciones orales es importante, el auditor pide a las partes implicadas que corroboren por escrito la información específica directamente al auditor.

Causas y frecuencia de excepciones

Cuando el auditor se forma una conclusión de que el proceso de confirmación y los procedimientos alternativos no han proporcionado suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a una aseveración, el auditor deberá llevar a cabo procedimientos adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para formarse la conclusión, el auditor considera:

- a. la confiabilidad de las confirmaciones y procedimientos alternativos;
- b. la naturaleza de cualesquiera excepciones, incluyendo las implicaciones, tanto cuantitativas como cualitativas de dichas excepciones; y
- c. la evidencia proporcionada por otros procedimientos.

Con base en esta evaluación, el auditor determina si se necesitan procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

El auditor también considera las causas y frecuencia de las excepciones reportadas por los consultados. Una excepción puede indicar una representación errónea en los registros de la entidad, en cuyo caso, el auditor determina las razones para la representación errónea y evalúa si tiene un efecto importante sobre los estados financieros. Si una excepción indica una representación errónea, el auditor reconsidera la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para proporcionar la evidencia requerida.

Evaluación de los resultados del proceso de confirmación

El auditor deberá evaluar si los resultados del proceso de confirmación externa junto con los resultados de cualesquiera otros procedimientos realizados, proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a la aseveración de los estados financieros que se auditan. Al conducir esta evaluación el auditor considera los lineamientos proporcionados por la NIA 530, Muestreo de auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas.

Confirmaciones externas antes del final del año

Cuando el auditor usa la confirmación en una fecha anterior al balance general para obtener evidencia para soportar una aseveración de los estados financieros, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las transacciones relevantes a la aseveración en el período intermedio no han sido representadas erróneamente en una forma importante. Por razones prácticas cuando el nivel de riesgo inherente y de control se evalúa a un nivel menor que alto, el auditor puede decidir confirmar los saldos a una fecha distinta al final del período, por ejemplo, cuando la auditoría debe completarse dentro de un corto tiempo después de la fecha del balance. Como con todos los tipos de trabajo antes del final del año el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relativa al remanente del período.

- Títulos de propiedad en posesión de abogados o financieros para su salvaguarda o como valores.
- Inversiones compradas a corredores pero no entregadas a la fecha del balance.
- Préstamos de entidades financieras y particulares.
- Saldos de cuentas por pagar.

Relación de los procedimientos de confirmación externa con la evaluación del auditor del riesgo inherente y el riesgo de control

Mientras más bajo sea el nivel evaluado de riesgo inherente y de control, menos seguridad necesita el auditor de procedimientos sustantivos para formarse una conclusión sobre una aseveración de los estados financieros. Por ejemplo, una entidad puede tener un préstamo que está devolviendo de acuerdo a un calendario convenido, cuyos términos ha confirmado el auditor en años anteriores. Si el otro trabajo desarrollado por el auditor (incluyendo las pruebas de control que fueran necesarias) indica que los términos del préstamo no han cambiado y han conducido a evaluar como bajo el nivel de riesgo inherente y de control sobre el saldo vigente del préstamo, el auditor podría limitar los procedimientos sustantivos a la prueba de detalles de los pagos hechos, en vez de confirmar de nuevo el saldo directamente con el prestamista.

Las transacciones inusuales o complejas pueden asociarse con niveles más altos de riesgo inherente o de control que las transacciones sencillas. Si la entidad participa en una transacción inusual o compleja y el nivel de riesgo inherente y de control se evalúa como alto,

el auditor considera el confirmar los términos de la transacción con las otras partes, además de examinar la documentación en poder de la entidad.

Aseveraciones a que se refieren las confirmaciones externas

La NIA 500 categoriza las aseveraciones de la administración incorporadas en los estados financieros como existencia, derechos, obligaciones, ocurrencia, integridad, valuación, cuantificación, presentación y revelación. Si bien las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría respecto a estas aseveraciones, la capacidad de una confirmación externa para proporcionar evidencia relevante sobre una aseveración particular de los estados financieros varía.

La confirmación externa de una cuenta por cobrar proporciona fuerte evidencia respecto a la existencia de la cuenta en una cierta fecha. La confirmación también proporciona evidencia respecto a la operación de procedimientos de corte. Sin embargo, dicha confirmación ordinariamente no proporciona toda la evidencia de auditoría necesaria respecto a la aseveración de valuación, ya que no es factible pedir al deudor que confirme información detallada relativa a su capacidad de pagar la cuenta.

De modo similar, en el caso de bienes retenidos en consignación, es probable que la confirmación externa proporcione fuerte evidencia para soportar las aseveraciones de existencia, de derechos y de obligaciones, pero no podría proporcionar evidencia que soporte la aseveración de valuación.

La relevancia de las confirmaciones externas para la auditoría de una aseveración particular de los estados financieros también es afectada por el objetivo del auditor al seleccionar la información para confirmación. Por ejemplo, cuando se audita la aseveración de integridad de las cuentas por pagar, el auditor necesita obtener evidencia de que no hay pasivos importantes sin registrar. En consecuencia, el enviar solicitudes de confirmación a los principales proveedores de una entidad pidiéndoles proporcionar copias de sus estados de cuenta directamente al auditor, aun si los registros no muestran ninguna cantidad que se les adeude actualmente, sería generalmente más efectivo para detectar pasivos no registrados que seleccionar cuentas para confirmación con base en los montos más grandes registrados en el auxiliar de cuentas por pagar.

Al obtener evidencia para aseveraciones a las que no se refieren en forma adecuada las confirmaciones, el auditor considere otros procedimientos de auditoría para complementar los procedimientos de confirmación o para usarse en vez de los procedimientos de confirmación.

Diseño de la solicitud de confirmación externa

El auditor deberá ajustar con exactitud las solicitudes de confirmación externa al objetivo de auditoría específico. Al diseñar la solicitud, el auditor considera las aseveraciones de que se trata y los factores que es probable afecten la confiabilidad de las confirmaciones. Factores tales como, la forma de la solicitud de confirmación externa, experiencia previa en la auditoría o trabajos similares, la naturaleza de la información que se confirma y el presunto consultado afectan el diseño de las solicitudes, porque estos factores tienen un efecto directo sobre la confiabilidad de la evidencia obtenida mediante procedimientos de confirmación externa.

También al diseñar la solicitud, el auditor considera el tipo de información que los consultados podrán confirmar fácilmente, ya que esto puede afectar la tasa de respuestas y la naturaleza de la evidencia obtenida. Por ejemplo, los sistemas contables de ciertos participantes pueden facilitar la confirmación externa de transacciones separadas y no de saldos de toda la cuenta. Además, los participantes quizás no puedan siempre confirmar ciertos tipos de información tal como el saldo global de cuentas por cobrar, pero tal vez, puedan confirmar los montos de facturas individuales dentro del saldo total.

Las solicitudes de confirmación ordinariamente incluyen autorización de la administración al consultado para que revele la información al auditor. Los participantes pueden estar más dispuestos a responder a una solicitud de confirmación que contenga autorización de la administración y, en algunos casos, quizá no puedan responder a menos que la solicitud contenga la autorización de la administración.

Uso de confirmaciones positivas y negativas

El auditor puede usar solicitudes de confirmación externa positiva o negativa o una combinación de ambas.

Una solicitud de confirmación externa positiva pide al consultado que conteste en todos los casos al auditor, ya sea indicando el acuerdo del participante con la información dada, o pidiendo al consultado que suministre la información. Por lo común se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría confiable. Sin embargo, hay riesgo de que un consultado pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información sea correcta. Con frecuencia, el auditor no puede detectar si esto ha ocurrido. Sin embargo, el auditor puede reducir este riesgo, usando solicitudes de confirmación positivas que no declaren el monto (u otra información) en la solicitud de confirmación, sino que le pide al consultado que llene la cantidad o la otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación "en blanco" puede dar como resultado tasas de respuesta más bajas porque se requiere un esfuerzo adicional de parte de los consultados.

Una solicitud de confirmación externa negativa pide al consultado que conteste solo en caso de desacuerdo con la información proporcionada en la solicitud. Sin embargo, cuando no se ha recibido respuesta a la solicitud de confirmación negativa, el auditor queda consciente de que no habrá una evidencia explícita de que las presuntas terceras partes hayan recibido las solicitudes de confirmación y que verificaron que la información allí contenida es correcta. En consecuencia, el uso de solicitudes de confirmación negativa ordinariamente proporciona evidencia menos confiable que el uso de solicitudes de confirmación positiva, y el auditor considera la realización de otros procedimientos sustantivos para complementar el uso de confirmaciones negativas.

Las solicitudes de confirmación negativa pueden usarse para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable cuando:

- (a) El nivel evaluado de riesgo inherente y de control es bajo.
- (b) Está implicado un gran número de saldos pequeños.
- (c) No se espera un número sustancial de errores.

(d) El auditor no tiene razón para creer que los consultados no harán caso a estas solicitudes.

Puede usarse una combinación de confirmaciones externas positivas y negativas. Por ejemplo, cuando el saldo total de cuentas por cobrar comprende un pequeño número de saldos grandes y un gran número de saldos pequeños, el auditor puede decidir que es apropiado confirmar todos o una muestra de los saldos grandes con solicitudes de confirmación positiva y una muestra de los saldos pequeños, usando solicitudes de confirmación negativa.

Peticiones de la administración

Cuando el auditor busca confirmar ciertos saldos u otra información y la administración pide al auditor que no lo haga, el auditor deberá considerar si hay fundamentos viciosos para esta petición y deberá obtener evidencia para soportar la validez de las solicitudes de la administración. Si el auditor está de acuerdo con la petición de la administración de no buscar una confirmación externa respecto a un asunto en particular, el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos para obtener suficiente evidencia apropiada respecto a dicho asunto.

Si el auditor no acepta la validez de la petición de la administración y se le impide llevar a cabo las confirmaciones, se presenta una limitación en el alcance del trabajo del auditor y el auditor deberá considerar el posible impacto en su dictamen.

Al considerar las razones proporcionadas por la administración, el auditor aplica una actitud de escepticismo profesional y considera si la petición tiene alguna implicación respecto a la integridad de la administración. El auditor considera si la petición de la administración puede indicar la posible existencia de fraude o error. Si el auditor cree que existe fraude o error, el auditor aplica los lineamientos de la NIA 240, Fraude y error. El auditor también considera si los procedimientos alternativos proporcionarán suficiente evidencia apropiada respecto a ese asunto.

Características de los consultados

La confiabilidad en la evidencia proporcionada por una confirmación se afecta por la competencia, independencia, autoridad para responder, conocimiento del asunto que se quiere confirmar y objetividad del consultado. Por esta razón, el auditor trata de asegurarse, cuando sea factible, que la solicitud de confirmación se dirige a un individuo apropiado. Por ejemplo, cuando se confirma que se ha desistido de un pacto relacionado con la deuda a largo plazo de una entidad, el auditor dirige la solicitud a un funcionario del acreedor que tenga conocimiento del desistimiento y la autoridad para proporcionar la información.

El auditor también evalúa si ciertas partes no pueden proporcionar una respuesta objetiva o imparcial a una solicitud de confirmación. Puede surgir a la atención del auditor información sobre la competencia, conocimiento, motivación, capacidad o voluntad de responder del consultado. El auditor considera el efecto de dicha información al diseñar la solicitud de confirmación y al evaluar los resultados, incluyendo el determinar si son necesarios procedimientos adicionales.

El auditor también considera si hay suficiente base para concluir que la solicitud de confirmación se envía a un consultado de quien el auditor puede esperar una respuesta que

proporcione suficiente evidencia apropiada. Por ejemplo, el auditor puede encontrar importantes transacciones inusuales de fin de año, las cuales tengan un efecto importante sobre los estados financieros, siendo estas transacciones con un tercero que depende económicamente de la entidad. En tales circunstancias, el auditor considera si el tercero puede estar motivado a proporcionar una respuesta inexacta.

El proceso de confirmación externa

Cuando realice procedimientos de confirmación, el auditor deberá mantener control sobre el proceso de seleccionar a quienes se les enviará una solicitud, la preparación, el envío de las solicitudes de confirmación y las respuestas a dichas solicitudes. Se mantiene control sobre las comunicaciones entre los presuntos receptores y el auditor para minimizar la posibilidad de que los resultados del proceso de confirmación sean parciales a causa de la interceptación y alteración de las solicitudes de confirmación o las respuestas. El auditor se asegura de que sea el mismo quien envíe las solicitudes de confirmación, de que las solicitudes están dirigidas en forma apropiada y de que se pida que todas las respuestas se manden directamente al auditor. El auditor considera si las respuestas han llegado de los presuntos remitentes

Solicitud de confirmación positiva sin respuesta

El auditor deberá realizar procedimientos alternativos cuando no se reciba ninguna respuesta a una solicitud de confirmación externa positiva. Los procedimientos alternativos de auditoría deberán ser tales que proporcionen la evidencia sobre las aseveraciones de los estados financieros que se tenía la intención que proporcionara la solicitud de confirmación.

Cuando no se recibe respuesta, el auditor ordinariamente establece contacto con el receptor de la solicitud para propiciar una respuesta. Cuando el auditor no puede obtener una respuesta, el auditor usa procedimientos alternativos de auditoría. La naturaleza de los procedimientos alternativos varía de acuerdo a la cuenta y a la aseveración en cuestión. En el examen de cuentas por cobrar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de los recibos de efectivo posteriores, examen de documentos de embarque u otra documentación del cliente para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y pruebas de corte de ventas para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad. En el examen de cuentas por pagar, los procedimientos alternativos pueden incluir examen de desembolsos de efectivo posteriores o correspondencia de terceros para proporcionar evidencia de la aseveración de existencia y examen de otros registros, tales como notas de recibo de mercancías, para proporcionar evidencia de la aseveración de integridad.

Confiabilidad de las respuestas recibidas

El auditor considera si hay alguna indicación de que las confirmaciones externas recibidas puedan no ser confiables. El auditor considera la autenticidad de la respuesta y realiza procedimientos para despejar cualquier preocupación. El auditor puede escoger la verificación de la fuente y contenidos de una respuesta con una llamada telefónica al presunto remitente. Además, el auditor solicita al presunto remitente que envíe la confirmación original directamente al auditor. Con el uso creciente de la tecnología, el auditor considera validar la fuente de las respuestas recibidas en formatos electrónicos (por ejemplo, fax o correo electrónico). Las confirmaciones orales se documentan en los papeles de trabajo. Si la información de las confirmaciones orales es importante, el auditor pide a las partes implicadas que corroboren por escrito la información específica directamente al auditor.

Causas y frecuencia de excepciones

Cuando el auditor se forma una conclusión de que el proceso de confirmación y los procedimientos alternativos no han proporcionado suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a una aseveración, el auditor deberá llevar a cabo procedimientos adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para formarse la conclusión, el auditor considera:

- a. la confiabilidad de las confirmaciones y procedimientos alternativos;
- b. la naturaleza de cualesquiera excepciones, incluyendo las implicaciones, tanto cuantitativas como cualitativas de dichas excepciones; y
- c. la evidencia proporcionada por otros procedimientos.

Con base en esta evaluación, el auditor determina si se necesitan procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

El auditor también considera las causas y frecuencia de las excepciones reportadas por los consultados. Una excepción puede indicar una representación errónea en los registros de la entidad, en cuyo caso, el auditor determina las razones para la representación errónea y evalúa si tiene un efecto importante sobre los estados financieros. Si una excepción indica una representación errónea, el auditor reconsidera la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para proporcionar la evidencia requerida.

Evaluación de los resultados del proceso de confirmación

El auditor deberá evaluar si los resultados del proceso de confirmación externa junto con los resultados de cualesquiera otros procedimientos realizados, proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a la aseveración de los estados financieros que se auditan. Al conducir esta evaluación el auditor considera los lineamientos proporcionados por la NIA 530, Muestreo de auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas.

Confirmaciones externas antes del final del año

Cuando el auditor usa la confirmación en una fecha anterior al balance general para obtener evidencia para soportar una aseveración de los estados financieros, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las transacciones relevantes a la aseveración en el período intermedio no han sido representadas erróneamente en una forma importante. Por razones prácticas cuando el nivel de riesgo inherente y de control se evalúa a un nivel menor que alto, el auditor puede decidir confirmar los saldos a una fecha distinta al final del período, por ejemplo, cuando la auditoría debe completarse dentro de un corto tiempo después de la fecha del balance. Como con todos los tipos de trabajo antes del final del año el auditor considera la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relativa al remanente del período.

* Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla

Normas Internacionales de Auditoría *
Evidencia de Auditoría
510. TRABAJOS INICIALES – BALANCES DE APERTURA

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos respecto de los saldos de apertura cuando los estados financieros son auditados por primera vez o cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor. Esta NIA debería también considerarse de modo que el auditor se haga consciente de las contingencias y compromisos existentes al principio del período. Las guías de auditoría y requerimientos de información relacionados con comparativas se proporcionan en NIA 710.

Para trabajos de auditoría iniciales, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que:

- a. Los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que de manera importante afecten los estados financieros del período actual;**
- b. los saldos de cierre del período anterior han sido pasados correctamente al período actual o, cuando sea apropiado, han sido reexpresados; y**
- c. las políticas contables apropiadas son aplicadas consistentemente o que los cambios en políticas contables han sido contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada.**

“Saldos de apertura” significan aquellos saldos de cuenta que existen al principio del período. Los saldos de apertura se basan en los saldos de cierre del período anterior y reflejan los efectos de:

- a) transacciones de períodos anteriores; y
- b) políticas contables aplicadas en el periodo anterior.

En un trabajo inicial de auditoría, el auditor no habrá obtenido previamente evidencia de auditoría que soporte dichos saldos de apertura.

Procedimientos de auditoría

La suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría que el auditor necesitará obtener respecto de los saldos de apertura depende de asuntos como:

- Las políticas contables seguidas por la entidad.

- Si los estados financieros del período anterior fueron auditados, y de ser así, si el dictamen del auditor fue modificado
- La naturaleza de las cuentas y el riesgo de representaciones erróneas en los estados financieros
- La importancia relativa de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del período actual.

El auditor necesitará considerar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables apropiadas y que esas políticas son aplicadas consistentemente en los estados financieros del período actual. Cuando hay cualquier cambio en las políticas contables o, consecuentemente, su aplicación, el auditor deberá considerar si son apropiados y contabilizados en forma debida y revelados adecuadamente.

Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor actual podría obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de los saldos de apertura al revisar los papeles de trabajo del auditor antecesor. En estas circunstancias, el auditor actual también consideraría la competencia profesional e independencia del auditor antecesor. Si el dictamen del auditor del período anterior fue modificado, el auditor deberá prestar especial atención en el período actual al asunto que dio lugar a la modificación.

Cuando los estados financieros del período anterior no han sido auditados o cuando el auditor no puede estar satisfecho con el uso de los procedimientos descritos en el párrafo anterior, el auditor necesitará desarrollar otros procedimientos como los discutidos en los dos párrafos siguientes.

Para activos y pasivos corrientes ordinariamente puede obtenerse alguna evidencia como parte de los procedimientos de la auditoría del período actual. Por ejemplo, el cobro (pago) de saldos de apertura de cuentas por cobrar (cuentas por pagar) durante el período actual proporcionará alguna evidencia de auditoría de su existencia, derechos y obligaciones, integridad y valuación al principio del período. En el caso de inventarios, sin embargo, es más difícil para el auditor estar satisfecho respecto del inventario en existencia al principio del período. Por lo tanto, ordinariamente son necesarios procedimientos adicionales tales como observar una toma actual de inventario físico y conciliarlo con las cantidades del inventario de apertura, comprobando la valuación de las partidas del inventario de apertura, y comprobando la utilidad bruta y el corte. Una combinación de estos procedimientos puede proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para activos y pasivos no corrientes, como activos fijos, inversiones y deuda a largo plazo, el auditor ordinariamente deberá examinar los registros subyacentes a los saldos de apertura. En ciertos casos, el auditor quizá pueda obtener confirmación de los saldos de apertura con terceros, por ejemplo, para deudas e inversiones a largo plazo. En otros casos, el auditor puede aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones de auditoría y dictámenes

Si, después de aplicar los procedimientos incluyendo los expuestos arriba, el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a los saldos de apertura, el dictamen del auditor debería incluir:

(a) una opinión calificada, por ejemplo:

“No observamos el conteo del inventario físico declarado en \$xxx al 31 de Diciembre de 19XX, ya que dicha fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos satisfacernos respecto de las cantidades y monto del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes, si los hubiere, que pudieran haber sido necesarios si hubiéramos podido observar el conteo del inventario físico y quedar satisfechos respecto del saldo de apertura del inventario, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(b) una abstención de opinión; o

(c) en aquellas jurisdicciones donde sea permitido, una opinión que sea calificada o de abstención respecto de los resultados de operaciones y no calificada respecto de la posición financiera, por ejemplo:

"No observamos el conteo del inventario físico declarado en \$xxx al 31 de diciembre de 19XX, ya que esa fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos satisfacernos respecto de las cantidades y monto del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

Debido a la importancia de este asunto en relación con el estado de resultados de la Compañía para el año terminado el 31 de Diciembre de 19XX, no estamos en posición de expresar, y no lo hacemos, una opinión sobre los estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha.

En nuestra opinión, el balance general presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19XX, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si los saldos de apertura contienen representaciones erróneas que pudieran afectar de manera importante los estados financieros del período actual, el auditor debería informar a la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, al auditor antecesor, si lo hay. **Si el efecto de la representación errónea no está contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.**

Si las políticas contables del período actual no han sido aplicadas consistentemente en relación con los saldos de apertura y si el cambio no ha sido contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.

Si el dictamen del auditor del período anterior de la entidad fue con salvedades, el auditor deberá considerar el efecto consecuente sobre los estados financieros del período actual. Por ejemplo, si hubo una limitación al alcance, como la debida a la incapacidad de determinar el inventario de apertura en el período anterior, el auditor puede no necesitar calificar o abstenerse de opinar sobre el período actual. **Sin embargo, si una salvedad respecto de los estados financieros del período anterior sigue siendo relevante o importante para los estados financieros del período actual, el auditor deberá repetir la salvedad en el dictamen del período actual.**

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

- La naturaleza de las cuentas y el riesgo de representaciones erróneas en los estados financieros
- La importancia relativa de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del período actual.

El auditor necesitará considerar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables apropiadas y que esas políticas son aplicadas consistentemente en los estados financieros del período actual. Cuando hay cualquier cambio en las políticas contables o, consecuentemente, su aplicación, el auditor deberá considerar si son apropiados y contabilizados en forma debida y revelados adecuadamente.

Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor actual podría obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de los saldos de apertura al revisar los papeles de trabajo del auditor antecesor. En estas circunstancias, el auditor actual también consideraría la competencia profesional e independencia del auditor antecesor. Si el dictamen del auditor del período anterior fue modificado, el auditor deberá prestar especial atención en el período actual al asunto que dio lugar a la modificación.

Cuando los estados financieros del período anterior no han sido auditados o cuando el auditor no puede estar satisfecho con el uso de los procedimientos descritos en el párrafo anterior, el auditor necesitará desarrollar otros procedimientos como los discutidos en los dos párrafos siguientes.

Para activos y pasivos corrientes ordinariamente puede obtenerse alguna evidencia como parte de los procedimientos de la auditoría del período actual. Por ejemplo, el cobro (pago) de saldos de apertura de cuentas por cobrar (cuentas por pagar) durante el período actual proporcionará alguna evidencia de auditoría de su existencia, derechos y obligaciones, integridad y valuación al principio del período. En el caso de inventarios, sin embargo, es más difícil para el auditor estar satisfecho respecto del inventario en existencia al principio del período. Por lo tanto, ordinariamente son necesarios procedimientos adicionales tales como observar una toma actual de inventario físico y conciliarlo con las cantidades del inventario de apertura, comprobando la valuación de las partidas del inventario de apertura, y comprobando

la utilidad bruta y el corte. Una combinación de estos procedimientos puede proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Para activos y pasivos no corrientes, como activos fijos, inversiones y deuda a largo plazo, el auditor ordinariamente deberá examinar los registros subyacentes a los saldos de apertura. En ciertos casos, el auditor quizá pueda obtener confirmación de los saldos de apertura con terceros, por ejemplo, para deudas e inversiones a largo plazo. En otros casos, el auditor puede aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones de auditoría y dictámenes

Si, después de aplicar los procedimientos incluyendo los expuestos arriba, el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a los saldos de apertura, el dictamen del auditor debería incluir:

(a) una opinión calificada, por ejemplo:

“No observamos el conteo del inventario físico declarado en \$xxx al 31 de Diciembre de 19XX, ya que dicha fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos satisfacernos respecto de las cantidades y monto del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes, si los hubiere, que pudieran haber sido necesarios si hubiéramos podido observar el conteo del inventario físico y quedar satisfechos respecto del saldo de apertura del inventario, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19XX, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(b) una abstención de opinión; o

(c) en aquellas jurisdicciones donde sea permitido, una opinión que sea calificada o de abstención respecto de los resultados de operaciones y no calificada respecto de la posición financiera, por ejemplo:

"No observamos el conteo del inventario físico declarado en \$xxx al 31 de diciembre de 19XX, ya que esa fecha fue anterior a nuestro nombramiento como auditores. No pudimos satisfacernos respecto de las cantidades y monto del inventario en esa fecha por otros procedimientos de auditoría.

Debido a la importancia de este asunto en relación con el estado de resultados de la Compañía para el año terminado el 31 de Diciembre de 19XX, no estamos en posición de expresar, y no lo hacemos, una opinión sobre los estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha.

En nuestra opinión, el balance general presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 19XX, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si los saldos de apertura contienen representaciones erróneas que pudieran afectar de manera importante los estados financieros del período actual, el auditor debería informar a la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, al auditor antecesor, si lo hay. **Si el efecto de la representación errónea no está contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.**

Si las políticas contables del período actual no han sido aplicadas consistentemente en relación con los saldos de apertura y si el cambio no ha sido contabilizado en forma apropiada y revelado en forma adecuada, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa, según sea apropiado.

Si el dictamen del auditor del período anterior de la entidad fue con salvedades, el auditor deberá considerar el efecto consecuente sobre los estados financieros del período actual. Por ejemplo, si hubo una limitación al alcance, como la debida a la incapacidad de determinar el inventario de apertura en el período anterior, el auditor puede no necesitar calificar o abstenerse de opinar sobre el período actual. **Sin embargo, si una salvedad respecto de los estados financieros del período anterior sigue siendo relevante o importante para los estados financieros del período actual, el auditor deberá repetir la salvedad en el dictamen del período actual.**

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *
Evidencia de Auditoría
520. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y de revisión global de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también ser aplicados en otras etapas.

“Procedimientos analíticos” significa el análisis de índices y tendencias significativos incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.

Naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad con, por ejemplo:

- Información comparable de periodos anteriores.

- Resultados anticipados de la entidad, tales como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como una estimación de depreciación.
- Información similar de la industria, como una comparación de la proporción de ventas de la entidad a cuentas por cobrar, con promedios de la industria o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria.

Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones:

- Entre elementos de información financiera que se esperaría se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad, como porcentajes de márgenes brutos.
- Entre información financiera e información no financiera relevante, tal como costos de nómina a un número de empleados.

Los procedimientos analíticos son usados para los siguientes fines:

- Ayudar al auditor a planear la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría;
- Como procedimientos sustantivos cuando su uso puede ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros; y
- Como una revisión global de los estados financieros en la etapa de revisión final de la auditoría.

Procedimientos analíticos al planear la auditoría

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeación para ayudar en la comprensión del negocio y en identificar áreas de riesgo potencial. La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos del negocio de los cuales no tenía conciencia el auditor y ayudará a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Los procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

La confianza del auditor en los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección relativo a aseveraciones específicas de los estados financieros puede derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos, o de una combinación de ambos. La decisión sobre que procedimientos usar para lograr un objetivo particular de auditoría se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y la eficiencia esperadas de los procedimientos disponibles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros.

El auditor ordinariamente averiguará con la administración sobre la disponibilidad y confiabilidad de información necesaria para aplicar procedimientos analíticos y los resultados de cualquiera de estos procedimientos desarrollados por la entidad. Puede ser eficiente usar datos analíticos preparados por la entidad, siempre y cuando el auditor esté satisfecho de que dichos datos están apropiadamente preparados.

Procedimientos analíticos en la revisión global al final de la auditoría

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos al o cerca del final de la auditoría al formarse una conclusión global sobre si los estados financieros en conjunto son consistentes con el conocimiento del auditor, del negocio. Las conclusiones extraídas de los resultados de dichos procedimientos se pretende que corroboren las conclusiones allegadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros y que ayuden a llegar a las conclusiones globales respecto de la razonabilidad de los estados financieros. Sin embargo, también pueden identificar áreas que requieran procedimientos adicionales.

Grado de confiabilidad en los procedimientos analíticos

La aplicación de los procedimientos analíticos se basa en la expectativa de que las relaciones entre los datos existen y continúan en ausencia de condiciones conocidas en contrario. La presencia de estas relaciones proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. Sin embargo, la confiabilidad en los resultados de procedimientos analíticos dependerá de la evaluación del auditor del riesgo de que los procedimientos analíticos puedan identificar las relaciones según se espera cuando, de hecho, existe una representación errónea importante.

El grado de confianza que el auditor deposita sobre los resultados de los procedimientos analíticos depende de los siguientes factores:

- a. Importancia relativa de las partidas implicadas, por ejemplo, cuando los saldos de inventario son de importancia, el auditor no confía solo en los procedimientos analíticos para formar conclusiones. Sin embargo, el auditor puede apoyarse solamente en los procedimientos analíticos para ciertas partidas de ingreso y de gastos cuando individualmente no son importantes.
- b. Otros procedimientos de auditoría dirigidos hacia los mismos objetivos de auditoría, por ejemplo, otros procedimientos desarrollados por el auditor al revisar la posibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, tales como la revisión de recibos de efectivo posteriores, podría confirmar o disipar las preguntas suscitadas por la aplicación de procedimientos analíticos sobre la antigüedad de las cuentas de clientes;
- c. Exactitud con la que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperará mayor consistencia en la comparación de los márgenes de utilidad bruta de un período con otro que en la comparación de gastos discrecionales, como investigación o publicidad; y

d. Evaluaciones de riesgos inherentes y de control, por ejemplo, si el control interno sobre el procesamiento de órdenes de venta es débil y por lo tanto, el riesgo de control es alto, puede requerirse más confianza en las pruebas de detalles de transacciones y saldos que en los procedimientos analíticos para extraer conclusiones sobre cuentas por cobrar.

El auditor considerará poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación de la información usada para aplicar los procedimientos analíticos. Cuando dichos controles son efectivos el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos. Los controles sobre información no financiera pueden a menudo ser puestos a pruebas conjuntamente con las pruebas de controles relacionadas con la contabilidad. Por ejemplo, una entidad, al establecer controles sobre el procesamiento de facturas de venta puede incluir controles sobre el registro de las ventas por unidad. En estas circunstancias, el auditor podrá poner a prueba los controles sobre los registros de ventas por unidad conjuntamente con pruebas de los controles sobre el procesamiento de facturas de ventas.

Investigación de partidas inusuales

Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas, el auditor deberá investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia corroborativa apropiada.

La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienza con investigaciones con la administración, seguidas, por:

Corroboración de las respuestas de la administración, por ejemplo, comparándolas con el conocimiento del auditor del negocio y con otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría

Consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones, si la administración no es capaz de proporcionar una explicación o si la explicación no es considerada adecuada.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

efectivo o eficiente que las pruebas de detalles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros; y

Como una revisión global de los estados financieros en la etapa de revisión final de la auditoría.

Procedimientos analíticos al planear la auditoría

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeación para ayudar en la comprensión del negocio y en identificar áreas de riesgo potencial. La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos del negocio de los cuales no tenía conciencia el auditor y ayudará a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Los procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

La confianza del auditor en los procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección relativo a aseveraciones específicas de los estados financieros puede derivarse de las pruebas de detalles, de procedimientos analíticos, o de una combinación de ambos. La decisión sobre que procedimientos usar para lograr un objetivo particular de auditoría se basa en el juicio del auditor sobre la efectividad y la eficiencia esperadas de los procedimientos disponibles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros.

El auditor ordinariamente averiguará con la administración sobre la disponibilidad y confiabilidad de información necesaria para aplicar procedimientos analíticos y los resultados de cualquiera de estos procedimientos desarrollados por la entidad. Puede ser eficiente usar datos analíticos preparados por la entidad, siempre y cuando el auditor esté satisfecho de que dichos datos están apropiadamente preparados.

Procedimientos analíticos en la revisión global al final de la auditoría

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos al o cerca del final de la auditoría al formarse una conclusión global sobre si los estados financieros en conjunto son consistentes con el conocimiento del auditor, del negocio. Las conclusiones extraídas de los resultados de dichos procedimientos se pretende que corroboren las conclusiones allegadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros y que ayuden a llegar a las conclusiones globales respecto de la razonabilidad de los estados financieros. Sin embargo, también pueden identificar áreas que requieran procedimientos adicionales.

Grado de confiabilidad en los procedimientos analíticos

La aplicación de los procedimientos analíticos se basa en la expectativa de que las relaciones entre los datos existen y continúan en ausencia de condiciones conocidas en contrario. La presencia de estas relaciones proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema contable. Sin embargo, la confiabilidad en los resultados de procedimientos analíticos dependerá de la evaluación del auditor del riesgo de que los procedimientos analíticos puedan identificar las relaciones según se espera cuando, de hecho, existe una representación errónea importante.

El grado de confianza que el auditor deposita sobre los resultados de los procedimientos analíticos depende de los siguientes factores:

- a. Importancia relativa de las partidas implicadas, por ejemplo, cuando los saldos de inventario son de importancia, el auditor no confía solo en los procedimientos analíticos para formar conclusiones. Sin embargo, el auditor puede apoyarse solamente en los procedimientos analíticos para ciertas partidas de ingreso y de gastos cuando individualmente no son importantes.
- b. Otros procedimientos de auditoría dirigidos hacia los mismos objetivos de auditoría, por ejemplo, otros procedimientos desarrollados por el auditor al revisar la posibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, tales como la revisión de recibos de efectivo posteriores, podría confirmar o disipar las preguntas suscitadas por la aplicación de procedimientos analíticos sobre la antigüedad de las cuentas de clientes;
- c. Exactitud con la que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperará mayor consistencia en la comparación de los márgenes de utilidad bruta de un período con otro que en la comparación de gastos discrecionales, como investigación o publicidad; y
- d. Evaluaciones de riesgos inherentes y de control, por ejemplo, si el control interno sobre el procesamiento de órdenes de venta es débil y por lo tanto, el riesgo de control es alto, puede requerirse más confianza en las pruebas de detalles de transacciones y saldos que en los procedimientos analíticos para extraer conclusiones sobre cuentas por cobrar.

El auditor considerará poner a prueba los controles, si los hay, sobre la preparación de la información usada para aplicar los procedimientos analíticos. Cuando dichos controles son efectivos el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos. Los controles sobre información no financiera pueden a menudo ser puestos a pruebas conjuntamente con las pruebas de controles relacionadas con la contabilidad. Por ejemplo, una entidad, al establecer controles sobre el procesamiento de facturas de venta puede incluir controles sobre el registro de las ventas por unidad. En estas circunstancias, el auditor podrá poner a prueba los controles sobre los registros de ventas por unidad conjuntamente con pruebas de los controles sobre el procesamiento de facturas de ventas.

Investigación de partidas inusuales

Cuando los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas, el auditor deberá investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia corroborativa apropiada.

La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienza con investigaciones con la administración, seguidas, por:

- Corroboración de las respuestas de la administración, por ejemplo, comparándolas con el conocimiento del auditor del negocio y con otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría

Consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones, si la administración no es capaz de proporcionar una explicación o si la explicación no es considerada adecuada.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *
Evidencia de Auditoría

530. MUESTREO EN LA AUDITORÍA Y OTROS PROCEDIMIENTOS DE PRUEBAS SELECTIVAS

Introducción

El propósito de esta Norma internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso de procedimientos de muestreo en la auditoría y otros medios de selección de partidas para reunir evidencia en la auditoría.

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir evidencia en la auditoría que cumpla los objetivos de ésta.

Definiciones

"Muestreo en la auditoría" (muestreo) implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan igual oportunidad de selección. Esto permitirá al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre algunas características de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra. El muestreo en la auditoría puede usar un enfoque estadístico o no estadístico.

Para fines de esta NIA, "error" significa tanto desviaciones de control, cuando se desarrollan pruebas de control, o información errónea, cuando se aplican procedimientos sustantivos. De modo similar, error total se usa para definir la tasa de desviación o una información errónea total.

"Error anómalo" significa un error que surge de un suceso aislado que no es recurrente salvo en ocasiones identificables específicamente y, por tanto, no es representativo de errores en el universo.

"Universo" significa el conjunto total de datos de los que se selecciona una muestra y sobre los cuales el auditor desea extraer conclusiones. Por ejemplo, todas las partidas en el saldo de una cuenta o de una clase de transacciones constituyen un universo. Un universo puede dividirse en estilos, o sub-universos, siendo examinado cada estrato por separado. El término universo se usa para incluir el término estrato.

El "riesgo de muestreo" surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión alcanzada si todo el universo se sometiera al mismo procedimiento de auditoría. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:

a) El riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que el riesgo de control es más bajo de lo que, realmente es, o en el caso de una prueba sustantiva, que no existe un error de importancia cuando en verdad si exista. Este tipo de riesgo altera la efectividad de la auditoría y es más probable que lleve a una opinión de auditoría inapropiada; y

b) el riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que el riesgo de control es más alto de lo que realmente es, o en el caso de una prueba sustantiva, que existe un error de importancia cuando de hecho no exista. Ese tipo de riesgo afecta la eficiencia de la auditoría ya que generalmente llevaría a realizar trabajo adicional para establecer que las conclusiones iniciales fueron incorrectas.

Los complementos matemáticos de estos riesgos son llamados niveles de confianza.

El "riesgo no proveniente de la muestra" surge de factores que causan que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquier razón no relacionada al tamaño de la muestra. Por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que concluyente, el auditor podría usar procedimientos inapropiados, o el auditor podría malinterpretar la evidencia y dejar de reconocer un error.

"Unidad de muestreo" significa las partidas individuales que constituyen un universo. Por ejemplo, cheques listados en talones de depósito, partidas de crédito en estados bancarios, facturas de ventas o saldos de deudores, o una unidad monetaria.

"Muestreo estadístico" significa cualquier enfoque al muestreo que tenga las siguientes características:

- a. selección al azar de una muestra; y
- b. uso de teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo.
- c. Un enfoque de muestreo que no tenga las características (a) y (b) se considera un muestreo no estadístico.

"Estratificación" es el proceso de dividir un universo en sub-universos, cada uno de los cuales es un grupo de unidades de muestreo que tienen características similares a menudo, valor monetario.

"Error tolerable" significa el error máximo en un universo que el auditor está dispuesto a aceptar.

Consideraciones del riesgo al obtener evidencia

Al obtener evidencia, el auditor deber usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría representa que el auditor emita una opinión inapropiada cuando los estados financieros contengan un error importante. El riesgo de auditoría consiste en el riesgo

inherente, la posibilidad de que exista un saldo de una cuenta o una información errónea de importancia, asumiendo que no haya controles internos supletorios; riesgo de control es el riesgo de que no se prevenga o detecte información errónea de importancia de manera oportuna por parte de los sistemas de contabilidad y de control interno; y el riesgo de detección el riesgo de que información errónea de importancia no sea detectada por los procedimientos sustantivos del auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría se consideran durante el proceso de planeación en el diseño de procedimientos de auditoría, para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de muestreo y el riesgo no proveniente de muestreo pueden afectar los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, cuando se aplican pruebas de control, el auditor puede no encontrar errores en una muestra y concluir que el riesgo de control es bajo, o bien cuando la tasa de error en el universo es, inaceptablemente alta (riesgo del muestreo). También puede haber errores en la muestra, los cuales deja de reconocer el auditor (riesgo no proveniente de la muestra). Con respecto a procedimientos sustantivos, el auditor puede usar una variedad de métodos Para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos están sujetos a riesgos de muestreo y/o riesgos no provenientes del muestreo. Por ejemplo, el auditor puede escoger un procedimiento analítico inapropiado (riesgo no atribuible al muestreo) o puede encontrar sólo errores menores en una prueba de detalle, cuando, en verdad, el error en el universo es mayor que la cantidad tolerable (riesgo del muestreo). Tanto para las pruebas de control como para las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo puede reducirse incrementando el tamaño de la muestra, mientras que el riesgo que no proviene del muestreo puede reducirse con la planeación, supervisión y revisión adecuada del trabajo.

Selección de partidas para prueba para reunir evidencia de auditoría

Al diseñar procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados de seleccionar partidas para prueba. **Los medios disponibles al auditor son:**

- (a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%);
- (b) Seleccionar partidas específicas,
- (c) Muestreo en la auditoría.

La decisión sobre cual enfoque usar dependerá, de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios anteriores o una combinación puede ser apropiada en circunstancias particulares. Si bien la decisión sobre cuales medios o combinaciones de medios a usar se hace con base en el riesgo de auditoría y en la eficiencia de la auditoría, el auditor necesita sentirse satisfecho de que los métodos usados son efectivos para proporcionar evidencia suficiente para cumplir con los objetivos de la prueba.

Selección de todas las partidas

El auditor puede decidir que lo más apropiado sea examinar todas las partidas que constituyen el saldo de una cuenta o clase de transacciones (o un estrato del universo). Un examen del 100% es poco probable en el caso de pruebas de control; sin embargo, es más común para procedimientos sustantivos. Por

ejemplo, un examen del 100% puede ser apropiado cuando el universo constituye un pequeño número de partidas de monto relevante, cuando tanto los riesgos inherentes como los de control son altos y otros medios no proporcionan evidencia suficiente, o cuando la naturaleza repetitiva de un cálculo u otro proceso desarrollado por un sistema de información computarizado hace que un examen del 100% sea efectivo en cuanto al costo.

Selección de partidas específicas

El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas de un universo basado en factores tales como conocimiento del negocio del cliente, evaluaciones preliminares de los riesgos inherentes y de control, y las características del universo que se somete a prueba. La selección basada en partidas específicas esta sujeta a riesgo no proveniente del muestreo. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir:

- Partidas clave o de monto relevante. El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas dentro de un universo porque son de monto relevante, o porque muestren alguna otra característica, por ejemplo, partidas que son sospechosas, no comunes, particularmente propensas al riesgo o que tienen un historial de error.
- Todas las partidas cubren una cierta cantidad. El auditor puede decidir examinar partidas cuyos valores exceden una cierta cantidad con objeto de verificar una gran proporción de la cantidad total del saldo de una cuenta o clase de transacción.
- Partidas para obtener información. El auditor puede examinar partidas para obtener información sobre asuntos tales como el negocio del cliente la naturaleza de las transacciones, los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Partidas para probar procedimientos. El auditor puede usar el juicio para seleccionar y examinar partidas específicas para determinar si se está o no realizando un procedimiento particular.

Si bien la aplicación de pruebas selectivas de partidas específicas del saldo de una cuenta o clase de transacciones normalmente es un medio eficiente de reunir evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de procedimientos aplicados a partidas seleccionadas de esta forma no pueden ser proyectados a todo el universo. El auditor debe considerar la necesidad de obtener evidencia adicional respecto del resto del universo cuando las partidas sobre las cuales no se efectuaron pruebas son importantes.

Muestreo en la auditoría

El auditor puede decidir aplicar muestreo en la auditoría al saldo de cuenta o clase de transacciones. El muestreo en la auditoría puede ser aplicado usando ya sea métodos de muestreo estadísticos o no estadísticos.

Enfoques de muestreo estadístico contra no estadístico

La decisión sobre si usar o no un enfoque de muestreo estadístico o no estadístico es un asunto para juicio del auditor respecto de la manera más eficiente de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en las circunstancias particulares. Por ejemplo, en el caso de pruebas de control, el análisis del auditor de la naturaleza y causa de errores a menudo será más importante que el análisis estadístico de simplemente la presencia o ausencia (o sea, el conteo) de errores. En tal situación, el muestreo no estadístico puede ser el más apropiado.

Cuando se aplica el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse usando ya sea la teoría de la probabilidad o el juicio profesional. Más aún, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre los enfoques estadístico y no estadístico.

A menudo, si bien el enfoque adoptado no cumple con la definición de muestreo estadístico, se usan elementos de un enfoque estadístico, por ejemplo, el uso de selección al azar usando números al azar generados por computadora. Sin embargo, sólo cuando el enfoque adoptado tiene las características de muestreo estadístico son válidas las mediciones estadísticas del riesgo de muestreo.

Diseño de la muestra

Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos de la prueba y los atributos del universo de la que se extraerá la muestra.

El auditor debe considerar primero los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que es probable que cumplan mejor dichos objetivos. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y qué universo usar para el muestreo.

El auditor debe considerar qué condiciones constituyen un error por referencia a los objetivos de la prueba. Una comprensión clara de qué constituye un error es importante para asegurar que todas, y solamente, aquellas condiciones que son relevantes a los objetivos de la prueba se incluyan en la proyección de errores. Por ejemplo, en un procedimiento sustantivo relacionado a la existencia de cuentas por cobrar, como la confirmación, los pagos hechos por el cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos poco después de dicha fecha por el cliente no se consideran un error. También un mal asiento entre cuentas del cliente no afecta al saldo total de cuentas por cobrar. Por lo tanto, no es apropiado considerar esto un error al evaluar los resultados de la muestra de este procedimiento particular, aun si pudiera tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, tales como la evaluación de la probabilidad de fraude o lo adecuado de la estimación para cuentas dudosas.

Cuando lleva a cabo pruebas de control, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en el universo que se somete a prueba y el nivel del riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un pequeño número de partidas del universo. De modo similar, para pruebas sustantivas, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar del monto del error en el universo. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar una muestra de auditoría y determinar el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si la tasa esperada de error es

inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de control. Sin embargo, al llevar a cabo procedimientos sustantivos, si la cantidad esperada de error es alta, puede ser apropiado el examen del 100 % o la revisión de una muestra bastante grande.

Universo

Es importante para el auditor asegurarse que el universo es:

i. *Apropiado* al objetivo del procedimiento de muestreo, lo que incluirá consideración de la dirección de la prueba. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es poner a prueba la sobreestimación de cuentas por pagar, el universo podría definirse como el listado de cuentas por pagar. Por otro lado, cuando se pone a prueba la subestimación de cuentas por pagar, el universo no es el listado de cuentas por pagar sino más bien los pagos posteriores, facturas no pagadas, estados de cuenta de proveedores, reportes de recepción no identificados u otros universos que proporcionen evidencia de auditoría de subestimación de cuentas por pagar, y

ii. *Completa*. Por ejemplo, si el auditor tiene la intención de seleccionar talones de pago de un archivo, no puede concluirse sobre todos los talones por el periodo, a menos que el auditor esté satisfecho de que todos los talones han sido archivados. De modo similar, si el auditor tiene intención de usar la muestra para extraer conclusiones sobre la operación de un sistema de contabilidad y de control interno durante el periodo, el universo necesita incluir todas las partidas relevantes de todo el periodo completo. Un enfoque diferente puede ser estratificar el universo y usar muestreo sólo para obtener conclusiones sobre el control durante, digamos, los primeros 10 meses de un año, y usar procedimientos alternativos o una muestra separada respecto de los dos meses restantes.

Estratificación

La eficiencia de la auditoría puede mejorarse si el auditor estratifica un universo dividiéndolo en sub-universos que tengan una característica de identificación. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de partidas dentro de cada estrato y por lo tanto permitir que se reduzca el tamaño de la muestra sin un incremento proporcional en el riesgo de muestreo. Los sub-universos necesitan ser cuidadosamente definidos de modo que cualquier unidad de muestreo pueda pertenecer solamente a un estrato.

Cuando se aplican procedimientos sustantivos, el saldo de una cuenta o clase de transacciones a menudo se estratifica por la importancia de su valor monetario. Esto permite que se dirija mayor esfuerzo de auditoría a las partidas de mayor valor que puedan contener el mayor potencial de error monetario. De modo similar, un universo puede ser estratificado de acuerdo a una característica particular que indique un riesgo más alto de error, por ejemplo, cuando se prueba la recuperación de cuentas por cobrar, los saldos pueden ser estratificados por antigüedad.

Los resultados de procedimientos aplicados a una muestra de partidas dentro de un estrato pueden sólo proyectarse a las partidas que constituyen ese estrato. Para llegar a una conclusión sobre el universo entero, el auditor necesitará considerar el riesgo y la importancia relativa en relación a cualquier otro estrato que constituyan el universo total. Por ejemplo, 20% de las partidas en un universo pueden constituir 90% del valor del saldo de cuenta. El

auditor puede decidir examinar una muestra de dichas partidas. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y llega a una conclusión sobre el 90% del valor independiente del restante 10% (sobre el cual se usará una muestra adicional u otros medios para reunir evidencia, o bien pueda considerarse de poca importancia).

Selección ponderada de valor

A menudo será eficiente en pruebas sustantivas, particularmente cuando se desea probar sobreestimación, es identificar la unidad de muestreo como las unidades monetarias individuales (por ejemplo, dólares) que constituyen el saldo de cuenta o clase de transacciones. Habiendo seleccionado unidades monetarias específicas dentro del universo, por ejemplo, el saldo de cuentas por cobrar, el auditor entonces examina las partidas particulares, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Este enfoque para definir la unidad de muestreo asegura que el esfuerzo de auditoría esté dirigido a las partidas de mayor valor porque tienen una mayor oportunidad de selección, y pueden dar como resultado tamaños más pequeños de muestra. Este enfoque normalmente se usa conjuntamente con el método sistemático de selección de muestras y es el más eficiente cuando se selecciona de una base de datos computarizada.

Tamaño de la muestra

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar si el riesgo de muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel del riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar. Mientras más bajo el riesgo que esté dispuesto a aceptar el auditor, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

existe un error de importancia cuando en verdad si exista. Este tipo de riesgo altera la efectividad de la auditoría y es más probable que lleve a una opinión de auditoría inapropiada; y

b) el riesgo de que el auditor concluya, en el caso de una prueba de control, que el riesgo de control es más alto de lo que realmente es, o en el caso de una prueba sustantiva, que existe un error de importancia cuando de hecho no exista. Ese tipo de riesgo afecta la eficiencia de la auditoría ya que generalmente llevaría a realizar trabajo adicional para establecer que las conclusiones iniciales fueron incorrectas.

Los complementos matemáticos de estos riesgos son llamados niveles de confianza.

El "riesgo no proveniente de la muestra" surge de factores que causan que el auditor llegue a una conclusión errónea por cualquier razón no relacionada al tamaño de la muestra. Por ejemplo, la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que concluyente, el

auditor podría usar procedimientos inapropiados, o el auditor podría malinterpretar la evidencia y dejar de reconocer un error.

"Unidad de muestreo" significa las partidas individuales que constituyen un universo. Por ejemplo, cheques listados en talones de depósito, partidas de crédito en estados bancarios, facturas de ventas o saldos de deudores, o una unidad monetaria.

"Muestreo estadístico" significa cualquier enfoque al muestreo que tenga las siguientes características:

- a. selección al azar de una muestra; y
- b. uso de teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo.
- c. Un enfoque de muestreo que no tenga las características (a) y (b) se considera un muestreo no estadístico.

"Estratificación" es el proceso de dividir un universo en sub-universos, cada uno de los cuales es un grupo de unidades de muestreo que tienen características similares a menudo, valor monetario.

"Error tolerable" significa el error máximo en un universo que el auditor está dispuesto a aceptar.

Consideraciones del riesgo al obtener evidencia

Al obtener evidencia, el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría representa que el auditor emita una opinión inapropiada cuando los estados financieros contengan un error importante. El riesgo de auditoría consiste en el riesgo inherente, la posibilidad de que exista un saldo de una cuenta o una información errónea de importancia, asumiendo que no haya controles internos supletorios; riesgo de control es el riesgo de que no se prevenga o detecte información errónea de importancia de manera oportuna por parte de los sistemas de contabilidad y de control interno; y el riesgo de detección el riesgo de que información errónea de importancia no sea detectada por los procedimientos sustantivos del auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría se consideran durante el proceso de planeación en el diseño de procedimientos de auditoría, para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de muestreo y el riesgo no proveniente de muestreo pueden afectar los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, cuando se aplican pruebas de control, el auditor puede no encontrar errores en una muestra y concluir que el riesgo de control es bajo, o bien cuando la tasa de error en el universo es, inaceptablemente alta (riesgo del muestreo). También puede haber errores en la muestra, los cuales deja de reconocer el auditor (riesgo no proveniente de la muestra). Con respecto a procedimientos sustantivos, el auditor puede usar una variedad de métodos Para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos están sujetos a riesgos de muestreo y/o riesgos no provenientes del muestreo. Por ejemplo, el auditor puede escoger un procedimiento analítico inapropiado (riesgo no atribuible al muestreo) o puede encontrar sólo errores menores en una prueba de

detalle, cuando, en verdad, el error en el universo es mayor que la cantidad tolerable (riesgo del muestreo). Tanto para las pruebas de control como para las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo puede reducirse incrementando el tamaño de la muestra, mientras que el riesgo que no proviene del muestreo puede reducirse con la planeación, supervisión y revisión adecuada del trabajo.

Selección de partidas para prueba para reunir evidencia de auditoría

Al diseñar procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados de seleccionar partidas para prueba. **Los medios disponibles al auditor son:**

- (a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%);
- (b) Seleccionar partidas específicas,
- (c) Muestreo en la auditoría.

La decisión sobre cual enfoque usar dependerá, de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios anteriores o una combinación puede ser apropiada en circunstancias particulares. Si bien la decisión sobre cuales medios o combinaciones de medios a usar se hace con base en el riesgo de auditoría y en la eficiencia de la auditoría, el auditor necesita sentirse satisfecho de que los métodos usados son efectivos para proporcionar evidencia suficiente para cumplir con los objetivos de la prueba.

Selección de todas las partidas

El auditor puede decidir que lo más apropiado sea examinar todas las partidas que constituyen el saldo de una cuenta o clase de transacciones (o un estrato del universo). Un examen del 100% es poco probable en el caso de pruebas de control; sin embargo, es más común para procedimientos sustantivos. Por ejemplo, un examen del 100% puede ser apropiado cuando el universo constituye un pequeño número de partidas de monto relevante, cuando tanto los riesgos inherentes como los de control son altos y otros medios no proporcionan evidencia suficiente, o cuando la naturaleza repetitiva de un cálculo u otro proceso desarrollado por un sistema de información computarizado hace que un examen del 100% sea efectivo en cuanto al costo.

Selección de partidas específicas

El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas de un universo basado en factores tales como conocimiento del negocio del cliente, evaluaciones preliminares de los riesgos inherentes y de control, y las características del universo que se somete a prueba. La selección basada en partidas específicas esta sujeta a riesgo no proveniente del muestreo. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir:

- Partidas clave o de monto relevante. El auditor puede decidir seleccionar partidas específicas dentro de un universo porque son de monto relevante, o porque muestren alguna

otra característica, por ejemplo, partidas que son sospechosas, no comunes, particularmente propensas al riesgo o que tienen un historial de error.

- Todas las partidas cubren una cierta cantidad. El auditor puede decidir examinar partidas cuyos valores exceden una cierta cantidad con objeto de verificar una gran proporción de la cantidad total del saldo de una cuenta o clase de transacción.
- Partidas para obtener información. El auditor puede examinar partidas para obtener información sobre asuntos tales como el negocio del cliente la naturaleza de las transacciones, los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Partidas para probar procedimientos. El auditor puede usar el juicio para seleccionar y examinar partidas específicas para determinar si se está o no realizando un procedimiento particular.

Si bien la aplicación de pruebas selectivas de partidas específicas del saldo de una cuenta o clase de transacciones normalmente es un medio eficiente de reunir evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de procedimientos aplicados a partidas seleccionadas de esta forma no pueden ser proyectados a todo el universo. El auditor debe considerar la necesidad de obtener evidencia adicional respecto del resto del universo cuando las partidas sobre las cuales no se efectuaron pruebas son importantes.

Muestreo en la auditoría

El auditor puede decidir aplicar muestreo en la auditoría al saldo de cuenta o clase de transacciones. El muestreo en la auditoría puede ser aplicado usando ya sea métodos de muestreo estadísticos o no estadísticos.

Enfoques de muestreo estadístico contra no estadístico

La decisión sobre si usar o no un enfoque de muestreo estadístico o no estadístico es un asunto para juicio del auditor respecto de la manera más eficiente de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en las circunstancias particulares. Por ejemplo, en el caso de pruebas de control, el análisis del auditor de la naturaleza y causa de errores a menudo será más importante que el análisis estadístico de simplemente la presencia o ausencia (o sea, el conteo) de errores. En tal situación, el muestreo no estadístico puede ser el más apropiado.

Cuando se aplica el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse usando ya sea la teoría de la probabilidad o el juicio profesional. Más aún, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre los enfoques estadístico y no estadístico.

A menudo, si bien el enfoque adoptado no cumple con la definición de muestreo estadístico, se usan elementos de un enfoque estadístico, por ejemplo, el uso de selección al azar usando números al azar generados por computadora. Sin embargo, sólo cuando el enfoque adoptado tiene las características de muestreo estadístico son válidas las mediciones estadísticas del riesgo de muestreo.

Diseño de la muestra

Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos de la prueba y los atributos del universo de la que se extraerá la muestra.

El auditor debe considerar primero los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que es probable que cumplan mejor dichos objetivos. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y qué universo usar para el muestreo.

El auditor debe considerar qué condiciones constituyen un error por referencia a los objetivos de la prueba. Una comprensión clara de qué constituye un error es importante para asegurar que todas, y solamente, aquellas condiciones que son relevantes a los objetivos de la prueba se incluyan en la proyección de errores. Por ejemplo, en un procedimiento sustantivo relacionado a la existencia de cuentas por cobrar, como la confirmación, los pagos hechos por el cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos poco después de dicha fecha por el cliente no se consideran un error. También un mal asiento entre cuentas del cliente no afecta al saldo total de cuentas por cobrar. Por lo tanto, no es apropiado considerar esto un error al evaluar los resultados de la muestra de este procedimiento particular, aun si pudiera tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, tales como la evaluación de la probabilidad de fraude o lo adecuado de la estimación para cuentas dudosas.

Cuando lleva a cabo pruebas de control, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en el universo que se somete a prueba y el nivel del riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un pequeño número de partidas del universo. De modo similar, para pruebas sustantivas, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar del monto del error en el universo. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar una muestra de auditoría y determinar el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si la tasa esperada de error es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de control. Sin embargo, al llevar a cabo procedimientos sustantivos, si la cantidad esperada de error es alta, puede ser apropiado el examen del 100 % o la revisión de una muestra bastante grande.

Universo

Es importante para el auditor asegurarse que el universo es:

- i. *Apropiado* al objetivo del procedimiento de muestreo, lo que incluirá consideración de la dirección de la prueba. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es poner a prueba la sobreestimación de cuentas por pagar, el universo podría definirse como el listado de cuentas por pagar. Por otro lado, cuando se pone a prueba la subestimación de cuentas por pagar, el universo no es el listado de cuentas por pagar sino más bien los pagos posteriores, facturas no pagadas, estados de cuenta de proveedores, reportes de recepción no identificados u otros universos que proporcionen evidencia de auditoría de subestimación de cuentas por pagar, y
- ii. *Completa*. Por ejemplo, si el auditor tiene la intención de seleccionar talones de pago de un archivo, no puede concluirse sobre todos los talones por el periodo, a menos que el auditor esté satisfecho de que todos los talones han sido archivados. De modo similar, si el

auditor tiene intención de usar la muestra para extraer conclusiones sobre la operación de un sistema de contabilidad y de control interno durante el periodo, el universo necesita incluir todas las partidas relevantes de todo el periodo completo. Un enfoque diferente puede ser estratificar el universo y usar muestreo sólo para obtener conclusiones sobre el control durante, digamos, los primeros 10 meses de un año, y usar procedimientos alternativos o una muestra separada respecto de los dos meses restantes.

Estratificación

La eficiencia de la auditoría puede mejorarse si el auditor estratifica un universo dividiéndolo en sub-universos que tengan una característica de identificación. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de partidas dentro de cada estrato y por lo tanto permitir que se reduzca el tamaño de la muestra sin un incremento proporcional en el riesgo de muestreo. Los sub-universos necesitan ser cuidadosamente definidos de modo que cualquier unidad de muestreo pueda pertenecer solamente a un estrato.

Cuando se aplican procedimientos sustantivos, el saldo de una cuenta o clase de transacciones a menudo se estratifica por la importancia de su valor monetario. Esto permite que se dirija mayor esfuerzo de auditoría a las partidas de mayor valor que puedan contener el mayor potencial de error monetario. De modo similar, un universo puede ser estratificado de acuerdo a una característica particular que indique un riesgo más alto de error, por ejemplo, cuando se prueba la recuperación de cuentas por cobrar, los saldos pueden ser estratificados por antigüedad.

Los resultados de procedimientos aplicados a una muestra de partidas dentro de un estrato pueden sólo proyectarse a las partidas que constituyen ese estrato. Para llegar a una conclusión sobre el universo entero, el auditor necesitará considerar el riesgo y la importancia relativa en relación a cualquier otro estrato que constituyan el universo total. Por ejemplo, 20% de las partidas en un universo pueden constituir 90% del valor del saldo de cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de dichas partidas. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y llega a una conclusión sobre el 90% del valor independiente del restante 10% (sobre el cual se usará una muestra adicional u otros medios para reunir evidencia, o bien pueda considerarse de poca importancia).

Selección ponderada de valor

A menudo será eficiente en pruebas sustantivas, particularmente cuando se desea probar sobreestimación, es identificar la unidad de muestreo como las unidades monetarias individuales (por ejemplo, dólares) que constituyen el saldo de cuenta o clase de transacciones. Habiendo seleccionado unidades monetarias específicas dentro del universo, por ejemplo, el saldo de cuentas por cobrar, el auditor entonces examina las partidas particulares, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Este enfoque para definir la unidad de muestreo asegura que el esfuerzo de auditoría esté dirigido a las partidas de mayor valor porque tienen una mayor oportunidad de selección, y pueden dar como resultado tamaños más pequeños de muestra. Este enfoque normalmente se usa conjuntamente con el método sistemático

de selección de muestras y es el más eficiente cuando se selecciona de una base de datos computarizada.

Tamaño de la muestra

Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor deberá considerar si el riesgo de muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel del riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto a aceptar. Mientras más bajo el riesgo que esté dispuesto a aceptar el auditor, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *
Evidencia de Auditoría
540. AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES

Introducción

El propósito de esta Norma internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables contenidas en los estados financieros. Esta NIA no pretende ser aplicable al examen de información financiera prospectiva, aunque muchos de los procedimientos explicados aquí puedan ser adecuados para tal fin.

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables.

'Estimación contable' quiere decir una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. Ejemplos:

- Para reducir inventarios y cuentas por cobrar a su valor estimado de realización.
- Para asignar el costo de activos fijos sobre sus vidas útiles estimadas.
- Ingresos acumulados.
- Impuestos diferidos.
- Para una pérdida por un caso legal.
- Pérdidas sobre contratos de construcción en desarrollo.
- Para cumplir con reclamaciones de garantía.

Procedimientos de auditoría

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría sobre si una estimación contable es razonable en las circunstancias y, cuando se requiera, si es revelada en forma apropiada. La evidencia disponible para soportar una estimación contable será a menudo más difícil de obtener y menos concluyente que la evidencia disponible para soportar otras partidas en los estados financieros.

A menudo es importante para el auditor, una comprensión de los procedimientos y métodos, incluyendo los sistemas de contabilidad y de control interno, usados por la administración para hacer las estimaciones contables, para que el auditor planee la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría.

El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:

(a) Revisar y comprobar el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación;

(b) Usar una estimación independiente para comparación con la preparada por la administración; o

**(c) Revisar hechos posteriores que confirmen la estimación hecha.
Revisión y prueba del proceso usado por la administración**

Los pasos ordinariamente implicados en una revisión y prueba del proceso usado por la administración son:

(a) Evaluación de los datos y consideración de supuestos sobre los que se basó la estimación;

(b) Pruebas de los cálculos implicados en la estimación;

(c) Comparación, cuando sea posible, de estimaciones hechas para periodos anteriores con resultados reales de esos periodos; y

(d) Consideración de procedimientos de aprobación de la administración.

Evaluación de datos y consideración de supuestos

El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes. Cuando se usen datos de contabilidad, deberán ser consistentes con los datos procesados a través del sistema de contabilidad. Por ejemplo, al justificar una provisión de garantía, el auditor debería obtener evidencia de auditoría de que los datos relativos a los productos aún dentro del período de garantía al final del periodo concuerdan con la información de ventas dentro del sistema de contabilidad.

El auditor debería evaluar si los datos reunidos son analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable. Son ejemplos, el análisis de antigüedad de las cuentas por cobrar y la proyección del número de meses de existencias disponibles de una partida de inventario basados en el uso poseído y de pronóstico.

El auditor debería evaluar si la entidad tiene una base apropiada para los principales supuestos usados en la estimación contable. En algunos casos, los supuestos estarán basados sobre estadísticas de la industria o del gobierno, tales como futuras tasas de inflación, tasas de interés, tasas de empleo y crecimiento anticipado del mercado. En otros casos, los supuestos serán específicos a la entidad y se basarán en datos generados internamente.

Al evaluar los supuestos sobre los que se basa la estimación, el auditor debería considerar, entre otras cosas, si son:

- Razonables a la luz de los resultados reales de períodos anteriores.
- Consistentes con los usados para otras estimaciones contables.
- Consistentes con los planes de la administración y que parezcan apropiados.
- El auditor necesitaría prestar particular atención a los supuestos que son sensibles a variación, subjetivos o susceptibles de representación errónea importante.

En el caso de procesos de estimación complejos que impliquen técnicas especializadas, puede ser necesario para el auditor asesorarse de un experto, por ejemplo, ingenieros para estimar las cantidades en reservas de vetas de mineral.

El auditor debería revisar la continua conveniencia de las fórmulas usadas por la administración en la preparación de las estimaciones contables. Dicha revisión debería reflejar el conocimiento del auditor de los resultados financieros de la entidad en periodos previos, las prácticas usadas por otras entidades en la industria y los futuros planes de la administración según revelaciones al auditor.

Pruebas de los cálculos

El auditor debería poner a prueba los procedimientos, de cálculo usados por la administración. La naturaleza, tiempos y alcance de las pruebas del auditor dependerán de factores como la complejidad implicada en el cálculo de la estimación contable, la evaluación del auditor de los procedimientos y métodos usados por la entidad para calcular la estimación y la importancia relativa de la estimación en el contexto de los estados financieros.

Comparación de estimaciones previas con los resultados reales

Cuando sea posible, el auditor debería comparar las estimaciones contables hechas en periodos anteriores con los resultados reales de dichos periodos para ayudar a:

- (a) Obtener evidencia sobre la confiabilidad general de los procedimientos de estimación de la entidad;
- (b) Considerar si pueden requerirse ajustes a las fórmulas de estimación; y

(c) Evaluar si han sido cuantificadas las diferencias entre los resultados reales y las estimaciones previas y que, de ser necesario, se hayan hecho los ajustes o revelaciones apropiados.

Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración

Las estimaciones contables importantes ordinariamente son revisadas y aprobadas por la administración. El auditor debería considerar si dicha revisión y aprobación es ejecutada por el nivel apropiado de la administración y si hay evidencia de esto en la documentación que soporta la determinación de la estimación contable.

Uso de una estimación independiente

El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente y comparativa con la estimación contable preparada por la administración. Cuando usa una estimación independiente, el auditor ordinariamente debería evaluar los datos, considerar los supuestos y probar los procedimientos de cálculo usados en su desarrollo. Puede ser también apropiado comparar estimaciones contables hechas para periodos anteriores con los resultados reales de dichos periodos.

Revisión de hechos posteriores

Las transacciones y acontecimientos que ocurran después del final del periodo, pero antes de la terminación de la auditoría, pueden brindar evidencia de auditoría respecto de una estimación contable hecha por la administración. La revisión del auditor de dichas transacciones y acontecimientos puede reducir, o aún cancelar, la necesidad de que el auditor revise y pruebe el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación contable o de que use una estimación independiente para evaluar la razonabilidad de la estimación contable.

Evaluación de resultados de procedimientos de auditoría

El auditor deberá hacer una evaluación final de la razonabilidad de la estimación basada en el conocimiento del auditor del negocio y de si la estimación es consistente con otra evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría.

El auditor debería considerar si hay transacciones o hechos posteriores significativos que afecten los datos y los supuestos usados para determinar la estimación contable.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:

(a) Revisar y comprobar el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación;

(b) Usar una estimación independiente para comparación con la preparada por la administración; o

**(c) Revisar hechos posteriores que confirmen la estimación hecha.
Revisión y prueba del proceso usado por la administración**

Los pasos ordinariamente implicados en una revisión y prueba del proceso usado por la administración son:

- (a) Evaluación de los datos y consideración de supuestos sobre los que se basó la estimación;
- (b) Pruebas de los cálculos implicados en la estimación;
- (c) Comparación, cuando sea posible, de estimaciones hechas para periodos anteriores con resultados reales de esos periodos; y
- (d) Consideración de procedimientos de aprobación de la administración.

Evaluación de datos y consideración de supuestos

El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes. Cuando se usen datos de contabilidad, deberán ser consistentes con los datos procesados a través del sistema de contabilidad. Por ejemplo, al justificar una provisión de garantía, el auditor debería obtener evidencia de auditoría de que los datos relativos a los productos aún dentro del período de garantía al final del periodo concuerdan con la información de ventas dentro del sistema de contabilidad.

El auditor debería evaluar si los datos reunidos son analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable. Son ejemplos, el análisis de antigüedad de las cuentas por cobrar y la proyección del número de meses de existencias disponibles de una partida de inventario basados en el uso poseído y de pronóstico.

El auditor debería evaluar si la entidad tiene una base apropiada para los principales supuestos usados en la estimación contable. En algunos casos, los supuestos estarán basados sobre estadísticas de la industria o del gobierno, tales como futuras tasas de inflación, tasas de interés, tasas de empleo y crecimiento anticipado del mercado. En otros casos, los supuestos serán específicos a la entidad y se basarán en datos generados internamente.

Al evaluar los supuestos sobre los que se basa la estimación, el auditor debería considerar, entre otras cosas, si son:

- Razonables a la luz de los resultados reales de períodos anteriores.
- Consistentes con los usados para otras estimaciones contables.
- Consistentes con los planes de la administración y que parezcan apropiados.

□ El auditor necesitaría prestar particular atención a los supuestos que son sensibles a variación, subjetivos o susceptibles de representación errónea importante.

En el caso de procesos de estimación complejos que impliquen técnicas especializadas, puede ser necesario para el auditor asesorarse de un experto, por ejemplo, ingenieros para estimar las cantidades en reservas de vetas de mineral.

El auditor debería revisar la continua conveniencia de las fórmulas usadas por la administración en la preparación de las estimaciones contables. Dicha revisión debería reflejar el conocimiento del auditor de los resultados financieros de la entidad en periodos previos, las prácticas usadas por otras entidades en la industria y los futuros planes de la administración según revelaciones al auditor.

Pruebas de los cálculos

El auditor debería poner a prueba los procedimientos, de cálculo usados por la administración. La naturaleza, tiempos y alcance de las pruebas del auditor dependerán de factores como la complejidad implicada en el cálculo de la estimación contable, la evaluación del auditor de los procedimientos y métodos usados por la entidad para calcular la estimación y la importancia relativa de la estimación en el contexto de los estados financieros.

Comparación de estimaciones previas con los resultados reales

Cuando sea posible, el auditor debería comparar las estimaciones contables hechas en periodos anteriores con los resultados reales de dichos periodos para ayudar a:

- (a) Obtener evidencia sobre la confiabilidad general de los procedimientos de estimación de la entidad;
- (b) Considerar si pueden requerirse ajustes a las fórmulas de estimación; y
- (c) Evaluar si han sido cuantificadas las diferencias entre los resultados reales y las estimaciones previas y que, de ser necesario, se hayan hecho los ajustes o revelaciones apropiados.

Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración

Las estimaciones contables importantes ordinariamente son revisadas y aprobadas por la administración. El auditor debería considerar si dicha revisión y aprobación es ejecutada por el nivel apropiado de la administración y si hay evidencia de esto en la documentación que soporta la determinación de la estimación contable.

Uso de una estimación independiente

El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente y comparativa con la estimación contable preparada por la administración. Cuando usa una estimación independiente, el auditor ordinariamente debería evaluar los datos,

considerar los supuestos y probar los procedimientos de cálculo usados en su desarrollo. Puede ser también apropiado comparar estimaciones contables hechas para periodos anteriores con los resultados reales de dichos periodos.

Revisión de hechos posteriores

Las transacciones y acontecimientos que ocurran después del final del periodo, pero antes de la terminación de la auditoría, pueden brindar evidencia de auditoría respecto de una estimación contable hecha por la administración. La revisión del auditor de dichas transacciones y acontecimientos puede reducir, o aún cancelar, la necesidad de que el auditor revise y pruebe el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación contable o de que use una estimación independiente para evaluar la razonabilidad de la estimación contable.

Evaluación de resultados de procedimientos de auditoría

El auditor deberá hacer una evaluación final de la razonabilidad de la estimación basada en el conocimiento del auditor del negocio y de si la estimación es consistente con otra evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría.

El auditor debería considerar si hay transacciones o hechos posteriores significativos que afecten los datos y los supuestos usados para determinar la estimación contable.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Evidencia de Auditoría

550. PARTES RELACIONADAS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría respecto de las partes relacionadas y de las transacciones con dichas partes sin importar si la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24, Partes Relacionadas, o algún requisito similar, es parte del marco de referencia de los informes financieros.

El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de transacciones de las partes relacionadas que sean importantes para los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte todas las transacciones de partes relacionadas.

Donde haya alguna indicación de que existen tales circunstancias el auditor deberá desempeñar procedimientos modificados, ampliados o adicionales según lo apropiado en las circunstancias.

En la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 24 se dan definiciones respecto de las partes relacionadas y se adoptan para fines de esta NIA. Las definiciones de partes relacionadas y transacciones de partes relacionadas, son:

Partes relacionadas - las partes se consideran relacionadas si una parte tiene la capacidad de controlar a la otra parte o de ejercer influencia significativa sobre la otra parte al tomar decisiones financieras y de operación.

Transacciones de partes relacionadas - una transferencia de recursos u obligaciones entre partes relacionadas, independientemente del precio acordado.

La administración es responsable de la identificación y revelación de las partes relacionadas y de las transacciones con dichas partes. Esta responsabilidad requiere que la administración implemente sistemas de contabilidad y control interno para asegurar que las transacciones con las partes relacionadas sean identificadas en forma apropiada en los registros contables y reveladas en los estados financieros.

El auditor necesita tener un nivel de conocimiento del negocio e industria de la entidad que permita la identificación de los eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros. Si bien la existencia de partes relacionadas y las transacciones entre dichas partes son consideradas características ordinarias de un negocio, el auditor necesita ser consciente de ellas porque:

- (a) El marco de referencia para informes financieros puede requerir revelación en los estados financieros de ciertas relaciones y transacciones de partes relacionadas, como las requeridas por la NIC 24;
- (b) La existencia de partes relacionadas o transacciones de partes relacionadas puede afectar a los estados financieros. Por ejemplo, los impuestos por pagar y los gastos de la entidad pueden ser afectados por las leyes de impuestos en varias jurisdicciones que requieren consideración especial cuando existen partes relacionadas;
- (c) La fuente de evidencia de auditoría afecta la evaluación del auditor de su confiabilidad. Un mayor grado de confianza puede ponerse en la evidencia de auditoría que se obtiene de, o es creada por, terceras partes no relacionadas; y
- (d) Una transacción de parte relacionada puede ser motivada por consideraciones distintas que las ordinarias de negocios, por ejemplo, reparto de utilidades o fraude.

Existencia y revelación de partes relacionadas

El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas y debería desarrollar los siguientes procedimientos respecto de la integridad de esta información:

- (a) **revisar los papeles de trabajo del año anterior para identificar nombres de partes relacionadas conocidas;**
- (b) **revisar los procedimientos de la entidad para identificación de partes relacionadas;**

- (c) **averiguar sobre los vínculos de directores y funcionarios con otras entidades;**
- (d) **revisar los registros de accionistas para identificar los nombres de los principales accionistas o, si es apropiado, obtener un listado de los principales accionistas en el registro de acciones;**
- (e) **revisar actas de la junta directiva, de las asambleas de accionistas, juntas de socios y de otros registros estatutarios relevantes como el registro de intereses de participación de los directores;**
- (f) **averiguar con otros auditores involucrados actualmente en la auditoría, o auditores antecesores, sobre su conocimiento de partes relacionadas adicionales; y**
- (g) **revisar los impuestos sobre utilidades de la entidad y otra información suministrada a las entidades de vigilancia y control.**

Si a juicio del auditor, el riesgo de que partes relacionadas significativas permanezcan sin detectar es bajo, estos procedimientos pueden ser modificados según sea apropiado.

Donde el marco de referencia para informes financieros requiera revelación de las transacciones con las partes relacionadas, el auditor deberá quedar satisfecho de que la revelación sea adecuada.

Transacciones con partes relacionadas

El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando transacciones de partes relacionadas y debería estar alerta sobre otras transacciones importantes con partes relacionadas.

Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y al hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, el auditor debería considerar si los procedimientos de control sobre la autorización y registro de las transacciones con partes relacionadas son adecuados.

Examen de transacciones con partes relacionadas identificadas

Al examinar las transacciones con partes relacionadas identificadas, el auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría sobre si estas transacciones han sido registradas y reveladas en forma apropiada.

La evidencia de una transacción con partes relacionadas puede ser limitada, por ejemplo, respecto de la existencia de un inventario dado en consignación por una parte relacionada o una instrucción de una compañía tenedora a una subsidiaria de registrar un gasto por regalías. A causa de la limitada disponibilidad de evidencia apropiada sobre dichas transacciones, el auditor debería considerar desarrollar procedimientos como:

- Confirmar con la parte relacionada los términos y monto de la transacción.

- Inspeccionar evidencia en poder de la parte relacionada.

- Confirmar o discutir información con personas asociadas con la transacción, tales, como bancos, abogados, fiadores y agentes.

Representaciones de la administración

El auditor deberá obtener de la administración una representación por escrito concerniente a:

- (a) la integridad de la información proporcionada respecto de la identificación de las partes relacionadas; y
- (b) que las revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los estados financieros son adecuadas.

Conclusiones e informes de auditoría

Si no le es posible al auditor obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a las partes relacionadas y a las transacciones con dichas partes, o concluye que la revelación de las mismas en los estados financieros no es adecuada, el auditor deberá modificar el dictamen de auditoría en forma apropiada.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

y las transacciones entre dichas partes son consideradas características ordinarias de un negocio, el auditor necesita ser consciente de ellas porque:

- (a) El marco de referencia para informes financieros puede requerir revelación en los estados financieros de ciertas relaciones y transacciones de partes relacionadas, como las requeridas por la NIC 24;
- (b) La existencia de partes relacionadas o transacciones de partes relacionadas puede afectar a los estados financieros. Por ejemplo, los impuestos por pagar y los gastos de la entidad pueden ser afectados por las leyes de impuestos en varias jurisdicciones que requieren consideración especial cuando existen partes relacionadas;
- (c) La fuente de evidencia de auditoría afecta la evaluación del auditor de su confiabilidad. Un mayor grado de confianza puede ponerse en la evidencia de auditoría que se obtiene de, o es creada por, terceras partes no relacionadas; y
- (d) Una transacción de parte relacionada puede ser motivada por consideraciones distintas que las ordinarias de negocios, por ejemplo, reparto de utilidades o fraude.

Existencia y revelación de partes relacionadas

El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas

y debería desarrollar los siguientes procedimientos respecto de la integridad de esta información:

- (a) revisar los papeles de trabajo del año anterior para identificar nombres de partes relacionadas conocidas;**
- (b) revisar los procedimientos de la entidad para identificación de partes relacionadas;**
- (c) averiguar sobre los vínculos de directores y funcionarios con otras entidades;**
- (d) revisar los registros de accionistas para identificar los nombres de los principales accionistas o, si es apropiado, obtener un listado de los principales accionistas en el registro de acciones;**
- (e) revisar actas de la junta directiva, de las asambleas de accionistas, juntas de socios y de otros registros estatutarios relevantes como el registro de intereses de participación de los directores;**
- (f) averiguar con otros auditores involucrados actualmente en la auditoría, o auditores antecesores, sobre su conocimiento de partes relacionadas adicionales; y**
- (g) revisar los impuestos sobre utilidades de la entidad y otra información suministrada a las entidades de vigilancia y control.**

Si a juicio del auditor, el riesgo de que partes relacionadas significativas permanezcan sin detectar es bajo, estos procedimientos pueden ser modificados según sea apropiado.

Donde el marco de referencia para informes financieros requiera revelación de las transacciones con las partes relacionadas, el auditor deberá quedar satisfecho de que la revelación sea adecuada.

Transacciones con partes relacionadas

El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando transacciones de partes relacionadas y debería estar alerta sobre otras transacciones importantes con partes relacionadas.

Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y al hacer una evaluación preliminar del riesgo de control, el auditor debería considerar si los procedimientos de control sobre la autorización y registro de las transacciones con partes relacionadas son adecuados.

Examen de transacciones con partes relacionadas identificadas

Al examinar las transacciones con partes relacionadas identificadas, el auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría sobre si estas transacciones han sido registradas y reveladas en forma apropiada.

La evidencia de una transacción con partes relacionadas puede ser limitada, por ejemplo, respecto de la existencia de un inventario dado en consignación por una parte relacionada o una instrucción de una compañía tenedora a una subsidiaria de registrar un gasto por regalías. A causa de la limitada disponibilidad de evidencia apropiada sobre dichas transacciones, el auditor debería considerar desarrollar procedimientos como:

- Confirmar con la parte relacionada los términos y monto de la transacción.
- Inspeccionar evidencia en poder de la parte relacionada.
- Confirmar o discutir información con personas asociadas con la transacción, tales, como bancos, abogados, fiadores y agentes.

Representaciones de la administración

El auditor deberá obtener de la administración una representación por escrito concerniente a:

- (a) la integridad de la información proporcionada respecto de la identificación de las partes relacionadas; y
- (b) que las revelaciones de las transacciones con partes relacionadas en los estados financieros son adecuadas.

Conclusiones e informes de auditoría

Si no le es posible al auditor obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a las partes relacionadas y a las transacciones con dichas partes, o concluye que la revelación de las mismas en los estados financieros no es adecuada, el auditor deberá modificar el dictamen de auditoría en forma apropiada.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría * **Evidencia de Auditoría** **560. HECHOS POSTERIORES**

Introducción

Propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor respecto de los hechos posteriores. En esta NIA, el término “hechos posteriores” se usa para referirse tanto a los hechos que ocurren entre el final del periodo y la fecha del dictamen del auditor, así como los hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor.

El auditor deberá considerar el efecto de hechos posteriores sobre los estados financieros y sobre el dictamen del auditor.

La Norma Internacional de Contabilidad 10, Contingencias y acontecimientos que ocurren después de la fecha de los estados financieros, se refiere al tratamiento en los estados financieros de los hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren después del final del periodo e identifica dos tipos de hechos:

- a) aquellos que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del periodo; y
- b) aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron con posterioridad al final del periodo.

Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor

El auditor debería desarrollar procedimientos orientados a obtener evidencia suficiente de auditoría de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en los estados financieros, han sido identificados. Estos procedimientos son además de los procedimientos de rutina que pueden ser aplicados a transacciones específicas que ocurren después del final del periodo para obtener evidencia de auditoría respecto de los saldos al final del periodo, por ejemplo, la prueba del corte de inventarios y los pagos a acreedores. No se espera, sin embargo, que el auditor conduzca una revisión continua de todos los asuntos para los cuales los resultados de los procedimientos aplicados previamente fueron satisfactorios.

Los procedimientos para identificar hechos que puedan requerir ajustes o revelación en, los estados financieros, deberían ser realizados tan cerca como sea posible de la fecha del dictamen del auditor y ordinariamente incluyen lo siguiente:

- Revisar procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que los hechos posteriores sean identificados.
- Leer actas de las juntas directivas, de las asambleas de accionistas, juntas de socios y comités ejecutivos llevadas a cabo después del final del periodo e investigar sobre asuntos discutidos en las juntas de las cuales aún no se haya elaborado el acta respectiva.
- Leer los más recientes estados financieros provisionales de la entidad disponibles y, según se considere necesario y apropiado, presupuestos, pronósticos de flujos de efectivo y otros informes de la administración relacionados.
- Investigar, o ampliar las investigaciones previas orales o escritas, con los abogados de la entidad respecto de litigios y reclamaciones.
- Investigar con la administración si han ocurrido hechos posteriores que podrían afectar a los estados financieros. Los siguientes son ejemplos de investigaciones con la administración sobre asuntos específicos:
 - El status actual de partidas que fueron contabilizadas sobre la base de datos preliminares o cuestionables.

- Si se han contraído nuevos compromisos, préstamos o garantías
- .
- Si han ocurrido o se planean ventas de activos.

- Si se ha hecho o se planea la emisión de nuevas acciones o de bonos sin garantía, o un acuerdo para incorporación o para liquidación

- Si algún activo ha sido confiscado por el gobierno, o destruido, por ejemplo, por fuego o inundación.

- Si ha habido algún desarrollo referente a las áreas de riesgo y contingencias.

- Si se han hecho o se contempla hacer ajustes contables inusuales.

- Si han ocurrido o es probable que ocurran hechos que cuestionen lo apropiado de las políticas contables usadas en los estados financieros como sería el caso, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez del supuesto de negocio en marcha.

- Revisar procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que los hechos posteriores sean identificados.

- Leer actas de las juntas directivas, de las asambleas de accionistas, juntas de socios y comités ejecutivos llevadas a cabo después del final del periodo e investigar sobre asuntos discutidos en las juntas de las cuales aún no se haya elaborado el acta respectiva.

- Leer los más recientes estados financieros provisionales de la entidad disponibles y, según se considere necesario y apropiado, presupuestos, pronósticos de flujos de efectivo y otros informes de la administración relacionados.

- Investigar, o ampliar las investigaciones previas orales o escritas, con los abogados de la entidad respecto de litigios y reclamaciones.

- Investigar con la administración si han ocurrido hechos posteriores que podrían afectar a los estados financieros. Los siguientes son ejemplos de investigaciones con la administración sobre asuntos específicos:
 - El status actual de partidas que fueron contabilizadas sobre la base de datos preliminares o cuestionables.

 - Si se han contraído nuevos compromisos, préstamos o garantías
 - .
 - Si han ocurrido o se planean ventas de activos.

 - Si se ha hecho o se planea la emisión de nuevas acciones o de bonos sin garantía, o un acuerdo para incorporación o para liquidación

 - Si algún activo ha sido confiscado por el gobierno, o destruido, por ejemplo, por fuego o inundación.

 - Si ha habido algún desarrollo referente a las áreas de riesgo y contingencias.

- Si se han hecho o se contempla hacer ajustes contables inusuales.
- Si han ocurrido o es probable que ocurran hechos que cuestionen lo apropiado de las políticas contables usadas en los estados financieros como sería el caso, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez del supuesto de negocio en marcha.

Cuando un componente, tal como una división, rama o subsidiaria, es auditado por otro auditor, el auditor deberá considerar los procedimientos del otro auditor respecto de los hechos después del final del periodo y la necesidad de informar al otro auditor de la fecha planeada del dictamen del auditor.

Cuando el auditor se da cuenta de los hechos que afectan en forma importante los estados financieros, el auditor deberá considerar si dichos hechos están contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada en los estados financieros.

Hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros

El auditor no tiene ninguna responsabilidad de desarrollar procedimientos o hacer ninguna investigación respecto de los estados financieros después de la fecha de su dictamen. La responsabilidad de informar al auditor de hechos que ocurran entre la fecha del dictamen del auditor y la fecha de emisión de los estados financieros, que puedan afectar los estados financieros, descansa en la administración.

Si después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros, el auditor se da cuenta de un hecho que pueda afectar en forma importante los estados financieros, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan corrección y, discutir el asunto con la administración para tomar las acciones apropiadas en las circunstancias.

Cuando la administración corrija los estados financieros, el auditor aplicará los procedimientos necesarios en las circunstancias y proporcionará a la administración un nuevo dictamen sobre los estados financieros corregidos. El nuevo dictamen del auditor estará fechado no antes de la fecha en que los estados financieros corregidos se firman o aprueben y, consecuentemente, los procedimientos mencionados bajo “Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor”, se extenderían a la fecha del nuevo dictamen del auditor.

Cuando la administración no corrige los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que necesitan ser corregidos y el dictamen del auditor no ha sido entregado a la entidad, el auditor debería expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

Cuando el dictamen del auditor ha sido entregado a la entidad, el auditor deberá notificar a aquellas personas que tienen la máxima responsabilidad de la dirección de la entidad que no distribuyan los estados financieros ni, por lo tanto, el dictamen del auditor, a terceras partes. Si los estados financieros son entregados posteriormente, el auditor necesita tomar acción para prevenir sobre la confiabilidad del dictamen del auditor. La acción tomada dependerá

de los derechos y obligaciones legales del auditor y de las recomendaciones del abogado del auditor.

Hechos descubiertos después de que los estados financieros han sido emitidos

Después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor no tiene obligación de hacer ninguna investigación respecto de dichos estados financieros.

Si después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor se da cuenta de un hecho que existía en la fecha del dictamen del auditor y que, si hubiera sido conocido en esa fecha, pudiera haber sido causa de modificación de su dictamen, el auditor deberá considerar si los estados financieros necesitan revisión, y deberá discutir el asunto con la administración, quienes deberán tomar las acciones apropiadas en las circunstancias.

Cuando la administración revisa los estados financieros, el auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias, y deberá revisar los pasos dados por la administración para asegurar que todas las personas que recibieron los estados financieros previamente emitidos junto con el dictamen del auditor sean informados, por lo tanto, de la situación, y deberá emitir un nuevo dictamen sobre los estados financieros revisados.

El nuevo dictamen del auditor deberá incluir un párrafo de énfasis de asunto haciendo referencia a una nota a los estados financieros explicando ampliamente la razón para la revisión de los estados financieros previamente emitidos y al dictamen anterior emitido por el auditor. El nuevo dictamen del auditor estaría fechado no antes de la fecha en que los estados financieros sean aprobados y, consecuentemente, los procedimientos mencionados bajo “Hechos que ocurren hasta la fecha del dictamen del auditor”, se extenderían a la fecha del nuevo dictamen del auditor. Las regulaciones de algunos países permiten al auditor restringir los procedimientos de auditoría respecto de los estados financieros revisados para efectos del hecho posterior que hizo necesaria la revisión. En tales casos, el nuevo dictamen del auditor debería contener una declaración a tal efecto.

Oferta de valores al público

En casos que implican la oferta de valores al público, el auditor deberá considerar cualesquier requerimientos legales relacionados aplicables al auditor en todas las jurisdicciones en las que se ofrecen los valores.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría * Evidencia de Auditoría 570. NEGOCIO EN MARCHA

Introducción

El propósito de esta Norma internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros, con respecto al supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros, incluyendo el concluir sobre la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Cuando se planean y se llevan a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de los mismos, el auditor deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

Responsabilidad de la administración

El supuesto de negocio en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros. Bajo el supuesto de negocio en marcha, se considera ordinariamente que una entidad continúa en negocios por el futuro predecible sin tener la intención ni la necesidad de liquidarse, para dejar de realizar negocios o de buscar protección respecto de sus acreedores, de acuerdo a las leyes o reglamentos. Consecuentemente, los activos y pasivos se registran con base en que la entidad podrá realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

A continuación se presentan ejemplos de sucesos o condiciones que en forma individual o colectiva, pueden proyectar una duda importante sobre el supuesto de negocio en marcha. Esta lista no es exhaustiva ni tampoco la existencia de una o más de las partidas significa siempre que haya una incertidumbre de importancia relativa.

Financieros

- Posición de pasivos netos o pasivos circulantes netos.
- Préstamos a plazo fijo que se acercan a su madurez sin prospectos realistas de renovación o pago; o dependencia excesiva en préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicaciones de retiro de apoyo financiero por deudores y otros acreedores.
- Flujos negativos de efectivo de las operaciones indicados por estados financieros históricos o prospectivos.
- Índices financieros clave adversos.
- Pérdidas de operación sustanciales o deterioro significativo en el valor de activos usados para generar flujos de efectivo.
- Retrasos o suspensión de dividendos.
- Incapacidad de pago a acreedores en fechas de vencimiento,
- Incapacidad para cumplir con los términos de los convenios de préstamos.

Cambio con proveedores de transacciones a crédito a transacciones de pago contra entrega.

Incapacidad de obtener financiamiento para desarrollo de nuevos productos esenciales u otras inversiones esenciales.

Operativos

Pérdida de administradores claves sin reemplazo.

Pérdida de un mercado importante, franquicia, licencia, o proveedor principal.

Dificultades de mano de obra o escasez de suministros importantes.

Otros

Incumplimiento con requerimientos de capital u otros requisitos estatutarios.

Procedimientos legales o reglamentarios pendientes contra la entidad que puedan, si tienen éxito, dar como resultado reclamaciones que serian difíciles de satisfacer.

Cambios en legislación o políticas del gobierno que se espere afecten en forma adversa a la entidad.

Pérdidas de operación sustanciales o deterioro significativo en el valor de activos usados para generar flujos de efectivo.

Retrasos o suspensión de dividendos.

Incapacidad de pago a acreedores en fechas de vencimiento,

Incapacidad para cumplir con los términos de los convenios de préstamos.

Cambio con proveedores de transacciones a crédito a transacciones de pago contra entrega.

Incapacidad de obtener financiamiento para desarrollo de nuevos productos esenciales u otras inversiones esenciales.

Operativos

Pérdida de administradores claves sin reemplazo.

Pérdida de un mercado importante, franquicia, licencia, o proveedor principal.

Dificultades de mano de obra o escasez de suministros importantes.

Otros

Incumplimiento con requerimientos de capital u otros requisitos estatutarios.

Procedimientos legales o reglamentarios pendientes contra la entidad que puedan, si tienen éxito, dar como resultado reclamaciones que serian difíciles de satisfacer.

- Cambios en legislación o políticas del gobierno que se espere afecten en forma adversa a la entidad.

La importancia de tales sucesos o condiciones a menudo puede ser atenuada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de que una entidad no pueda hacer sus pagos normales de deuda puede ser compensado con los planes de la administración para mantener flujos adecuados de efectivo por medios alternativos, tales como disposición de activos, reprogramación de pagos de préstamos, o la obtención de capital adicional. En modo similar, la pérdida de un proveedor principal puede aminorarse con la disponibilidad de una fuente ajena de suministro adecuada.

Responsabilidad del Auditor

La responsabilidad del auditor es considerar, lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros y, si hay incertidumbres importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha que necesiten ser reveladas en los estados financieros. El auditor considera lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha, aun si el marco conceptual de información financiera usado en la preparación de los estados financieros no incluye un requisito explícito de que la administración haga una evaluación específica de la capacidad de la entidad, para continuar como un negocio en marcha.

El auditor no puede predecir sucesos o condiciones futuras que puedan causar que una entidad deje de continuar como un negocio en marcha. En consecuencia, la ausencia de cualquier referencia a incertidumbre de negocio en marcha en el dictamen de un auditor no puede ser interpretada como una garantía en cuanto a la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Consideraciones de la planeación

Al planear la auditoría, el auditor deberá considerar si hay sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

El auditor deberá permanecer alerta a la evidencia de sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha a lo largo de la auditoría. Si se identifican tales sucesos o condiciones, el auditor deberá, además de desarrollar los procedimientos adicionales indicados más adelante, considerar si afectan las evaluaciones del auditor de los componentes del riesgo de auditoría.

Conclusión sobre la evaluación de la administración

El auditor deberá concluir sobre la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

El auditor deberá considerar el mismo periodo que el usado por la administración al hacer su evaluación bajo el marco conceptual de información financiera. Si la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha cubre

menos de doce meses desde la fecha del balance, el auditor deberá pedir a la administración que alargue su periodo de evaluación a doce meses desde la fecha del balance.

Al concluir sobre la evaluación de la administración, el auditor considera el proceso que la administración siguió para hacer su evaluación, los supuestos en que se basó la evaluación y los planes de la gerencia para acción futura. El auditor considera si la evaluación ha tomado en cuenta toda la información relevante de la cual tiene conocimiento el auditor como resultado de los procedimientos de auditoría.

Período más allá de la evaluación de la administración

El auditor deberá interrogar a la administración sobre su conocimiento de sucesos o condiciones mas allá del periodo de evaluación usado por la administración que puedan proyectar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

El auditor debe estar alerta a la posibilidad de que pueda haber sucesos conocidos, programados o no, o condiciones que ocurran más allá del período de evaluación usado por la administración que puedan traer a cuestionamiento lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha al preparar los estados financieros. El auditor puede tener conocimiento de tales sucesos o condiciones durante la planeación o conducción de la auditoría, incluyendo los procedimientos sobre hechos posteriores.

Ya que el grado de incertidumbre asociado con el resultado de un suceso o condición se incrementa mientras más hacia el futuro está el suceso o condición, al considerar tales sucesos o condiciones, las indicaciones de problemas relativas a negocio en marcha necesitarán ser de importancia antes de que el auditor considere tomar una acción adicional. El auditor pueda que necesite pedir a la administración que determine la importancia potencial del suceso o condición en su evaluación de negocio en marcha.

Procedimientos adicionales de auditoria cuando se identifiquen sucesos o condiciones

Cuando se han identificado sucesos o condiciones que puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá:

- a) Revisar los planes de la administración para acciones futuras basadas en su evaluación de negocio en marcha.**
- b) Reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría para confirmar o disipar si es que existe, o no, una incertidumbre importante mediante el desarrollo de los procedimientos considerados necesarios, incluyendo considerar el efecto de cualesquier planes de la administración y otros factores atenuantes.**
- c) Pedir representaciones por escrito de la administración respecto a sus planes para acciones futuras.**

Entre los procedimientos que son relevantes a este respecto pueden incluirse:

- Analizar y discutir con la administración las proyecciones de flujo de efectivo, utilidad y otras relevantes.
- Analizar y discutir los más recientes estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- Revisar los términos de convenios de obligaciones amortizables y de préstamos, y determinar si se ha quebrantado alguno de ellos.
- Leer actas de juntas directivas, asamblea de accionistas, juntas de socios y de comité importantes como referencia a dificultades financieras.
- Interrogar al abogado de la entidad respecto a la existencia de litigios, así como reclamos, y sobre lo razonable de las evaluaciones de la administración de sus resultados y el estimado de sus implicaciones financieras.
- Confirmar la existencia, legalidad y exigibilidad de los convenios para proporcionar o mantener apoyo financiero con partes relacionadas y terceros, y evaluar la capacidad financiera de tales partes para proporcionar fondos adicionales.
- Considerar los planes de la entidad para manejar los pedidos no surtidos de clientes.
- Revisar sucesos después del final del ejercicio para identificar aquellos que atañen o afecten de otro modo la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Cuando el análisis del flujo de efectivo es un factor importante para considerar el resultado futuro de los sucesos o condiciones el auditor deberá considerar:

- La confiabilidad del sistema de la entidad para generar dicha información.
- Si hay un soporte adecuado para los supuestos que fundamentan la proyección.
- Además, el auditor compara:
 - a) La información financiera prospectiva de ejercicios anteriores recientes con los resultados históricos.
 - b) La información financiera prospectiva para el ejercicio actual con los resultados logrados a la fecha.

Conclusiones y dictamen de auditoría

Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá determinar si, a juicio del auditor, existe una incertidumbre importante relacionada a sucesos o condiciones que por sí solos o en agregado, puedan proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Existe una incertidumbre importante cuando la magnitud de su impacto potencial es tal que, a juicio del auditor, es necesario una clara revelación de la

naturaleza e implicaciones de la incertidumbre para que la presentación de los estados financieros no sea engañosa.

Supuesto de negocio en marcha apropiado pero existe una incertidumbre importante:

Si el uso del supuesto de negocio en marcha es apropiado pero existe una incertidumbre importante, el auditor considerará si los estados financieros:

- a) Describen en forma adecuada los sucesos o condiciones principales que dan origen a la duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar en operación y los planes de la administración para hacerse cargo de estos sucesos o condiciones.
- b) Expresan claramente que hay una incertidumbre importante relacionada a sucesos o condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y, por lo tanto, que puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

Si se hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad pero modificar el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de énfasis de asunto que haga resaltar la existencia de una incertidumbre importante relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y que llame la atención hacia la nota en los estados financieros que revele los asuntos expuestos en el párrafo anterior. Al evaluar lo adecuado de la revelación en los estados financieros, el auditor considerará si es que la información llama explícitamente la atención del lector a la posibilidad de que la entidad pueda ser incapaz de continuar realizando sus activos y liquidando sus pasivos en el curso normal de los negocios. El siguiente es un ejemplo de un párrafo así, cuando el auditor está satisfecho en cuanto a lo adecuado de la revelación de la nota:

"Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X de los estados financieros que indica que la Compañía incurrió en una pérdida neta de ZZZ durante el año que terminó el 31 de diciembre de 20XX y, que en esa fecha, los pasivos circulantes de la Compañía excedían sus activos totales en ZZZ. Estas condiciones, junto con otros asuntos expuestos en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre importante que da lugar a dudas importantes sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha".

En casos extremos, tales como situaciones que impliquen múltiples incertidumbres de importancia relativa que sean importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de añadir un párrafo de énfasis.

Si no se hace revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado (**NIA 700, El dictamen del auditor sobre los estados financieros**). El dictamen deberá incluir referencia específica al hecho de que hay una incertidumbre importante que puede crear una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. El siguiente es un ejemplo de los párrafos relevantes cuando se debe expresar una opinión con salvedad.

"Los convenios financieros de la Compañía y los saldos restantes son pagaderos el 19 de marzo de 20XX. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un refinanciamiento. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre importante que puede crear dudas importantes sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha y, por lo tanto, no estar en capacidad de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y las notas respectivas) no revelan este hecho.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X0, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con

El siguiente es un ejemplo de los párrafos relevantes cuando hay que expresar una opinión adversa:

"Los convenios financieros de la Compañía vencieron y el saldo restante fue pagadero el 31 de diciembre de 20X0. La Compañía no ha podido renegociar u obtener un refinanciamiento y está considerando declararse en quiebra. Estos sucesos indican una incertidumbre importante que puede crear dudas importantes sobre la capacidad de la Compañía para continuar como negocio en marcha y, por lo tanto, puede no estar en capacidad de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y las notas respectivas) no revelan este hecho.

En nuestra opinión, debido a la importancia de la omisión de la información mencionada en el párrafo precedente, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero ni razonable de (o no presentan razonablemente) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X0, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo, con... (y no cumplen con ...)....."
Supuesto inapropiado de negocio en marcha

Si, a juicio del auditor, la entidad no tendrá la capacidad de continuar como negocio en marcha, el auditor deberá expresar una opinión adversa si los estados financieros han sido preparados sobre una base de negocio en marcha. Si con base en los procedimientos adicionales realizados y la información obtenida, incluyendo el efecto de los planes de la administración, el juicio del auditor es que la entidad no será capaz de continuar como un negocio en marcha, el auditor concluye, sin importar si se ha hecho o no la revelación correspondiente, que el supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros es inapropiado y expresa una opinión adversa.

Cuando la administración de la entidad ha concluido que el supuesto de negocio en marcha usado en la preparación de los estados financieros no es apropiado, los estados financieros necesitan prepararse sobre una base alternativa autorizada. Si con base en los procedimientos adicionales llevados a cabo y la información obtenida, el auditor determina que la base alternativa es apropiada, el auditor puede emitir una opinión sin salvedad si hay revelación adecuada, pero puede requerir un

énfasis de asunto en el dictamen del auditor para llamar la atención del usuario hacia dicha base.

Falta de disposición de la administración para hacer o extender su evaluación

Si la administración no está dispuesta a hacer o extender su evaluación cuando se lo pide el auditor , el auditor deberá considerar la necesidad de modificar su dictamen como resultado de la limitación en el alcance de su trabajo. En ciertas circunstancias, el auditor puede considerar necesario pedir a la administración que haga o extienda su evaluación. Si la administración no esta dispuesta a hacerlo, no es responsabilidad del auditor rectificar la falta de análisis de la gerencia, y puede ser apropiado un dictamen modificado porque quizá no sea posible para el auditor obtener suficiente evidencia apropiada respecto del uso del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

En algunas circunstancias, la falta de análisis de la administración puede no impedir que el auditor esté satisfecho sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Por ejemplo, los otros procedimientos del auditor pueden ser suficientes para evaluar lo apropiado del uso por la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros porque la entidad tiene una historia de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros. En otras circunstancias, sin embargo, el auditor quizá no pueda confirmar o disipar, en ausencia de la evaluación de la administración, si es que existen, o no, sucesos o condiciones que indiquen que puede haber una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, o la existencia de planes que la administración ha establecido para hacerse cargo de ellos u otros factores atenuantes. En estas circunstancias, el auditor modifica el dictamen del auditor según se comenta en la NIA 700, *El dictamen del auditor sobre los estados financieros*.

Retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros

Cuando hay un retraso importante en la firma o aprobación de los estados financieros por parte de la administración después de la fecha del balance, el auditor considera las razones para el retraso. Cuando el retraso pudiera relacionarse a sucesos o condiciones que se refieran a la evaluación de negocio en marcha, el auditor considera la necesidad de desarrollar procedimientos de auditoría adicionales, así como el efecto sobre la conclusión del auditor respecto a la existencia de una incertidumbre importante.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Evidencia de Auditoría

580. REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso de representaciones de la administración como

evidencia de auditoría, los procedimientos que se deben aplicar para evaluar y documentar las representaciones de la administración y la acción a tomar si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones apropiadas.

El auditor deberá obtener representaciones apropiadas de la administración.

Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros

El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros. El auditor puede obtener evidencia del reconocimiento de la administración de dicha responsabilidad y aprobación en actas de la junta directiva de la asamblea de accionistas u organismo similar u obteniendo una representación por escrito de la administración o una copia firmada de los estados financieros.

Representaciones de la administración con evidencia de auditoría

El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración sobre asuntos importantes para los estados financieros cuando no pueda esperarse razonablemente que exista otra suficiente evidencia apropiada de auditoría. La posibilidad de malos entendidos entre el auditor y la administración se reduce cuando las representaciones orales son confirmadas por la administración por escrito

Las representaciones por escrito solicitadas a la administración pueden ser limitadas a asuntos que se consideren importantes ya sea individual o colectivamente para los estados financieros. Respecto de ciertas partidas puede ser necesario informar a la administración de lo que el auditor entiende por importantes.

Durante el curso de una auditoría, la administración hace muchas representaciones al auditor, ya sea en forma no solicitada o en respuesta a investigaciones específicas. Cuando dichas representaciones se relacionan a asuntos que son importantes para los estados financieros el auditor necesitará:

- a) buscar evidencia de auditoría corroborativa de fuentes dentro o fuera de la entidad;
 - b) evaluar si las representaciones hechas por la administración parecen razonables y consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones; y
 - c) considerar si puede esperarse que los individuos que hacen representaciones están bien informados sobre los asuntos particulares.
-
- a) buscar evidencia de auditoría corroborativa de fuentes dentro o fuera de la entidad;
 - b) evaluar si las representaciones hechas por la administración parecen razonables y consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones; y
 - c) considerar si puede esperarse que los individuos que hacen representaciones están bien informados sobre los asuntos particulares.

Las representaciones de la administración no pueden ser un sustituto para otra evidencia de auditoría que el auditor pudiera razonablemente esperar que esté disponible. Por ejemplo, una representación respecto del costo de un activo no es un sustituto de la evidencia de auditoría de dicho costo que un auditor esperaría ordinariamente obtener. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de un asunto que tenga, o pueda tener, un efecto importante sobre los estados financieros y se esperaría que dicha evidencia esté disponible, esto constituirá una limitación en el alcance de la auditoría, aún si se ha recibido una representación de la administración sobre el asunto.

En ciertos casos una representación de la administración puede ser única evidencia de auditoría que puede esperarse razonablemente que esté disponible. Por ejemplo, el auditor no esperaría necesariamente que otra evidencia de auditoría estuviera disponible para corroborar la intención de la administración de retener una inversión específica para una plusvalía a largo plazo.

Sin una representación de la administración se contradice por otra evidencia de auditoría, el auditor debería investigar las circunstancias, y cuando sea necesario, considerar la confiabilidad de otras representaciones hechas por la administración.

Documentación de representaciones de la administración

El auditor deberá incluir en los papeles de trabajo de la auditoría evidencia de las representaciones en forma de resumen de las discusiones orales con la administración o representaciones por escrito de la administración.

Una representación por escrito es mejor evidencia de auditoría que una representación oral y puede tomar la forma de:

- (a) Una carta de representación de la administración
- (b) Una carta del auditor explicando la comprensión del auditor de las representaciones de la administración, con debido acuse de recibo y confirmada por la administración; y
- (c) Actas importantes de junta directiva de las asambleas de accionistas u organismos similar o una copia firmada de los estados financieros.

Elementos básicos de una carta de representación de la administración:

Al solicitar una carta de representación de la administración, el auditor deberá pedir que sea dirigida al auditor, que contenga información específica y que esté apropiadamente fechada y firmada.

Una carta de representación de la administración ordinariamente estaría fechada en la misma fecha del dictamen del auditor. Sin embargo en ciertas circunstancias, puede también obtenerse una carta de representación por separado respecto de transacciones específicas u otros eventos, durante el curso de la auditoría o en una fecha después de la fecha del dictamen del auditor, por ejemplo, en la fecha de una oferta pública.

Una carta de representación de la administración ordinariamente estará firmada por los miembros de la administración que tengan la responsabilidad primaria de la entidad y de sus aspectos financieros (ordinariamente el funcionario ejecutivo senior y el funcionario senior de finanzas) basados en su mejor conocimiento y creencia. En ciertas circunstancias el auditor puede desear obtener cartas de representación de otros miembros de la administración. Por ejemplo, el auditor puede desear obtener una representación por escrito sobre la integridad de todas las actas de la junta directiva, asambleas de accionistas, y de los comités importantes, del individuo responsable de conservar dichas actas.

Acción si la administración se rehúsa a proporcionar representaciones

Si la administración se rehúsa a proporcionar una representación que el auditor considera necesaria, esto constituye una limitación del alcance y el auditor deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión. En tales circunstancias, el auditor debería evaluar cualquier confianza depositada en otras representaciones hechas por la administración durante el curso de la auditoría y considerar si las otras implicaciones de la negativa pudieran tener algún efecto adicional sobre el dictamen del auditor.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Uso del Trabajo de Otros

600. USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, usa el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. No se aplica para el caso en que dos o más auditores son nombrados conjuntamente ni trata de la relación de un auditor con su antecesor. Cuando el auditor principal concluye que los estados financieros de un componente no son importantes, estas normas no se aplican.

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, deberá determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor.

“Auditor principal” significa el auditor con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

“Otro auditor” significa un auditor distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluido en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales, así como auditores que no tengan vínculos.

“Componente” significa una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

Aceptación como auditor principal

El auditor principal debe considerar si la propia participación del auditor es suficiente para poder actuar como auditor principal. **Para esto debe tener en cuenta la importancia relativa de la porción de los estados financieros, su grado de conocimiento respecto del negocio de los componentes, el riesgo de representaciones erróneas importantes en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor y la aplicación de procedimientos adicionales respecto de los componentes auditados por el otro auditor.**

Procedimientos del auditor principal

Cuando se planea usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica. Puede tomar como fuentes de información las asociaciones gremiales a la que pertenezca el otro auditor, referencias dadas por otros auditores, banqueros o hablar con el otro auditor.

El auditor principal debería desarrollar procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, de que el trabajo del otro auditor es adecuado para los fines del auditor principal, en el contexto de la asignación específica.

El auditor principal deberá considerar los resultados significativos del otro auditor.

El auditor principal puede considerar apropiado discutir con el otro auditor y con la administración del componente, los resultados de auditoría u otros asuntos que afecten la información financiera del componente y pueden también decidir si son necesarias pruebas suplementarias de los registros o de la información financiera del componente. Dichas pruebas pueden, dependiendo de las circunstancias, ser desarrolladas por el auditor principal o por el otro auditor.

El auditor principal debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría los componentes cuya información financiera fue auditada por otros auditores, su importancia para los estados financieros de la entidad como un todo, los nombres de los otros auditores y cualesquiera conclusiones alcanzadas de que los componentes individuales no son importantes. También debería documentar los procedimientos desarrollados y las conclusiones alcanzadas. No necesita documentar las razones para limitar los procedimientos en ciertas circunstancias, siempre que esas razones estén resumidas en alguna otra parte en documentación conservada por la firma del auditor principal.

Cooperación entre auditores

El otro auditor, conociendo el contexto en que el auditor principal usará su trabajo, deberá cooperar con el auditor principal.

Consideraciones sobre informes

Cuando el auditor principal concluye que el trabajo del otro auditor no puede ser usado y ha podido desarrollar procedimientos adicionales suficientes respecto de la información financiera del componente auditado por el otro auditor, el auditor principal debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión porque hay una limitación en el alcance de la auditoría.

Si el otro auditor emite, o tiene intención de emitir un dictamen con salvedades, el auditor principal debería considerar si la materia de la salvedad es de tal naturaleza e importancia, con relación a los estados financieros de la entidad sobre los que el auditor principal está dictaminando, que se requiera una salvedad en su dictamen.

División de la responsabilidad

Las regulaciones de algunos países permiten a un auditor principal basar su opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como un todo únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes. Cuando el auditor principal lo hace así, su dictamen debería declarar este hecho claramente y debe indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Uso del Trabajo de Otros

610. CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. No trata casos cuando el personal de auditoría interna ayuda al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos anotados solo se aplican a actividades de auditoría interna que sean relevantes a la auditoría de los estados financieros.

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

“Auditoría Interna” significa una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Si bien el auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, ciertas partes del trabajo de auditoría interna pueden ser útiles para el auditor externo

Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna

El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Una auditoría interna efectiva a menudo permitirá una modificación en la naturaleza y oportunidad y una reducción en el alcance de los procedimientos desarrollados por el auditor externo pero no los puede eliminar por completo. En algunos casos, sin embargo, habiendo considerado las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que la auditoría interna no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

Durante el curso de la planeación de la auditoría el auditor externo debería hacer una evaluación preliminar de la función de auditoría interna cuando parezca que la auditoría interna es relevante para la auditoría externa de los estados financieros en áreas específicas de auditoría.

La evaluación preliminar del auditor externo de la función de auditoría interna influirá en el juicio del auditor externo sobre el uso que puede darse a la auditoría interna para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

Para la evaluación preliminar de la función de auditoría interna deben tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- (a) Status organizacional: el efecto que esta tiene para ser objetiva.
- (b) Alcance de la función: la naturaleza y alcance de las asignaciones de auditoría interna desarrolladas.
- (c) Competencia técnica (entrenamiento técnico y eficiencia de quienes la desempeñan)
- (d) Debido cuidado profesional: si la auditoría interna es planeada, supervisada, revisada y documentada apropiadamente.

Planeación del tiempo para enlace y coordinación

Cuando se planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo deberá considerar el plan tentativo de auditoría interna para el período y discutirlo desde un principio. Si va a ser un factor determinante, se debe convenir por anticipado el tiempo, el grado de cobertura, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de muestras, documentación y revisión de los procedimientos para reportes del trabajo desarrollado por la auditoría interna.

El enlace con la auditoría interna es más efectivo cuando se celebran reuniones a intervalos apropiados durante el período. Es necesaria la mutua información sobre asuntos relevantes que puedan afectar el trabajo del otro.

Evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna

Cuando el auditor externo tiene intención de usar trabajo específico de auditoría interna, el auditor externo debería evaluar y aprobar dicho trabajo para confirmar si es adecuado para propósitos del auditor externo.

La evaluación del trabajo específico de auditoría implica la consideración de lo adecuado del alcance del trabajo y programas relacionados y si la evaluación preliminar de la auditoría interna permanece como apropiada, considerando si: a) el trabajo es desempeñado por personas con entrenamiento técnico y eficiencia como auditores internos; b) si se obtiene evidencia apropiada, c) si las conclusiones alcanzadas son apropiadas y d) las excepciones o asuntos inusuales revelados por la auditoría interna son resueltos en forma apropiada.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Uso del Trabajo de Otros

620. USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría.

Cuando se usa el trabajo desarrollado por un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de auditoría.

“Experto” significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.

La educación y experiencia del auditor lo capacitan para ser conocedor de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero.

Un experto puede ser:

- a) contratado por la entidad
- b) contratado por el auditor
- c) empleado por la entidad
- d) empleado por el auditor

Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto

Durante la auditoría el auditor puede necesitar obtener, conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Por ejemplo:

- Valuaciones de cierto tipo de activos, por ejemplo, terrenos y edificios, planta y equipo, trabajos de arte, y piedras preciosas.
- Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos como minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de planta y maquinaria.
- Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados, por ejemplo, una valuación actuarial.
- La medición de trabajo terminado y en proceso en contratos en desarrollo.
- Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

Cuando determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, el auditor deberá considerar la importancia relativa del estado financiero que está siendo considerando, el riesgo de representación errónea basado en la naturaleza y complejidad del asunto y la cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría disponible.

Competencia y objetividad del experto

Al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto. **Esto implica considerar:**

- (a) La certificación o licencia profesional, o membresía del experto en, un órgano profesional apropiado; y
- (b) La experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría

El auditor deberá evaluar la objetividad del experto.

El riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada aumenta cuando el experto sea empleado de la entidad o esté relacionado de algún otro modo con la entidad, por ejemplo al ser financieramente dependiente de o tener una inversión en la entidad. Si hay dudas, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría o buscar evidencia de auditoría de otro experto.

Alcance del trabajo del experto

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría. **Se puede hacer mediante medición de los términos de referencia que se fijan en las instrucciones de la entidad al experto, las cuales pueden cubrir asuntos como:**

- Objetivos y alcance del trabajo del experto.
- Un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe del experto cubra.
- El uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceros de la identidad del experto y del grado de participación.
- El nivel de acceso del experto a los registros y archivos apropiados.
- Clarificación de la relación del experto con la entidad, si la hay
- Confidencialidad de la información de la entidad.
- Información respecto de los supuestos y métodos que se piensan usar por el experto y su consistencia con los usados en períodos anteriores.

En caso de que estos asuntos no se expongan claramente en instrucciones escritas al experto, el auditor puede necesitar comunicarse con el experto directamente para obtener evidencia de auditoría a este respecto.

Evaluación del trabajo del experto

El auditor deberá evaluar lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría respecto de la aseveración de los estados financieros que está siendo considerada. **Esto implicará evaluación de si la sustancia de los resultados del experto está reflejada en forma apropiada en los estados financieros o soporta las aseveraciones de los estados financieros y la consideración de:**

- Datos fuente usados.
- Supuestos y métodos usados y su consistencia con períodos anteriores.
- Resultados del trabajo del experto a la luz del conocimiento global del auditor del negocio y de los resultados de otros procedimientos de auditoría.

Al considerar si el experto ha usado datos fuente que son apropiados en las circunstancias, el auditor debería considerar los siguientes procedimientos:

- a) hacer investigaciones sobre procedimientos llevados a cabo por el experto para establecer si los datos fuente son suficientes, relevantes y confiables; y
- b) revisar o probar los datos usados por el experto.

La propiedad y razonabilidad de los supuestos y métodos usados y su aplicación son responsabilidad del experto. El auditor no tiene la misma pericia y, por lo tanto, no puede siempre confrontar los supuestos y métodos del experto. Sin embargo, el auditor necesitará obtener una comprensión de los supuestos y métodos usados y considerar si son apropiados y razonables, basado en el conocimiento del auditor del negocio y en los resultados de otros procedimientos de auditoría.

Si los resultados del trabajo del experto no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor debería resolver el asunto. Esto puede implicar discusiones con la entidad y el experto, aplicar procedimientos adicionales, incluyendo la posibilidad de contratar a otro experto, o modificar el dictamen del auditor.

Referencia a un experto en el dictamen del auditor

Cuando el auditor emite un dictamen sin salvedad, no debería referirse al trabajo de un experto. **Dicha referencia podría ser malentendida como una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.**

Si, como resultado del trabajo de un experto, el auditor decide modificar su dictamen, en algunas circunstancias puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse a, o describir, el trabajo del experto (incluyendo la identidad del experto y el grado de participación). En estas circunstancias, el auditor debería obtener el permiso del experto antes de hacer dicha referencia. Si el permiso es negado y el auditor cree que es necesaria una referencia, el auditor puede necesitar buscar asesoría legal.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Conclusiones y Dictamen de Auditoría

700. EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, emitido como resultado de una auditoría practicada por un auditor independiente de los estados financieros de una entidad. Muchos de los lineamientos proporcionados pueden adaptarse a dictámenes del auditor sobre información financiera distinta de los estados financieros.

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.

Este análisis y evaluación incluye considerar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a un marco de referencia aceptable para informes financieros, ya sean las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) o normas o prácticas nacionales relevantes. Puede también ser necesario considerar si los estados financieros cumplen con los requerimientos legales y estatutarios.

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

Elementos básicos del dictamen del auditor

Título

El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado.

Destinatario

El dictamen del auditor deberá estar dirigido en forma apropiada según requieran las circunstancias del trabajo y las regulaciones locales. El dictamen por lo regular se dirige a los accionistas o al consejo de directores de la entidad, cuyos estados financieros están siendo auditados.

Entrada o párrafo introductorio

El dictamen del auditor deberá identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período cubierto por los estados financieros.

El dictamen deberá incluir una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.

Una ilustración de estos asuntos en un párrafo introductorio es:

“Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1, junto con los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría.”

Párrafo de alcance

El dictamen del auditor deberá describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas o de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes según sea apropiado.

El dictamen deberá incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y realizada para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes.

El dictamen del auditor deberá describir la auditoría en cuanto incluye:

- (a) examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia para soportar los montos y revelaciones de los estados financieros;
- (b) evaluar los principios de contabilidad usados en la preparación de los estados financieros;
- (c) evaluar las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación de los estados financieros; y,
- (d) evaluar la presentación general de los estados financieros.

El dictamen deberá incluir una declaración del auditor de que la auditoría proporciona una base razonable para su opinión.

Una ilustración de estos asuntos en un párrafo de alcance es:

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría generalmente aceptadas (o referirse a las normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que respalda las cifras y las revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión”.

Párrafo de opinión

El párrafo de opinión en el dictamen del auditor deberá indicar claramente el marco de referencia para informes financieros usado para la preparación de los estados financieros (incluyendo la identificación del país de origen del marco de referencia para informes financieros cuando el marco de referencia usado no sean las Normas Internacionales de Contabilidad) y declarar la opinión del auditor sobre si los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante de acuerdo con dicho marco de referencia para informes financieros y, donde sea apropiado, si los estados financieros cumplen con los requisitos de ley y estatutarios.

Una ilustración de estos asuntos en un párrafo de opinión sería:

“En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con....)

Fecha del dictamen

El auditor deberá fechar su dictamen el día de terminación de la auditoría.

Ya que la responsabilidad del auditor es dictaminar sobre los estados financieros, según fueron preparados y presentados por la administración, el auditor no deberá fechar el dictamen antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la administración.

Dirección del auditor

El dictamen deberá nombrar una ubicación específica, que ordinariamente es la ciudad donde el auditor mantiene la oficina que tiene responsabilidad por la auditoría.

Firma del auditor

El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor o de ambos, según sea apropiado.

El dictamen del auditor

Deberá expresarse una *opinión limpia* cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado. Una opinión limpia también indica implícitamente que han sido determinados y revelados, en forma apropiada en los estados financiero, cualquier cambio en principios de contabilidad o en el método de su aplicación, y los efectos consecuentes.

La siguiente es una ilustración de todo el dictamen del auditor incorporando los elementos básicos expuestos antes, cuando se trata de una opinión limpia.

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1 y los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que soporta las cifras y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, respecto de todo lo importante la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con....).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Dictámenes calificados

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

En ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede calificarse añadiendo un párrafo de énfasis para hacer resaltar un asunto que afecta a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los mismos que analiza más extensamente la situación. Aumentar dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo debería, preferiblemente, incluirse después del párrafo de opinión y ordinariamente se referiría al hecho de que la opinión del auditor no contiene salvedad a este respecto.

El auditor deberá calificar su dictamen añadiendo un párrafo para resaltar un asunto importante respecto de un problema de negocio en marcha.

El auditor deberá considerar calificar su dictamen añadiendo un párrafo si hay una incertidumbre importante (distinta de un problema de negocio en marcha), y cuya resolución depende de eventos futuros, los cuales pueden afectar a los estados financieros. Una incertidumbre es un asunto cuyo resultado depende de

acciones o eventos futuros, fuera del control directo de la entidad, pero que pueden afectar los estados financieros.

En seguida se presenta una ilustración de un párrafo de énfasis por una incertidumbre importante en el dictamen de un auditor:

“En nuestra opinión.... (las palabras siguientes son las mismas que se ilustran en el modelo anterior de opinión limpia).

“Sin que represente una salvedad a nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X sobre los estados financieros. La Compañía es parte demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patentes y que reclama regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una contra demanda y están en desarrollo las audiencias preliminares y procedimientos de resultados de ambas acciones. El resultado final del asunto no puede ser determinado actualmente y los estados financieros no incluyen provisión alguna para cualquiera obligación que pueda resultar”.

Además del uso de un párrafo de énfasis para asuntos que afecten a los estados financieros, el auditor puede también calificar su dictamen usando un párrafo de énfasis, preferiblemente después del párrafo de opinión para informar sobre asuntos distintos de los que afectan a los estados financieros. Por ejemplo, si es necesaria una corrección a otra información en un documento que contenga estados financieros auditados y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia. Puede también usarse un párrafo de énfasis cuando existen responsabilidades adicionales, legales ó estatutarias para dictaminar.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

Un auditor quizá no pueda expresar una opinión limpia cuando exista alguna de las dos siguientes circunstancias y, a juicio de éste, el efecto del asunto sea o pueda ser importante para los estados financieros:

a. Hay una limitación al alcance del trabajo del auditor; o

b. Hay un desacuerdo con la administración respecto a la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

Las circunstancias descritas en (a) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en (b) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una opinión adversa.

Deberá emitirse una opinión con salvedad cuando el auditor concluye que no puede expresar una opinión limpia pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es tan importante y omnipresente como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedad deberá expresarse como “excepto por” los efectos del asunto al que se refiere la salvedad.

Deberá expresarse una abstención de opinión cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea tan importante y omnipresente que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.

Deberá expresarse una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea tan importante y omnipresente para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros.

Siempre que el auditor exprese una opinión que no sea limpia, deberá incluir en su dictamen una clara descripción de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros. Por lo común, esta información se expondría en un párrafo por separado precediendo al párrafo de la opinión o abstención de opinión, y puede incluir una referencia a una explicación más extensa, si la hay, en una nota sobre los estados financieros.

Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta a una opinión limpia

Limitación en el alcance

A veces puede ser impuesta por la entidad una limitación en el alcance del trabajo del auditor (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que el auditor cree que es necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor cree que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, el auditor normalmente no debería aceptar dicho trabajo limitado como un trabajo de auditoría, a menos que lo requieran los estatutos.

También, un auditor por estatutos no debería aceptar este trabajo de auditoría cuando la limitación infringe los deberes legales o estatutarios del auditor.

Una limitación en el alcance puede imponerse por las circunstancias (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento es tal que el auditor no pueda observar el conteo de inventarios físicos). Puede también surgir cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando el auditor no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría que se cree que es necesario o deseable. En estas circunstancias, el auditor debería intentar llevar a cabo procedimientos supletorios para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para sustentar una opinión limpia.

Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera la expresión de una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido determinados como necesarios si no hubiera existido la limitación.

A continuación se exponen ilustraciones de estos asuntos.

Limitación en el alcance – Opinión con salvedad

“Hemos auditado.....”

“Excepto por lo descrito en el siguiente párrafo, efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con....”

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20x1, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos inicialmente contratados como auditores para la Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía no pudimos satisfacernos respecto de las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de dichos ajustes, si los hubiera, que podrían haberse determinado necesarios si hubiéramos podido satisfacernos respecto de las cantidades del inventario físico, los estados financieros presentan razonablemente.....

Limitación en el alcance – Abstención de opinión

“Fuimos contratados para auditar el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1, y los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía (omitir la frase que declara la responsabilidad del auditor).

El párrafo que describe el alcance de la auditoría debería omitirse o corregirse de acuerdo con las circunstancias.

Añadir un párrafo describiendo la limitación en el alcance como sigue:

No pudimos observar todos los inventarios físicos ni confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas al alcance de nuestro trabajo por la Compañía.

Debido a la importancia de los asuntos discutidos en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros”.

Desacuerdo con la administración

El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos tales como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros. **Si tales desacuerdos son importantes para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa.**

A continuación se exponen ilustraciones de estos asuntos.

Desacuerdo sobre políticas contables – Método de contabilidad inapropiado – Opinión con salvedad

“Hemos auditado.....”

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con..... ..

Según se describe en la Nota X a los estados financieros, no se ha provisto cantidad alguna por depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad. La provisión para el año que terminó el 31 de diciembre de 20x1, debería ser xxx con base en el método de depreciación de línea directa usando tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo. Consecuentemente, los activos fijos deberían reducirse por la depreciación acumulada de xxx y la pérdida del año, y el déficit acumulado debería incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.

“En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que nos referimos en el párrafo precedente, los estados financieros”presentan razonablemente...”

Desacuerdo sobre políticas contables – Revelación inadecuada – Opinión con salvedad

“Hemos auditado.....”

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con....”

El 15 de enero del 20x2 la Compañía emitió títulos sin garantía por el monto de xxx, con el fin de financiar la expansión de la planta. El convenio de los títulos restringe el pago de dividendos futuros en efectivo sobre las utilidades posteriores al 31 de diciembre de 20x1. En nuestra opinión, se requiere revelación de esta información de acuerdo con.....”

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros presentan razonablemente.....

Desacuerdo sobre políticas contables – Revelación inadecuada – Opinión adversa

“Hemos auditado...”

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con ...”

(Párrafo (s) que explica (n) el desacuerdo)

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos descritos en el (los) párrafo (s) precedente (s), los estados financieros no presentan razonablemente *la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y no cumplen con ...)*

*** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla**

Normas Internacionales de Auditoría *

Conclusiones y Dictamen de Auditoría

710. COMPARATIVOS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades del auditor respecto de los comparativos. No se refiere a situaciones en las que se presenten estados financieros resumidos con los estados financieros auditados

El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos importantes con el marco de referencia para información financiera relevante a los estados financieros que están siendo auditados.

La existencia de diferencias en los marcos de referencia para información financiera entre los países da como resultado que se presente la información financiera comparativa en forma diferente en cada marco de referencia. Los comparativos en los estados financieros por ejemplo, pueden presentar cantidades (como la posición financiera, resultados de operaciones, flujos de efectivo) y las revelaciones apropiadas de una entidad para más de un período, dependiendo del marco de referencia. La referencia a los marcos de referencia y métodos de presentación se hace en esta NIA:

(a) **Cifras correspondientes** cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el período precedente como parte de los estados financieros del período presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al período actual (citadas como “cifras del período actual” para fines de esta NIA). Estas cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos con la capacidad de bastar como únicas, sino que son una parte integral de los estados financieros del período actual y se supone sean leídas sólo en relación con las cifras del período actual; y

(b) **Estados financieros comparativos** cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del período precedente para comparación con los estados financieros del período actual, pero no son parte integral de los estados financieros del período actual.

Los comparativos se presentan en cumplimiento con el marco de referencia relevante para información financiera. Las diferencias esenciales en dictámenes de auditoría son que:

(a) para cifras correspondientes, el dictamen del auditor sólo se refiere a los estados financieros del período actual; mientras que:

(b) para estados financieros comparativos, el dictamen del auditor se refiere a cada período en que se presenten los estados financieros.

Cifras correspondientes

Las responsabilidades del auditor

El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las cifras correspondientes cumplen los requisitos del marco de referencia relevante para información financiera. La extensión de los procedimientos de auditoría realizados en las cifras correspondientes es significativamente menor que para la auditoría de las cifras del período actual y está ordinariamente limitada a asegurar que las cifras correspondientes han sido presentadas en forma correcta y están clasificadas en forma apropiada. Esto implica que el auditor valore si:

(a) las políticas contables usadas para las cifras correspondientes son consistentes con las del período actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados; y

(b) las cifras correspondientes concuerdan con los montos y otras revelaciones presentados en el período anterior o si se han hecho ajustes y /o revelaciones apropiados.

Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea importante en las cifras correspondientes cuando lleva a cabo la auditoría del período actual, el auditor realiza los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Dictámenes

Cuando los comparativos sean presentados como cifras correspondientes, el auditor deberá emitir un dictamen de auditoría en el que los comparativos no están identificados específicamente porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del período actual como un todo, incluyendo las cifras correspondientes.

Cuando el dictamen del auditor sobre el período anterior, según se haya emitido previamente, incluye una opinión calificada, abstención de opinión, y opinión adversa y el asunto que diera origen a la calificación estuviera:

(a) sin resolver, y diera como resultado una calificación del dictamen del auditor respecto de las cifras del período actual, el auditor deberá también calificar su dictamen respecto de las cifras correspondientes; o

(b) sin resolver, pero no dé como resultado una calificación del dictamen del auditor respecto de las cifras del período actual, el dictamen del auditor deberá ser calificado respecto de las cifras correspondientes.

Cuando el dictamen del auditor sobre el período anterior, según se emitió previamente, incluye una opinión calificada, una abstención de opinión, o una opinión adversa y el asunto que diera origen a la calificación esté resuelto y atendido

en forma apropiada en los estados financieros, el dictamen actual ordinariamente no se refiere a la calificación previa. Sin embargo, si el asunto es importante al período actual, el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que trate de la situación.

En tales circunstancias, el auditor deberá considerar los lineamientos de NIA 560 “Hechos posteriores” y:

(a) si los estados financieros del período anterior han sido revisados y revalidados con un nuevo dictamen del auditor, el auditor deberá satisfacerse de que las cifras correspondientes concuerden con los estados financieros revisados; o

(b) si los estados financieros del período anterior no han sido revisados ni vueltos a emitir, y las cifras correspondientes no han sido determinadas en forma apropiada y/o no se han hecho revelaciones apropiadas, el auditor deberá calificar su dictamen sobre los estados financieros del período actual, respecto de las cifras correspondientes allí incluidas.

Auditor entrante – Requisitos adicionales

Estados financieros del período anterior auditados por otro auditor

Cuando el auditor decide referirse a otro auditor, el dictamen del auditor entrante deberá indicar:

(a) que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;

(b) el tipo de dictamen emitido por el auditor predecesor y, si el dictamen fue calificado, las razones para hacerlo; y

(c) la fecha de dicho dictamen.

Estados financieros del período anterior no auditados

Cuando los estados financieros del período anterior no han sido auditados, el auditor entrante deberá declarar en su dictamen que las cifras correspondientes están sin auditar. Sin embargo, dicha declaración, no releva al auditor del requisito de llevar a cabo procedimientos apropiados respecto de los saldos de apertura del período actual. Se recomienda una clara revelación en los estados financieros de que las cifras correspondientes no están auditadas.

En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras correspondientes están mal expresadas en forma importante, el auditor deberá pedir a la administración que revise las cifras correspondientes o si la administración se niega a hacerlo, calificar el dictamen en forma apropiada.

Estados financieros comparativos

Las responsabilidades del auditor

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que los estados financieros comparativos cumplen con los requisitos del marco de referencia relevante para información financiera. Esto implica que el auditor evalúe si:

(a) las políticas contables del período anterior son consistentes con las del período actual o si se han hecho los ajustes y/o revelaciones apropiados; y

(b) las cifras del período anterior presentadas concuerdan con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se han hecho los ajustes y revelaciones apropiados.

Cuando los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor, el auditor entrante verifica si los estados financieros comparativos cumplen

con las condiciones anteriores y también sigue los lineamientos de NIA 510 “Trabajos Iniciales. Balances de Apertura”.

Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor entrante, no obstante, verifica si los estados financieros comparativos cumplen con los lineamientos de NIA 510 “Trabajos Iniciales. Balances de Apertura”.

Si el auditor se da cuenta de una posible representación errónea importante en las cifras del año anterior, al llevar a cabo la auditoría del período actual, el auditor lleva a cabo los procedimientos adicionales que sean apropiados a las circunstancias.

Dictámenes

Cuando los comparativos sean presentados como estados financieros comparativos, el auditor deberá emitir un dictamen en el que los comparativos sean identificados específicamente porque la opinión del auditor se expresa individualmente sobre los estados financieros de cada período presentado.

Al dictaminar sobre los estados financieros del período anterior en conexión con la auditoría del año actual, si la opinión sobre los estados financieros de dicho período anterior es diferente de la opinión previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones sustanciales para la opinión diferente en un párrafo de énfasis de asunto. Esto puede suceder cuando el auditor se da cuenta de circunstancias o eventos que afecten en forma importante a los estados financieros de un período anterior durante el curso de la auditoría del período actual.

Auditor entrante – Requisitos adicionales

Estados financieros del período anterior auditados por otro auditor

Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor,

(a) el auditor predecesor puede volver a emitir el dictamen de auditoría sobre el período anterior mientras que el auditor entrante sólo dictamina sobre el período actual; o

(b) el dictamen del auditor entrante deberá declarar que el período anterior fue auditado por otro auditor y el dictamen del auditor entrante deberá indicar:

i. que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;

ii. el tipo de dictamen emitido por el auditor predecesor y si el dictamen fue calificado, las razones para hacerlo ; y

iii. la fecha de dicho dictamen

Al llevar a cabo la auditoría sobre los estados financieros del período actual, el auditor entrante, en ciertas circunstancias inusuales, puede darse cuenta de una representación errónea importante que afecte los estados financieros del período anterior sobre los que el auditor predecesor había dictaminado previamente sin calificación.

En estas circunstancias, el auditor entrante deberá discutir el asunto con la administración y, después de haber obtenido la autorización de la administración, contactar al auditor predecesor y proponer que los estados financieros del período anterior sean reexpresados. Si el auditor predecesor está de acuerdo en volver a emitir el dictamen de auditoría sobre los estados financieros reexpresados del período anterior, el auditor deberá seguir los lineamientos (a) y (b) anteriores.

Si, el auditor predecesor no está de acuerdo con la proposición de reexpresar los estados financieros o se niega a volver a emitir su dictamen de auditoría sobre los estados financieros del período anterior, el párrafo introductorio del dictamen del auditor puede indicar que el auditor predecesor dictaminó sobre los estados financieros del período anterior antes de ser reexpresados. Además, si el auditor entrante fue contratado para auditar y aplicar suficientes procedimientos como para

satisfacerse respecto de la propiedad de los ajustes, el auditor puede también incluir el siguiente párrafo en su dictamen.

También auditamos los ajustes descritos en la Nota X que se aplicaron para reexpresar los estados financieros de 19X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son apropiados y han sido aplicados apropiadamente.

Estados financieros del período anterior no auditados

Cuando los estados financieros del período anterior no han sido auditados, el auditor entrante deberá declarar en el dictamen del auditor que los estados financieros comparativos están sin auditar. Sin embargo, dicha declaración no releva al auditor de los requisitos de aplicar los procedimientos adecuados respecto de los saldos de apertura del período actual. Se recomienda una clara revelación en los estados financieros de que los estados financieros comparativos no han sido auditados.

En situaciones en las que el auditor entrante identifica que las cifras sin auditar del año anterior están mal declaradas en una forma importante, el auditor deberá pedir a la administración que revise las cifras del año anterior y si la administración se rehúsa a hacerlo, calificar su dictamen en forma apropiada.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Conclusiones y Dictamen de Auditoría

720. OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la consideración del auditor de otra información,

sobre la que el auditor no tiene obligación de dictaminar, en documentos que contienen estados financieros auditados. Esta NIA aplica cuando está implicado un informe anual, sin embargo, puede también aplicar a otros documentos, como los usados en ofertas de valores.

El auditor deberá leer la otra información para identificar las inconsistencias importantes en relación con los estados financieros auditados.

Una entidad ordinariamente emite anualmente un informe que incluye sus estados financieros con el dictamen del auditor. Este informe frecuentemente es conocido como el “informe anual”. Al emitir dicho informe, una entidad puede también incluir, ya sea por ley o por costumbre, otra información financiera y no financiera. Para fines de esta NIA, esa otra información financiera y no financiera la llamaremos “otra información”.

Ejemplos de otra información incluyen un informe de la administración o el consejo de directores sobre operaciones, resúmenes o puntos sobresalientes financieros, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombres de funcionarios y directores y datos trimestrales seleccionados.

En ciertas circunstancias, el auditor tiene una obligación legal o contractual de dictaminar específicamente sobre otra información. En otras circunstancias, el auditor no tiene dicha obligación. Sin embargo, el auditor necesita darle consideración a esta otra información cuando emite un dictamen sobre los estados financieros, ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede debilitarse por inconsistencias que puedan existir entre los estados financieros auditados y esa “otra información”.

Algunas jurisdicciones requieren que el auditor aplique procedimientos específicos a parte de la otra información, por ejemplo, datos suplementarios requeridos e información financiera intermedia. Si dicha otra información se omite o contiene deficiencias, se puede requerir que el auditor se refiera al asunto en su dictamen.

Cuando hay una obligación de dictaminar específicamente sobre otra información, las responsabilidades del auditor se determinan por la naturaleza del trabajo y por la legislación local y las normas profesionales. Cuando dichas responsabilidades implican la revisión de otra información, el auditor necesitará seguir los lineamientos sobre compromisos de revisión en las NIAS apropiadas.

Acceso a otra Información

Para que un auditor pueda considerar otra información incluida en el informe anual, se requerirá acceso oportuno a dicha información.

Consideración de otra información

El objetivo y alcance de una auditoría de estados financieros se basan en la premisa de que la responsabilidad del auditor está restringida a la información identificada en su dictamen. Consecuentemente, el auditor no tiene responsabilidad específica de determinar que la otra información esté presentada en forma apropiada.

Inconsistencias importantes

Si al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia importante, el auditor deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser corregidos.

Si se necesita una corrección a los estados financieros auditados y la entidad se niega a hacerla, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa.

Si se necesita una corrección a la otra información y la entidad se niega a hacerla, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la importancia de la inconsistencia o tomando otras acciones, tales como no emitir el dictamen o retirarse del trabajo, las cuales dependerán de las circunstancias particulares y la naturaleza e importancia de la inconsistencia. El auditor debería también considerar obtener asesoría legal respecto de otras acciones.

Representaciones erróneas importantes de hechos

Mientras lee la otra información con el fin de identificar inconsistencias importantes, el auditor puede darse cuenta de una aparente representación errónea importante de hechos.

Para fines de esta NIA, una “representación errónea importante de hechos” en otra información se presenta cuando dicha información, no relacionada con asuntos que aparezcan en los estados financieros auditados, está incorrectamente declarada o presentada.

Si el auditor se da cuenta de que la otra información parece incluir una representación errónea importante de hechos, el auditor debería discutir el asunto con la administración de la entidad. Al discutir el asunto con la administración de la entidad, el auditor quizá no pueda evaluar la validez de la otra información y las respuestas de la administración a su averiguación, y necesita determinar si son diferencias válidas de juicio u opinión.

Cuando el auditor estima que aún hay una aparente representación errónea de hechos, el auditor debería solicitar a la administración consultar con un tercero calificado, como el consejero legal de la entidad, y sugerirle que considere la información recibida.

Si el auditor concluye que hay una representación errónea importante de hechos en la otra información la cual la administración se niega a corregir, el auditor debería considerar tomar una acción mayor apropiada. Las acciones que se tomen podrían incluir pasos como notificar a aquellas personas que tienen la responsabilidad máxima por la dirección general de la entidad, por escrito, sobre la preocupación del auditor respecto de la otra información, y obtener asesoría legal.

Disponibilidad de otra información después de la fecha del dictamen del auditor

Cuando toda la otra información no esté disponible para el auditor antes de la fecha de su dictamen, el auditor debería leer la otra información en la oportunidad más cercana después de esa fecha, para identificar las inconsistencias importantes.

Si, al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia importante o se da cuenta de una aparente representación errónea importante de hechos, el auditor debería determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan revisión.

Cuando la revisión de los estados financieros es apropiada, deberían seguirse los lineamientos de NIA "Hechos Posteriores".

Cuando la revisión de la otra información es necesaria y la entidad está de acuerdo en hacer la revisión, el auditor debería llevar a cabo los procedimientos necesarios bajo las circunstancias. Los procedimientos pueden incluir, revisar los pasos tomados por la administración para asegurar que los individuos en posesión de los estados financieros previamente emitidos, del dictamen del auditor al respecto, y de la otra información, sean informados de la revisión.

Cuando sea necesaria la revisión de la otra información pero la administración se niega a hacerla, el auditor debería considerar tomar mayor acción apropiada. Las acciones tomadas podrían incluir pasos como notificar a aquellas personas que tengan la máxima responsabilidad por la dirección general de la entidad, por escrito, sobre la preocupación del auditor respecto de la otra información y obtener asesoría legal.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Áreas Especializadas

800. EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE COMPROMISOS DE AUDITORÍA CON PROPÓSITO ESPECIAL

Objetivo de la norma

Esta norma persigue los siguientes propósitos:

- a) Definir normas para dictámenes sobre estados financieros preparados sobre una base integral de contabilización diferente a las contempladas por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o normas de carácter nacional.
- b) Dictámenes sobre trabajos de auditoría de cuentas o partidas especiales de un estado financiero.
- c) Opiniones sobre auditorías de convenios especiales contractuales.

d) Dictámenes sobre estados financieros resumidos.

Consideraciones generales

Antes de realizar trabajos de la naturaleza anterior, conviene seguir las siguientes instrucciones:

- a) Conocer claramente la naturaleza del compromiso y del objetivo o propósito del uso de la información que generará y los futuros usuarios de la misma.
- b) Estar seguro de que el cliente entiende claramente las características del compromiso del trabajo del auditor, el trabajo a realizar y el tipo de dictamen que este espera.

Contenido del dictamen

- a) Título.
- b) Destinatario.
- c) Párrafo introductorio (indicar la información financiera auditada, el tipo de contrato a examinar, los estados financieros resumidos o el segmento a examinar) y la responsabilidad asumida por la administración y el auditor.
- d) Párrafo del alcance (hacer alusión a las NIAS aplicables a este tipo de trabajo o normas nacionales aplicables) y un resumen del trabajo que el auditor realizó.
- e) Párrafo de opinión...
- f) Fecha del dictamen.
- g) Dirección del auditor.
- h) Firma del auditor.

Dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las normas internacionales de contabilidad o normas nacionales

Una base integral de contabilización comprende un conjunto de criterios usados en la preparación de los estados financieros que aplican a todas las partidas importantes con un soporte sustancial.

El dictamen del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilización debería incluir una declaración que indique la base de contabilización usada o debería referirse a la nota a los estados financieros que da dicha información. La opinión debería indicar si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.

Dictámenes sobre un componente de los estados financieros

Este tipo de trabajo no genera un dictamen de unos estados financieros tomados en conjunto y se debe limitar a expresar que “el componente auditado está preparado respecto de todo lo importante, de conformidad con una base identificada de

contabilización”, mostrando la base de contabilización de acuerdo a la cual se presenta el componente y la importancia relativa del mismo.

Dictámenes sobre el cumplimiento de convenios contractuales.

En estas exigencias, el auditor debe ser consciente de que está en competencia de expresar un dictamen de esta naturaleza. De lo contrario, debe considerar la posibilidad de contratar un experto para realizar el trabajo o abstenerse de opinar. El dictamen debe expresar “si una empresa cumple o ha cumplido con las condiciones de un convenio”.

Dictámenes sobre estados financieros resumidos

Lo habitual es no expresar un dictamen de esta naturaleza, a no ser que el auditor haya expresado un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto de donde haya extractado estos resúmenes y éste, debe aclarar que se trata de un resumen de estados financieros extractados de otros sí dictaminados.

A P E N D I C E

PARRAFO DE LA OPINIÓN CUANDO SE TRATA DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON NORMAS DE AUDITORÍA DIFERENTES A NORMAS INTERNACIONALES (NIAS):

“En mi (nuestra..) opinión, el estado que se acompaña da un punto de vista verdadero y justo de... (indicar el asunto)”

PARRAFO DE LA OPINIÓN SOBRE UN COMPONENTE.

“En mi opinión (nuestra), la relación de (indicar la cuenta de que se trate) da un punto o presenta un punto de vista razonable respecto de todo lo importante las (indicar nuevamente la cuenta o componente) de acuerdo con ...”

PARRAFO DE LA OPINION SOBRE CUMPLIMIENTO DE CONVENIOS.

“En mi opinión (nuestra opinión), la compañía cumplió (indicar los asuntos) más importantes del convenio con los aspectos de contabilización y de informes financieros de las secciones del Contrato”

PARRAFO DEL DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS.

“En mi (nuestra) opinión los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes respecto de todo lo importante con los estados financieros de los cuales se derivaron ”

**** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla***

Normas Internacionales de Auditoría *

Áreas Especializadas

810. EL EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA

Objetivos de la norma

El propósito de esta norma es reflejar delineamientos sobre los trabajos para examinar e informar sobre la información estimada por parte de un auditor de manera eficiente y bajo supuestos hipotéticos.

Consideraciones especiales

Este tipo de trabajo debe incluir procedimientos que garanticen que:

- a) Las estimaciones son lógicas y consistentes con el propósito de la información.
- b) Está preparada adecuadamente con respecto a los supuestos usados.
- c) Está adecuadamente presentada y revelada.
- d) Se han utilizado datos o estados financieros históricos y es consistente con ellos.

Debe tenerse cuidado de:

- a) No opinar sobre el grado de seguridad de que la información y los datos que contiene se va a cumplir.
- b) No ser contundente en cuanto a la confianza de que los datos están exentos de errores.
- c) El grado de seguridad a proporcionar debe ser moderado.
- d) Examinar los usuarios de los mismos.
- e) Dejar claro si tal información se va a utilizar para fines generales o limitada.
- f) La clase de los supuestos y métodos usados para obtener un estimativo satisfactorio.
- g) Los elementos que se van a incluir en la información.
- h) El período cubierto por la información.
- i) Debe definirse con claridad y objetividad la clase y naturaleza del compromiso adquirido con el cliente, debe formalizarse en una carta compromiso.
- j) Debe obtenerse un adecuado conocimiento del negocio.

k) Debe obtenerse un grado aceptable de confianza en la información histórica usada.

Procedimientos utilizados para revisarla

- a) Examinar la confiabilidad y competencia de los generadores de la información.
- b) Porcentaje de error probable de la información a verificar.
- c) Verificar la lógica de la misma y compararla contra indicadores del mercado, industria, etc.
- d) Revisar el probable efecto en la información del juicio del generador.
- e) Examinar la realidad de la información.
- f) Verificar si la empresa cuenta con la capacidad de diversa índole para realizar los supuestos y estimativos.

Presentación y revelación

El informe debe revelar:

- a) Título.
- b) Destinatario.
- c) Identificación de la información financiera.
- d) Referencia a las normas internacionales o nacionales que se usaron para preparar la información.
- e) Aclaración sobre la responsabilidad de la administración en la preparación de la información (incluyendo los supuestos utilizados).
- f) Indicar el propósito de la misma.
- g) Posibles errores que hayan podido generarse.
- h) Opinión sobre la razonabilidad, adecuada preparación sobre los supuestos y un marco conceptual de acuerdo con informes financieros relevantes.
- i) Salvedad concreta sobre las posibilidades o no de que sucedan con certeza los eventos o estimativos supuestos.
- j) Fecha.
- k) Dirección del auditor.

Firma del auditor.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Servicios Relacionados

910. TRABAJOS PARA REVISAR ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando se lleva a cabo un trabajo para revisar estados financieros y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite en conexión con dicha revisión.

Objetivo de un trabajo de revisión

El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificado (certeza negativa).

Principios generales de un trabajo de revisión

El auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores.

El auditor deberá conducir su revisión de acuerdo con esta Norma Internacional de Auditoría.

El auditor deberá planear y desempeñar la revisión con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados erróneamente de manera relativamente importante.

Para el propósito de expresar certeza negativa en el informe de revisión, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría primordialmente a través de la investigación y de procedimientos analíticos para poder extraer conclusiones.

Alcance de una revisión

Los procedimientos requeridos para conducir una revisión de estados financieros deberán ser determinados por el auditor tomando en cuenta los requerimientos de esta NIA, los órganos profesionales relevantes, la legislación, reglamentos y donde sea apropiado, los términos del trabajo de revisión y los requisitos para informes.

Certeza moderada

Un trabajo de revisión proporciona un nivel moderado de certeza de que la información sujeta a revisión está libre de representación errónea de importancia relativa, esto se expresa en la forma de certeza negativa.

Términos del trabajo

El auditor y el cliente deberán convenir sobre los términos del trabajo.

Planeación

El auditor deberá planear el trabajo de manera que se desarrolle un trabajo efectivo.

Al planear una revisión de estados financieros, el auditor deberá obtener o actualizar el conocimiento del negocio incluyendo consideración de la organización de la entidad, sistemas contables, características de operación y la naturaleza de sus activos, pasivos, ingresos y gastos.

Trabajo desarrollado por otros

Cuando se use trabajo desarrollado por otro auditor o por un experto, el auditor debería satisfacerse de que dicho trabajo sea adecuado para los fines de la revisión.

Documentación

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia, para soportar el informe de revisión y la evidencia de que la revisión fue llevada a cabo de acuerdo con esta Norma Internacional de Auditoría.

Procedimientos y evidencia

El auditor deberá aplicar su juicio para determinar la naturaleza específica, oportunidad y grado de los procedimientos de revisión.

El auditor deberá aplicar las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que serían aplicadas si se estuviera dando una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

El auditor debería investigar sobre sucesos posteriores a la fecha de los estados financieros, que puedan requerir ajustes de o revelación en los estados financieros.

Si el auditor tiene razón para creer que la información sujeta a revisión puede estar representada erróneamente de manera importante, el auditor debería llevar a cabo procedimientos adicionales o más extensos según sea necesario para poder expresar certeza negativa o confirmar que se requiere un informe con salvedad.

Conclusiones e informes

El informe de revisión debería contener una clara expresión escrita de certeza negativa. El auditor debería revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida como la base para la expresión de certeza negativa.

Basado en el trabajo desarrollado, el auditor debería evaluar si alguna información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y justo (o "no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante,") de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros identificado.

El informe sobre una revisión de estados financieros deberá contener los siguientes elementos básicos, ordinariamente en el siguiente orden:

- Un título;**
- El destinatario;**
- Un párrafo de apertura o introductorio incluyendo:**
 - **identificación de los estados financieros sobre los que ha sido efectuada la revisión; y**
 - **una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor;**
- Un párrafo de alcance, describiendo la naturaleza de una revisión, incluyendo:**
 - **una referencia a esta Norma Internacional de Auditoría aplicable a trabajos de revisión, o a normas y prácticas nacionales relevantes;**
 -
 - **una declaración de que una revisión está limitada primordialmente a investigaciones y procedimientos analíticos; y**
 -
 - **una declaración de que no se ha efectuado una auditoría, de que los procedimientos realizados proporcionan menos certeza que una auditoría y que no se expresa una opinión de auditoría;**
 -
- Una declaración de certeza negativa;**
- La fecha del informe;**
- La dirección del auditor; y**
- La firma del auditor.**

El informe de revisión debería:

a. declarar que no ha surgido a la atención del auditor, basado en la revisión, nada que haga creer al auditor que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y justo ("o una presentación razonable, respecto de todo lo importante,") de acuerdo con

el marco conceptual para informes financieros identificado, incluyendo, a menos que no sea factible, una cuantificación del(os) posible(s) efecto(s) sobre los estados financieros, y ya sea:

- expresar una calificación de la certeza negativa proporcionada; o**
- cuando el efecto del asunto es tan importante y omnipresente para los estados financieros que el auditor concluye que no es adecuada una calificación para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros, dar una declaración adversa de que los estados financieros no presentan un punto de vista verdadero y justo ("o no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante") de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros identificado; o**

b. si ha habido una limitación importante al alcance, describir la limitación y, ya sea:

- expresar una salvedad de la certeza negativa proporcionada respecto de los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haberse determinado como necesarios si la limitación no hubiera existido; o**
- cuando el posible efecto de la limitación es tan importante y omnipresente que el auditor concluye que no puede proporcionarse ningún nivel de certeza, no proporcionar ninguna certeza.**

El auditor deberá fechar el informe de revisión en la fecha en que se termina la revisión, lo que incluye desarrollar procedimientos relativos a sucesos que ocurran hasta la fecha del informe. Sin embargo, ya que la responsabilidad del auditor es informar sobre los estados financieros preparados y presentados por la administración, el auditor no debería fechar el informe de revisión antes de la fecha en que los estados financieros sean aprobados por la administración.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Servicios Relacionados

920. TRABAJOS PARA REALIZAR PROCEDIMIENTOS CONVENIDOS RESPECTO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando se lleva a cabo un trabajo para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite en conexión con dicha revisión.

Objetivo de un trabajo con procedimientos convenidos

El objetivo de un trabajo con procedimientos convenidos es que el auditor lleve a cabo procedimientos de una naturaleza de auditoría en lo cual han convenido el auditor y la entidad cualesquiera terceras partes apropiadas, y que informe sobre los resultados.

Principios generales de un trabajo con procedimientos convenidos

El auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores.

El auditor deberá conducir un trabajo con procedimientos convenidos, de acuerdo con esta Norma Internacional de Auditoría y con los términos del trabajo.

Definición de los términos del trabajo

El auditor debería asegurarse con representantes de la entidad y ordinariamente, con otras partes especificadas quienes recibirán copias del informe de resultados de hechos, que hay una clara comprensión respecto de los procedimientos convenidos y de las condiciones del trabajo.

Planeación

El auditor deberá planear el trabajo de modo que se desarrolle un trabajo efectivo.

Documentación

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia para sustentar el informe de resultados de hechos y la evidencia de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con esta Norma Internacional de Auditoría y los términos del trabajo.

Procedimientos y evidencia

El auditor deberá llevar a cabo los procedimientos convenidos y usar la evidencia obtenida como la base para el informe de resultados de hechos.

Informes

El informe de resultados de hechos debería contener:

- a. un título;**
- b. un destinatario (ordinariamente el cliente que contrató al auditor para realizar los procedimientos convenidos);**
- c. identificación de información específica financiera o no financiera a la que se han aplicado los procedimientos convenidos;**

- d. una declaración de que los procedimientos aplicados fueron los convenidos con el beneficiario;
- e. una declaración de que el trabajo fue desarrollado de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría aplicable a trabajos con procedimientos convenidos, o con normas o prácticas nacionales relevantes;
- f. cuando sea relevante, una declaración de que el auditor no es independiente de la entidad;
- g. identificación del propósito para el que fueron desarrollados los procedimientos convenidos;
- h. una lista de los procedimientos específicos desarrollados;
- i. una descripción de los resultados de hechos del auditor incluyendo suficientes detalles de errores y excepciones encontrados;
- j. una declaración de que los procedimientos desarrollados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y como tal, no se expresa ninguna certeza;
- k. una declaración de que si el auditor hubiera desarrollado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, otros asuntos podrían haber salido a la luz que hubieran sido informados;
- l. una declaración de que el informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se desarrollen;
- m. una declaración (cuando sea aplicable) de que el informe se refiere sólo a los elementos, cuentas, partidas o información financiera y no financiera especificados y que no se extiende hasta los estados financieros de la entidad tomados como un todo;
- n. la fecha del informe;
- o. la dirección del auditor; y
- p. la firma del auditor.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Servicios Relacionados

930. TRABAJOS PARA COMPILAR INFORMACIÓN FINANCIERA

Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador, cuando se lleva a cabo un trabajo para compilar información financiera y sobre la forma y contenido del informe que el contador emita en conexión con dicha compilación.

Objetivo de un trabajo de compilación

El objetivo de un trabajo de compilación es que el contador use su pericia contable, en posición a la pericia en auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera.

Principios generales de un trabajo de compilación

El contador deberá cumplir con el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores.

En todas las circunstancias cuando el nombre de un contador esté asociado con información financiera compilada por él, debería emitir un informe.

Definición de los términos del trabajo

El contador deberá asegurarse de que haya una clara comprensión entre el cliente y el contador respecto de los términos del trabajo.

Planeación

El contador deberá planear el trabajo de manera que se desarrolle un trabajo efectivo.

Documentación

El contador deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia de que el trabajo fue llevado a cabo de acuerdo con esta Norma Internacional de Auditoría y con los términos del trabajo.

Procedimientos

El contador deberá obtener un conocimiento general del negocio y operaciones de la entidad y debería estar familiarizado con los principios y prácticas contables de la industria en que opera la entidad y con la forma y contenido de la información financiera que sea apropiada en las circunstancias.

Si el contador se da cuenta de que la información suministrada por la administración es incorrecta, incompleta, o de algún modo no satisfactoria, el contador debería considerar llevar a cabo los procedimientos mencionados arriba y solicitar a la administración que proporcione información adicional. Si la administración se niega a proporcionar información adicional, el contador debería retirarse del trabajo, informando a la entidad las razones para su retiro.

El contador debería leer la información compilada y considerar si parece ser apropiada en la forma y estar libre de representaciones erróneas importantes.

El marco conceptual para informes financieros identificado y cualquiera de las desviaciones detectadas, deberían ser revelados dentro de la información financiera, aunque sus efectos no necesitan ser cuantificados.

Si el contador se da cuenta de representaciones erróneas importantes, debería tratar de convenir las correcciones apropiadas con la entidad. Si dichas correcciones no se hacen y la información financiera se considera incorrecta, el contador debería retirarse del trabajo.

Responsabilidad de la administración

El contador deberá obtener una representación de la administración sobre su responsabilidad por la apropiada presentación de la información financiera y de la aprobación de la administración de la información financiera.

Informes sobre un trabajo de compilación

Los informes sobre trabajos de compilación deberían contener lo siguiente:

- a. un título;**
- b. el destinatario**
- c. una declaración de que el trabajo fue desarrollado de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría aplicable a trabajos de compilación o con normas o prácticas nacionales;**
- d. cuando sea relevante, una declaración de que el contador no es independiente de la entidad;**
- e. identificación de la información financiera haciendo notar que se basa en información proporcionada por la administración;**
- f. una declaración de que la administración es responsable por la información financiera compilada por el contador;**
- g. una declaración de que no se ha llevado a cabo una auditoría ni una revisión y que consecuentemente, no se expresa ninguna certeza sobre la información financiera;**
- h. un párrafo, cuando se considere necesario, llamando la atención a la revelación de desviaciones de importancia respecto del marco conceptual para informes financieros identificado;**
- i. la fecha del informe;**
- j. la dirección del auditor; y**
- k. la firma del auditor.**

La información financiera compilada por el contador debería contener una referencia tal como "No Auditado", "Compilado sin Auditoría ni Revisión" o "Referirse al Informe de Compilación" en cada página de la información financiera o en la portada del conjunto total de estados financieros.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1000. PROCEDIMIENTOS DE CONFIRMACIÓN ENTRE BANCOS

Introducción

El propósito de esta declaración es proporcionar ayuda al auditor externo independiente y también a la administración de un banco, como auditores internos e inspectores, sobre los procedimientos de confirmación entre bancos. Los lineamientos contenidos en esta declaración deberían contribuir a la efectividad de los procedimientos de confirmación entre bancos y a la eficiencia del procesamiento de respuestas.

Un importante paso de auditoría en el examen de los estados financieros e información relacionada de un banco es solicitar confirmación directa de otros bancos tanto de los saldos y otras cantidades que aparecen en el balance general como de otra información que pueda no estar mostrada en el frente del balance pero que pueda ser revelada en las notas a los estados financieros. Las partidas aparte el estado de situación financiera que requieren confirmación incluyen partidas tales como garantías, compras anticipadas, y compromisos de venta, opciones de recompra, y acuerdos de compensación. Este tipo de evidencia de auditoría es valioso porque viene directamente de una fuente independiente y, por lo tanto, proporciona mayor confiabilidad que la obtenida únicamente en los propios registros del banco.

El auditor, al buscar obtener confirmaciones entre bancos puede encontrar dificultades en relación al idioma, terminología, interpretaciones consistentes y alcance de los asuntos cubiertos por la respuesta. Frecuentemente, estas dificultades resultan del uso de diferentes clases de solicitudes de confirmación o de malos entendidos sobre lo que se supone que cubren.

Los procedimientos de auditoría pueden diferir de país a país, y consecuentemente las prácticas locales tendrán relevancia para la forma en que se apliquen los procedimientos de confirmación entre bancos. Si bien esta declaración no pretende describir un conjunto integral de procedimientos de auditoría, no obstante, sí enfatiza algunos pasos importantes que deberían seguirse en el uso de una solicitud de confirmación.

La necesidad de confirmación

Una característica esencial del control de la administración sobre las relaciones de negocios, con individuos o grupos de instituciones financieras, es la capacidad de obtener confirmación de las transacciones con dichas instituciones y de las posiciones resultantes. El requerimiento de confirmación por un banco surge de la necesidad de la administración del banco y de sus auditores de confirmar las relaciones financieras y de negocios entre los siguientes:

- El banco y otros bancos dentro del mismo país;
- El banco y otros bancos en diferentes países; y
- El banco y sus clientes que no son bancos.

Si bien las relaciones entre bancos son similares en naturaleza a las que hay entre el banco y un cliente que no sea banco, puede haber una importancia especial en algunas relaciones entre bancos, por ejemplo, en conexión con ciertos tipos de transacciones “aparte del estado de situación financiera”, como contingencias, transacciones anticipadas, compromisos y acuerdos de compensación.

Uso de solicitudes de confirmación

Los lineamientos expuestos en los siguientes párrafos están diseñados para ayudar a los bancos y a sus auditores a obtener confirmación independiente de las relaciones financieras y de negocios dentro de otros bancos. Sin embargo, puede haber ocasiones en las que el enfoque descrito dentro de esta declaración pueda ser también apropiado para procedimientos de confirmación entre el banco y sus clientes que no son bancos, los procedimientos descritos no son relevantes para los procedimientos de rutina de confirmación entre bancos que se llevan a cabo con respecto de las transacciones comerciales cotidianas conducidas entre ellos.

El auditor deberá decidir a qué banco o bancos solicitar confirmación, prestar atención a asuntos como tamaño de los saldos, volumen de actividad, grado de confiabilidad sobre los controles internos, e importancia relativa dentro del contexto de los estados financieros. Las pruebas de actividades particulares del banco pueden estructurarse en diferentes maneras y las confirmaciones pueden, por lo tanto, estar limitadas únicamente a investigaciones sobre dichas actividades. Las solicitudes de confirmación de transacciones individuales pueden, ya sea, formar parte de la prueba del sistema de control interno de un banco, o ser un medio de verificar saldos que aparecen en los estados financieros de un banco en una fecha particular. Por lo tanto, las solicitudes de confirmación deberían ser diseñadas para satisfacer el propósito particular para el cual se requieren.

El auditor deberá determinar cuál de los siguientes enfoques es el más apropiado al buscar confirmación de saldos y otra información de otro banco:

- Detallar los saldos y otra información, y solicitar confirmación de sus exactitudes e integridad, o
- Solicitar detalles de saldos y otra información, que pueden entonces ser comparados con los registros del banco que solicita.

Al determinar cuál de los enfoques de arriba es el más apropiado, el auditor debería ponderar la calidad de evidencia de auditoría que requiere en las circunstancias particulares contra la factibilidad de obtener una respuesta del banco que confirma.

Puede encontrarse dificultad para obtener una respuesta satisfactoria aún donde el banco que solicita someta información para confirmación al banco que confirma. Es importante que se busque una respuesta para todas las solicitudes de confirmación. No es práctica acostumbrada solicitar una respuesta sólo si la información sometida es incorrecta o incompleta.

Preparación y envío de solicitudes y recepción de respuestas

El auditor deberá determinar la dependencia apropiada a la que debe enviarse la solicitud de confirmación, por ejemplo, un departamento, como auditoría interna, inspección y algún otro departamento especializado, que puede ser designado por el banco que confirma, como responsable de responder las solicitudes de confirmación. Puede ser apropiado, por lo tanto, dirigir solicitudes de confirmación a la oficina principal del banco (en la que regularmente se localizan dichos departamentos) y no a la dependencia donde se conservan los saldos y otra información relevante. En otras situaciones, la dependencia apropiada puede ser la sucursal local del banco que confirma.

Siempre que sea posible, la solicitud de confirmación debería prepararse en el idioma del banco que confirma o en el idioma normalmente usado para fines de negocios.

El control sobre el contenido y envío de solicitudes de confirmación es responsabilidad del auditor. Sin embargo, será necesario que la solicitud sea autorizada por el banco que solicita. Las respuestas deberán dirigirse directamente al auditor y para facilitar dicha respuesta deberá incluirse con la solicitud un sobre porteado y con la dirección del auditor.

Contenido de las solicitudes de confirmación

La forma y contenido de una carta solicitud de confirmación dependerá del propósito para el que se requiera, de prácticas locales, y de los procedimientos contables del banco que solicita, por ejemplo, de si usa o no en forma intensa el procesamiento electrónico de datos.

La solicitud de confirmación deberá ser preparada de una manera clara y concisa para asegurar la pronta comprensión del banco que confirma.

No toda la información para la cual generalmente se busca confirmación se requerirá al mismo tiempo. Por consiguiente, se pueden enviar cartas de solicitud en diversas épocas durante el año, referentes a aspectos particulares de la relación entre bancos.

La información más comúnmente solicitada es respecto de los saldos vencidos al, o del, banco que solicita en las cuentas corrientes, de depósitos, de préstamos u otras. La carta de solicitud deberá proporcionar la descripción de la cuenta, el número y el tipo de moneda para la cuenta. Puede ser también aconsejable solicitar información sobre los saldos en cero en cuentas de corresponsales, o que se cerraron en los doce meses anteriores a la fecha de confirmación. El banco solicitante puede pedir confirmación no sólo de los saldos sobre cuentas sino también, donde pueda ser útil, otra información, como los términos de vencimiento e interés, recursos no usados, líneas de crédito/recursos de reserva, cualquier compensación y otros derechos o gravámenes, y detalles de cualquier colateral dado o recibido.

Una parte importante del negocio bancario se relaciona con el control de aquellas transacciones comúnmente designadas como “fuera del estado de situación financiera”. Consecuentemente, es probable que el banco solicitante y sus auditores soliciten confirmación de pasivos contingentes, como los que surgen sobre garantías, cartas confort y cartas de compromisos, facturas, aceptaciones propias y endosos. Puede buscarse la confirmación tanto de los pasivos contingentes del banco solicitante al banco que confirma como del banco que confirma al banco solicitante. Los detalles suministrados o solicitados deberían describir la naturaleza de los pasivos contingentes junto con su moneda y cantidad.

Debería buscarse también la confirmación de convenios de recompra y reventa de activos y de opciones vigentes en la fecha relevante. Dicha confirmación debería describir el activo cubierto por el convenio, la fecha en que se contrató la transacción, su fecha de vencimiento y los términos en los que se completó

Otra categoría de información, para la cual a menudo se solicita confirmación independiente en una fecha distinta de la fecha de la transacción, concierne a divisas a futuro, metal en barras, valores y otros contratos vigentes. Es práctica bien establecida para los bancos confirmar transacciones con otros bancos al hacerse. Sin embargo, es la práctica para fines de auditoría confirmar independientemente una muestra de transacciones seleccionadas de un periodo de tiempo, o confirmar todas las transacciones sin vencer con una contraparte. La solicitud debería dar detalles de cada contrato comprado y vendido, a y de, el banco solicitante.

Los bancos a menudo tienen valores y otras partidas en custodia o en beneficio de los clientes. Así que, una carta de solicitud puede requerir la confirmación de dichas partidas que tiene el banco que confirma, en una fecha específica. La confirmación debería incluir una descripción de las partidas y la naturaleza de cualquier gravamen u otros derechos sobre ellas.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1001. AMBIENTES DE CIS – MICROCOMPUTADORAS INDEPENDIENTES

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (“IAPC”) de la Federación Internacional de Contadores emite las declaraciones internacionales de prácticas de auditoría (IAPS) (“Declaraciones”) para proporcionar ayuda práctica a los auditores, con el fin de adaptar y usar las normas Internacionales de Auditoría (“NIAs”) o para promover una buena práctica. Las declaraciones no tienen la autoridad de las NIAs.

Esta declaración no establece nuevas normas básicas o procedimientos esenciales; su propósito es ayudar a los auditores así como al desarrollo de una buena práctica, proporcionando lineamientos sobre la aplicación de las NIAs cuando se usen microcomputadoras independientes en la producción de información que sea importante para los estados financieros de la entidad. El auditor ejerce su juicio profesional para determinar el alcance en que pueden ser apropiados cualesquiera de los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración, a la luz de los requerimientos de las NIAs y de las circunstancias particulares de la entidad.

El auditor comprende y considera las características de un ambiente de sistema de información de cómputo (tecnología de la información) porque afectan al diseño del sistema de contabilidad y a los controles internos relacionados. Consecuentemente, un ambiente de CIS (Tecnología de la información) de aquí en adelante puede afectar al plan general de auditoría, incluyendo la selección de los controles internos en que el auditor tiene la intención de apoyarse y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Esta declaración describe los efectos que tienen las microcomputadoras independientes sobre el sistema de contabilidad y controles internos relacionados y sobre los procedimientos de auditoría.

La declaración incluye definiciones y comentarios sobre los siguientes temas:

Microcomputadoras independientes

Control interno en ambientes de microcomputadoras independientes

- Políticas organizacionales y procedimientos*
- Protección física - equipo*
- Protección física - medios removibles y no removibles*
- Seguridad de programas y datos*
- Continuidad de operaciones*

El efecto de microcomputadoras independientes sobre el sistema de contabilidad y los controles internos relacionados

- Controles generales – segregación de funciones*

Controles de aplicación

El efecto de un ambiente de microcomputadoras independientes sobre los procedimientos de auditoría

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1002. AMBIENTES DE CIS – SISTEMA DE COMPUTADORAS EN LÍNEA

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (“IAPC”) de la Federación Internacional de Contadores emite las declaraciones internacionales de prácticas de auditoría (IAPS) (“Declaraciones”) para proporcionar ayuda práctica a los contadores públicos que practican la auditoría, con el fin de adaptar y usar las normas Internacionales de Auditoría (“NIAs)” o para promover una buena práctica. Las declaraciones no tienen la autoridad de las NIAs.

Esta declaración no establece nuevas normas básicas o procedimientos esenciales; su propósito es ayudar a los auditores así como al desarrollo de una buena práctica, proporcionando lineamientos sobre la aplicación de las NIAs cuando se usen microcomputadoras independientes en la producción de información que sea importante para los estados financieros de la entidad. El auditor ejerce su juicio profesional para determinar el alcance en que pueden ser apropiados cualesquiera de los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración, a la luz de los requerimientos de las NIAs y de las circunstancias particulares de la entidad.

El auditor comprende y considera las características de un ambiente de sistema de información de cómputo (CIS “Computer Information System”) porque afectan al diseño del sistema de contabilidad y a los controles internos relacionados. Consecuentemente, un ambiente de CIS puede afectar al plan general de auditoría, incluyendo la selección de los controles internos en que el auditor tiene la intención de apoyarse y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

La declaración define e incluye comentarios sobre los siguientes asuntos:

Sistemas de computadoras en línea

Tipos de sistemas de computadoras en línea

Procesamiento en línea/tiempo real

- *Procesamiento en línea/por lote*
- *Actualización en línea/memo (y procesamiento posterior)*
- *Consultas en línea; y*
- *Procesamiento de descarga/carga en línea*

Características de los sistemas de computadoras en línea

Control interno en un sistema de computadoras en línea

Efecto de los sistemas de computadoras en línea sobre el sistema de contabilidad y los controles internos relacionados

Efecto de los sistemas de computadoras en línea sobre los procedimientos de auditoría

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1003. AMBIENTES DE CIS – SISTEMAS DE BASE DE DATOS

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (“IAPC”) de la Federación Internacional de Contadores emite las declaraciones internacionales de prácticas de auditoría (IAPS) (“Declaraciones”) para proporcionar ayuda práctica a los Contadores Públicos que practican la auditoría, para adoptar y poner en uso las Normas Internacionales de Auditoría (“NIAS”) o para promover una buena práctica. Las declaraciones no tienen la autoridad de las NIAs.

Esta declaración no establece normas básicas nuevas o procedimientos esenciales; su propósito es ayudar a los auditores, así como al desarrollo de una buena práctica, proporcionando lineamientos sobre la aplicación de las NIAs cuando se usen sistemas de bases de datos en la preparación de información que sea de importancia relativa para los estados financieros de la entidad. El auditor ejerce su juicio profesional para determinar la extensión en que pueden ser apropiados cualquiera de los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración, a la luz de los requerimientos de las NIAs y de las circunstancias particulares de la entidad.

El auditor comprende y considera las características de un ambiente de Sistema de Información de Cómputo (CIS) porque afectan al diseño del sistema de contabilidad y a los controles internos relacionados. Consecuentemente, un ambiente de CIS puede afectar al plan general de auditoría, incluyendo la selección de los controles internos en que el auditor tiene la intención de apoyarse y a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Esta declaración describe los efectos de un sistema de base de datos sobre el sistema de contabilidad y los controles internos relativos y sobre los procedimientos de auditoría.

Una base de datos es una colección de datos que se comparten y se usan entre diferentes usuarios para diferentes fines. Cada usuario puede no estar necesariamente enterado de todos los datos almacenados en la base de datos, o de las maneras en que pueden usarse los datos para fines múltiples. Generalmente, los usuarios individuales conocen sólo los datos que usan y pueden considerar los datos como archivos de computadora utilizados para sus aplicaciones.

Cuando una entidad usa un sistema de bases de datos, es probable que la tecnología sea compleja y pueda estar ligada con los planes estratégicos de negocios de la entidad. El equipo de auditoría puede requerir habilidades especiales de CIS para hacer las investigaciones apropiadas y para entender las implicaciones de las respuestas que obtenga. El auditor puede necesitar considerar el empleo del trabajo de un experto (ver NIA 620 "Uso del trabajo de un experto").

La declaración define e incluye comentarios sobre los siguientes asuntos:

Sistemas de bases de datos

Características del sistema de base de datos

- Datos compartidos*
- Independencia de datos respecto de los programas de aplicación*

Diccionario de datos

- Administración de recursos de datos*
- Administración de datos*
- Administración de la base de datos*

Control interno en un ambiente de base de datos

- Enfoque estándar para desarrollo y mantenimiento de programas de aplicación*
- Modelo de datos y propiedad de datos*
- Acceso a la base de datos*
- Segregación de funciones*
- Seguridad de los datos y recuperación de la base de datos*

El efecto de las bases de datos sobre el sistema de contabilidad y los controles internos relacionados

El efecto de las bases de datos sobre los procedimientos de auditoría

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1004. LA RELACIÓN ENTRE SUPERVISORES BANCARIOS Y AUDITORES EXTERNOS

Esta Declaración ha sido preparada en asociación con el Comité sobre Reglamentos y Prácticas de Supervisión de la Banca. El Comité de Supervisores de Basilea comprende representantes de los bancos centrales y autoridades de supervisión de los países del Grupo de los Diez (Alemania, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Italia, Japón, Reino Unido, Suecia, Suiza,) y Luxemburgo. Fue aprobada para publicación por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría y por el Comité de Supervisores de Basilea en sus respectivas reuniones de marzo de 1989. Tiene una fecha común de emisión de julio de 1989.

Los bancos juegan un papel vital en la vida económica y la fuerza y estabilidad continuas del sistema bancario es un asunto de interés público general. Los papeles separados de los supervisores bancarios y de los auditores externos son importantes a este respecto. La creciente complejidad de la banca hace necesario que haya mayor comprensión mutua y, donde sea apropiado, más comunicación entre los supervisores bancarios y los auditores externos.

El propósito de esta Declaración es proporcionar información y lineamientos sobre cómo puede reforzarse la relación entre auditores y supervisores de bancos para mutua ventaja. Sin embargo, como la naturaleza de esta relación varía en forma importante de país a país los lineamientos pueden no ser aplicables en su totalidad a todos los países. El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría y el Comité de Supervisores de Basilea esperan, sin embargo, que proporcionarán una aclaración útil de los papeles respectivos de las dos profesiones en los muchos países donde los lazos son cercanos o donde la relación se encuentra actualmente en estudio

Los bancos juegan un papel central en la economía. Guardan los ahorros del público, proporcionan un medio de pago por bienes y servicios y financian el desarrollo de los negocios y el comercio. Para desempeñar estas funciones en forma segura y eficiente, los bancos individuales deben inspirar la confianza del público y de aquellos con quienes hacen negocios. La estabilidad del sistema bancario, nacional e internacional, ha venido a ser reconocida como un asunto de interés público general. Este interés público se refleja en la forma en que los comerciales, están sujetos a supervisión de su solvencia financiera (generalmente conocida como supervisión prudencial) por parte de los bancos centrales y de otras dependencias oficiales. Los estados financieros de los bancos también están sujetos a examen por los auditores externos. La opinión de auditor presta

credibilidad a dichos estados y por lo tanto ayuda a promover la confianza en el sistema bancario.

Como el negocio de la banca crece en complejidad, tanto nacional como internacionalmente, las tareas tanto de los supervisores de bancos como de los auditores externos se están volviendo más y más demandantes. En muchos aspectos los supervisores de bancos y los auditores externos se enfrentan a un reto similar y cada vez más se perciben sus papeles como complementarios. No sólo están los supervisores apoyándose a mayor grado en los resultados del trabajo del auditor, sino que están recurriendo más cada vez a la profesión contable para que se encargue de tareas adicionales que contribuyan al desempeño de sus responsabilidades de supervisión. Al mismo tiempo, los auditores, al llevar a cabo sus funciones, acuden a los supervisores por información que pueda ayudar a descargar sus funciones más efectivamente.

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría y el Comité de Supervisores de Basilea comparten el punto de vista de que una mayor comprensión mutua y, donde sea apropiado, una mayor comunicación mejorarían la efectividad de la auditoría y supervisión bancarias para beneficio de ambas disciplinas.

Tres partes tienen papeles y responsabilidades en relación con la conducción prudente del negocio de un banco, a saber, la administración del banco mismo, los auditores externos del banco y las autoridades de supervisión. Los papeles y responsabilidades de cada participante en diferentes países derivan tanto de la ley como de la costumbre. Esta declaración no tiene interés en confrontar o cambiar estos papeles o responsabilidades. Más bien, tiene la intención de brindar una mejor comprensión de la naturaleza precisa del papel de los auditores y supervisores de bancos, ya que una concepción errónea de esos papeles podría llevar a que se deposite una confianza inapropiada por parte de uno sobre el trabajo del otro.

Esta declaración busca quitar estas posibles concepciones erróneas y sugerir cómo cada uno podría hacer un uso más efectivo del trabajo desempeñado por el otro. Consecuentemente, la declaración:

- Define la responsabilidad primaria de la administración ;
- Examina las características esenciales de los papeles de supervisores y auditores ;
- Revisa el grado al cual los papeles coinciden ; y
- Sugiere un mecanismo para una coordinación más efectiva entre supervisores y auditores en el cumplimiento de sus tareas por separado.

La declaración ha sido formulada con plena conciencia de las importantes diferencias que existen en los marcos conceptuales nacionales institucionales, notablemente en normas de contabilidad, en técnicas de supervisión y en el grado al cual, en algunos países, los auditores actualmente desempeñan tareas a supervisores y los auditores de bancos ya tienen relaciones más cercanas de las

que se indican en la declaración. Los acuerdos sugeridos en la declaración deberán considerarse como complementarios a, y no como sustitutos de las relaciones existentes. Si bien la declaración no tiene la intención de ser prescriptiva, se espera que los puntos de vista expresados aquí tendrán relevancia para todas las situaciones, aunque obviamente se referirán a las situaciones de algunos países más directamente que a las de otros.

La declaración define e incluye comentarios sobre los siguientes asuntos:

La responsabilidad de la administración del banco

El papel del supervisor bancario

El papel del auditor externo del banco

La relación entre el supervisor y el auditor

Criterios para una posible extensión del papel del auditor como una contribución al proceso de supervisión

Direcciones específicas hacia las que puede extenderse el papel del auditor

La necesidad de un diálogo continuo entre autoridades de supervisión y la profesión de auditoría

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1005. CONSIDERACIONES ESPECIALES EN LA AUDITORÍA DE ENTIDADES PEQUEÑAS

Introducción

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados que se aplican a la auditoría de los estados financieros de cualquier entidad, independientemente de su tamaño, su forma legal, estructura de propiedad o administración, o la naturaleza de sus actividades. El IAPC (Internacional Auditing Practices Comité) reconoce que las entidades pequeñas dan origen a un número de consideraciones especiales de auditoría. Esta DIPA (Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría) no establece ningún nuevo requisito para la auditoría de entidades pequeñas ni establece ninguna exención de los requisitos de las NIAs. Todas las auditorías de las entidades pequeñas se han de conducir de acuerdo con las NIAs.

El objetivo de esta DIPA es describir las características comúnmente encontradas en las entidades pequeñas e indicar cómo pueden afectar a la aplicación de las NIAs. Esta DIPA incluye:

- (a) Discusión de las características de las entidades pequeñas.
- (b) Lineamientos sobre la aplicación de NIAs a la auditoría de las entidades pequeñas.
- (c) Lineamientos sobre el impacto en el trabajo del auditor cuando el auditor también proporciona servicios contables a la entidad pequeña.

La provisión de servicios contables por los auditores está prohibida por la ley en algunas jurisdicciones. En otras, la provisión de servicios contables por los auditores se permite tanto por ley como por la ética profesional. Esta DIPA trata de los factores especiales que deben tomarse en cuenta por los auditores que también proporcionan servicios contables a las entidades pequeñas.

Al determinar la naturaleza y extensión de los lineamientos proporcionados en esta DIPA, el IAPC ha tenido como objetivo proporcionar un nivel de lineamientos que sean de aplicabilidad general a todas las auditorías de las entidades pequeñas y que ayuden al auditor a ejercer su juicio profesional con respecto a la aplicación de las NIAs. Sin embargo, no se han proporcionado lineamientos detallados de naturaleza procesal, ya que la emisión de tales lineamientos puede menoscabar el ejercicio apropiado del juicio profesional en la auditoría.

Las características de las entidades pequeñas

El auditor de cualquier entidad adapta el enfoque de auditoría a las circunstancias de la entidad y del trabajo. La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desarrollarse usando menos asistentes.

En este contexto, el significado de entidad pequeña da consideración no sólo al tamaño de una entidad sino también a sus características cualitativas típicas. Los indicadores cuantitativos del tamaño de una entidad pueden incluir los totales de las hojas de balance, los ingresos y el número de empleados, pero dichos indicadores no son definitivos. Por lo tanto, no es posible dar una definición adecuada de una entidad pequeña solamente en términos cuantitativos.

Para los fines de esta DIPA, una entidad pequeña es cualquier entidad en la que:

- (a) Haya una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (a menudo un solo individuo).
- (b) Se encuentra también uno o más de los siguientes:
 - Pocas fuentes de ingresos.
 - Sistemas de registros no sofisticados.

- Controles internos limitados junto con el potencial de que la administración sobrepase los controles.

Las características cualitativas antes descritas no son exhaustivas, no son exclusivas de las entidades pequeñas y las entidades pequeñas no muestran necesariamente todas esas características. Para los fines de esta DIPA, las entidades pequeñas ordinariamente mostrarán la característica (a), y una o más de las características incluidas en (b).

Concentración de propiedad y administración

Las entidades pequeñas de negocios ordinariamente tienen pocos dueños; a menudo hay un solo propietario. El dueño puede emplear a un gerente para dirigir la entidad pero en la mayoría de los casos está implicado directamente en el manejo de la entidad en una base diaria. De igual modo, en el caso de las organizaciones pequeñas no lucrativas y de las entidades del sector público, aunque hay a menudo varios individuos a cargo de la responsabilidad formal por la entidad, puede haber pocas personas implicadas en el manejo de la entidad en una base diaria.

Esta DIPA usa el término propietario-administrador para indicar a los propietarios de entidades que están implicados en el manejo de la entidad en una base diaria. Cuando los propietarios no están implicados en una base diaria, el término *propietario-administrador* se usa para referirse tanto a los propietarios como a cualquier administrador contratado para dirigir la entidad.

Pocas fuentes de ingresos

Las entidades pequeñas a menudo tienen una gama limitada de productos o servicios y operan desde una locación única o de un número limitado de locaciones. Tales características pueden hacer más fácil al auditor adquirir, registrar y mantener un conocimiento de la entidad de lo que sería el caso para una entidad mayor. En tales circunstancias, puede ser directa la aplicación de una amplia gama de procedimientos de auditoría. Por ejemplo, pueden elaborarse a veces modelos predecibles efectivos para uso en los procedimientos analíticos. Los procedimientos analíticos pueden brindar evidencia útil, reduciendo a veces la necesidad de otros procedimientos sustantivos. Además, en muchas entidades pequeñas, el volumen de transacciones contables es a menudo pequeño y fácilmente analizable.

Sistemas de registros no sofisticados

Las entidades pequeñas necesitan llevar suficientes registros contables para cumplir con cualesquiera requisitos estatutarios o reglamentarios y para satisfacer las necesidades de la entidad, incluyendo la preparación y auditoría de los estados financieros. Por lo tanto, el sistema de contabilidad necesita diseñarse de manera tal que proporcione una certeza razonable de que:

- (a) Todas las transacciones y otra información contable que debieran haber sido registradas han sido de veras registradas.
- (b) Los activos y pasivos registrados en el sistema de contabilidad existen y están registrados por los montos correctos.
- (c) Se detectará el fraude o error al procesar la información contable.

La mayoría de las entidades pequeñas emplean poco, si acaso alguno, personal que esté encargado únicamente de llevar registros. Consecuentemente las funciones de teneduría de libros y de registros contables a menudo no son sofisticadas. El sistema de registros puede ser no sofisticado o malo, lo que da como resultado un mayor riesgo de que los estados financieros puedan ser inexactos o incompletos. Muchas entidades pequeñas contratan externamente parte o todo su sistema de registros.

Las entidades pequeñas a menudo encuentran conveniente usar paquetes de marca de software de contabilidad diseñados para uso en una computadora personal. Muchos de estos paquetes han sido ampliamente probados y acreditados y si se seleccionan e instalan con cuidado, pueden proporcionar una base razonable para un sistema de contabilidad confiable y efectivo en cuanto a costo.

Controles internos limitados

Las consideraciones de tamaño y económicas en las pequeñas entidades significan que los controles internos sofisticados a menudo no son necesarios ni deseables, y el hecho de que haya pocos empleados limita el grado al cual sea factible la segregación de funciones. Sin embargo, para áreas clave, aun en la entidad muy pequeña, puede ser práctico establecer algún grado de segregación de funciones u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. Los controles de supervisión ejercidos en una base diaria por el propietario-administrador pueden también tener un importante efecto beneficioso en cuanto a que el propietario-administrador tiene un interés personal en salvaguardar los activos de la entidad, en medir su desempeño y en controlar sus actividades.

El propietario-administrador ocupa una posición dominante en una entidad pequeña. El control directo del propietario-administrador sobre todas las decisiones, y la capacidad para intervenir personalmente en cualquier momento para asegurar una respuesta apropiada a las circunstancias cambiantes, a menudo son características importantes de la administración de las entidades pequeñas. El ejercicio de este control puede también compensar, de algún otro modo, los procedimientos débiles de control interno. Por ejemplo, en casos donde hay limitada segregación de funciones en el área de compras y desembolsos de efectivo, el control interno se mejora cuando el propietario-administrador personalmente firma todos los cheques.

Cuando el propietario-administrador no está implicado, hay un mayor riesgo de que ocurra fraude o error de los empleados y que no sea detectado.

Mientras que una falta de sofisticación de los controles internos no indica en sí misma un alto riesgo de fraude o error, puede abusarse de la posición dominante de propietario-administrador: el que la administración sobrepase los controles puede tener un efecto adverso importante en el ambiente de control de cualquier entidad, llevando a un riesgo incrementado de fraude de la administración o de errores importantes en los estados financieros. Por ejemplo, el propietario-administrador puede dirigir al personal a que haga desembolsos que de otro modo no harían en ausencia de una documentación de apoyo.

El impacto en la auditoría del propietario-administrador y potencial para que la administración sobrepase los controles internos depende en alto grado de la integridad, actitud y motivos del propietario-administrador. Como en cualquier otra auditoría, el auditor de una entidad pequeña ejerce un escepticismo profesional. El auditor no supone que el propietario-administrador sea deshonesto ni que tenga una honestidad incuestionable. Este es un factor importante a considerar por el auditor cuando evalúa el riesgo de auditoría, planea la naturaleza, así como la extensión del trabajo de auditoría, evalúa la evidencia de auditoría y evalúa la confiabilidad de las representaciones de la administración.

Comentario sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría

El comentario siguiente proporciona lineamientos sobre la aplicación de NIAs a la auditoría de una entidad pequeña. Estos lineamientos son un suplemento a, y no un sustituto de los lineamientos contenidos en la NIA relevante, tomando en cuenta las consideraciones especiales relevantes a la auditoría de las entidades pequeñas. Para los requisitos específicos de las NIAs, el auditor se refiere a la NIA en cuestión. Cuando una NIA sea, en principio, aplicable a la auditoría de los estados financieros de entidades pequeñas y no haya consideraciones especiales aplicables a la auditoría de una entidad pequeña, no se dan lineamientos respecto de esa NIA.

La declaración presenta comentarios sobre la aplicación de las siguientes NIAs para la auditoría de una entidad pequeña:

NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría

NIA 220: Control de calidad para el trabajo de auditoría

NIA 230: Documentación

NIA 240: Fraude y error

NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

NIA 300: Planeación

NIA 310: Conocimiento del negocio

NIA 320: importancia relativa de la auditoría

NIA 400: Evaluaciones del riesgo y control interno

NIA 401: Auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizado

NIA 500: Evidencia de auditoría

NIA 520: Procedimientos analíticos

NIA 530: Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas

NIA 550: Partes relacionadas

NIA 560: Hechos posteriores

NIA 570: Negocio en marcha

NIA 580: Representaciones de la administración

NIA 700: El dictamen del auditor sobre los estados financieros

NIA 720: Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1006. LA AUDITORÍA DE BANCOS COMERCIALES INTERNACIONALES

Introducción

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) emite lineamientos (NIAs) sobre prácticas de auditoría generalmente aceptadas y sobre servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los dictámenes del auditor. Estos lineamientos tienen la intención de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo. El propósito de esta declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores por medio de la interpretación y ampliación de estos lineamientos en el contexto de la auditoría de bancos comerciales internacionales. Sin embargo, no se pretende que sea una lista exhaustiva de los procedimientos y prácticas que deben usarse en dicha auditoría.

Para el propósito de esta declaración:

- un banco es un tipo de institución financiera que es reconocida como un banco por las autoridades reglamentarias en los países en que opera y generalmente tiene el derecho exclusivo a usar el término “banco” como parte de su nombre;
- un banco comercial es un banco cuya función principal es la aceptación de depósitos y el otorgamiento de préstamos. Un banco comercial con frecuencia ofrecerá también otros servicios financieros como la compra y venta de metales preciosos, moneda extranjera, y un amplio rango de instrumentos financieros, la emisión y aceptación de letras de cambio y la emisión de garantías; y
- un banco comercial internacional es un banco comercial que tiene oficinas de operación en países distintos del país de su incorporación o cuyas actividades van más allá de las fronteras nacionales.

Aunque esta declaración está dirigida primordialmente a las auditorías de bancos comerciales internacionales, tiene relevancia también para las auditorías de bancos comerciales que operan únicamente en un país. El término “banco” se usará de aquí en adelante en esta declaración para dar a entender un banco comercial internacional.

Los bancos tienen las siguientes características que generalmente los distinguen de la mayoría de las otras empresas comerciales:

- Tienen la custodia de grandes volúmenes de partidas monetarias, incluyendo efectivo e instrumentos negociables, cuya seguridad física tiene que asegurarse. Esto aplica tanto al almacenamiento como al traspaso de partidas monetarias y hace a los bancos vulnerables a malversación y fraude. Por lo tanto, necesitan establecer procedimientos formales de operación, límites bien definidos para la discreción individual y sistemas rigurosos de control
- Se ocupan de un gran volumen y variedad de transacciones tanto en términos de número como de valor. Esto necesariamente requiere una contabilidad y sistemas de control internos complejos y un amplio uso del procesamiento electrónico de datos.
- Normalmente operan por medio de una amplia red de sucursales y departamentos que están diseminados geográficamente. Esto implica necesariamente una mayor descentralización de la autoridad y una dispersión de la contabilidad y de las funciones de control, con las consecuentes dificultades en el mantenimiento de prácticas de operación y sistemas de contabilidad uniformes, particularmente cuando la red de sucursales traspasa las fronteras nacionales.
- Con frecuencia asumen compromisos importantes sin ninguna transferencia de fondos. Estas partidas normalmente llamadas partidas “fuera del balance”, pueden no implicar

asientos contables y consecuentemente la falta de registro de dichas partidas puede ser difícil de detectar.

- Son regulados por las autoridades gubernamentales y los requisitos reglamentarios resultantes a menudo influyen sobre los principios de contabilidad y las prácticas de auditoría generalmente aceptadas dentro de la industria.

En las auditorías de bancos surgen consideraciones especiales de auditoría a causa de:

- la particular naturaleza de los riesgos asociados con las transacciones llevadas a cabo por los bancos;
- la escala de las operaciones bancarias y las importantes exposiciones resultantes que pueden surgir dentro de periodos cortos de tiempo;
- la extensa dependencia de sistemas computarizados para procesar las transacciones;
- el efecto de los reglamentos en las diversas jurisdicciones en que operan; y
- el continuo desarrollo de nuevos productos y prácticas bancarias que puede no ser igualado por el desarrollo simultáneo de principios de contabilidad y prácticas de auditoría.

En muchos países los bancos llevan a cabo actividades que no son estrictamente bancarias y que pueden no estar restringidas a los bancos. Estas actividades incluyen seguros, corretaje de valores y servicios de arrendamiento. Esta declaración no pretende dar lineamientos para la auditoría de dichas actividades.

Esta declaración está organizada como una discusión de las diversas etapas de la auditoría de un banco dándosele énfasis a aquellos asuntos que son o peculiares, o de particular importancia para dicha auditoría. La declaración también incluye algunos ejemplos de:

- procedimientos típicos de control interno que es probable que existan en tres de las principales áreas de operación de un banco, que son los préstamos, comercialización de divisas y actividades de fideicomiso;
- índices financieros comúnmente usados en el análisis de la condición y desempeño financieros de un banco; y
- procedimientos sustantivos de auditoría para la evaluación de reservas para pérdidas por préstamos.

La declaración analiza los siguientes temas como ayuda práctica a los auditores en la auditoría de los bancos comerciales internacionales:

Objetivos de auditoría y el proceso de auditoría

Definición de los términos del trabajo

Planeación de la auditoría

Establecimiento del grado de confianza en el control interno

Aplicación de procedimientos sustantivos

Informes sobre los estados financieros

La declaración también incluye ejemplos de listas de verificación del control interno para ayudar en la evaluación de tres áreas típicas de las operaciones de un banco:

- Operaciones en moneda extranjera
- Crédito
- Actividades de fideicomiso

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1008. EVALUACIÓN DEL RIESGO Y EL CONTROL INTERNO — CARACTERÍSTICAS Y CONSIDERACIONES DEL CIS

Introducción

Un entorno de sistema de información de cómputo (CIS) se define en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 401 “Auditoría en un Entorno de Sistemas de Información por Computadora,” como sigue:

Para los fines de las Normas Internacionales de Auditoría, existe un entorno de CIS cuando hay implicada una computadora de cualquier tipo o tamaño en el procesamiento por parte de la entidad de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que la computadora sea operada por la entidad o por un tercero.

La introducción de todos los controles deseados de CIS puede no ser factible cuando el tamaño del negocio es pequeño o cuando se usan microcomputadoras independientemente del tamaño del negocio. También, cuando los datos son procesados por un tercero, la consideración de las características del entorno de CIS puede variar dependiendo del grado de acceso al procesamiento del tercero. Se han desarrollado una serie de declaraciones internacionales de auditoría para suplementar los siguientes párrafos. Esta serie describe diversos entornos de CIS y su efecto sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre los procedimientos de auditoría.

Estructura organizacional

En un entorno de CIS, una entidad establecerá una estructura organizacional y procedimientos para administrar las actividades de CIS. Las características de una estructura organizacional de CIS incluyen:

a. *Concentración de funciones y conocimiento*— aunque la mayoría de los sistemas que emplean métodos de CIS incluye ciertas operaciones manuales, generalmente el número de personas involucradas en el procesamiento de información financiera es significativamente reducido. Más aún, cierto personal de procesamiento de datos pueden ser los únicos con un conocimiento detallado de la interrelación entre las fuente de datos, cómo se procesan, y la distribución y uso de los datos de salida. Es también probable que estén conscientes de cualesquiera debilidades en el control interno y, por lo tanto, pueden estar en posición de alterar programas o datos mientras están almacenados o durante el procesamiento. Todavía más, pueden no existir muchos controles convencionales basados en la segregación adecuada de funciones incompatibles, o en ausencia de controles de acceso u otros, pueden ser menos efectivos.

b. *concentración de programas y datos*—a menudo están concentrados los datos por transacción y del archivo maestro, generalmente en forma legible por la máquina, ya sea en una instalación de computadora localizada centralmente o en un número de instalaciones distribuidas por toda una entidad. Es probable que los programas de computadora que dan la capacidad de obtener acceso a, y de alterar dichos datos estén almacenados en la misma locación que los datos. Por lo tanto, en ausencia de controles apropiados, hay un mayor potencial para acceso no autorizado a, y alteración de, programas y datos.

Naturaleza del procesamiento

El uso de computadoras puede dar como resultado el diseño de sistemas que proporcionen menos evidencia que aquellos que usen procedimientos manuales. Además, estos sistemas pueden ser accesibles a un mayor número de personas. Las características del sistema que pueden ser resultado de la naturaleza del procesamiento CIS incluyen:

a. *Ausencia de documentos de entrada*—los datos pueden ser alimentados directamente al sistema por computadora sin documentos que los soporten. En algunos sistemas de transacción en línea, la evidencia por escrito de la autorización de alimentación de datos individuales (por ej., aprobación para entrada de pedidos) puede ser reemplazada por otros procedimientos, como controles de autorización contenidos en los programas de computadora (por ej., aprobación del límite de crédito).

b. *Falta de rastro visible de transacciones*—ciertos datos pueden mantenerse en archivos de computadora solamente. En un sistema manual, normalmente es posible seguir una transacción a través del sistema examinando los documentos fuente, libros de cuentas, registros, archivos y reportes. En un entorno de CIS, sin embargo, el rastro de la transacción puede estar parcialmente en forma legible por máquina, y todavía más, puede existir sólo por un periodo limitado de tiempo.

c. *Falta de datos de salida visibles*—ciertas transacciones o resultados del procesamiento pueden no imprimirse. En un sistema manual, y en algunos sistemas de CIS, es posible

normalmente examinar en forma visual los resultados del procesamiento. En otros sistemas de CIS, los resultados del procesamiento no pueden imprimirse, o pueden imprimirse sólo datos resumidos. Así, la falta de datos de salida visibles puede dar como resultado la necesidad de tener acceso a datos retenidos en archivos legibles sólo por computadora.

d. *Facilidad de acceso a datos y programas de computadora*—se puede tener acceso a los datos y los programas de computadora, y pueden ser alterados, en la computadora o por medio del uso de equipo de computación en locaciones remotas. Por lo tanto, en ausencia de controles apropiados, hay un potencial mayor para el acceso no autorizado a, y la alteración de, datos y programas por personas dentro o fuera de la entidad.

Aspectos de diseño y de procedimiento

El desarrollo de sistemas de CIS generalmente dará como resultado el diseño y características de procedimientos que son diferentes de los que se encuentran en los sistemas manuales. Estos aspectos diferentes de diseño y de procedimiento de los sistemas de CIS incluyen:

a. *Consistencia de funcionamiento*— los sistemas de CIS desempeñan funciones exactamente como se les programe y son potencialmente más confiables que los sistemas manuales, previsto que todos los tipos de transacción y todas las condiciones que puedan ocurrir se anticipen e incorporen en el sistema. Por otra parte, un programa de computadora que no esté correctamente programado y probado puede procesar en forma consistente transacciones u otros datos en forma errónea.

b. *Procedimientos de control programados*— la naturaleza del procesamiento por computadora permite el diseño de procedimientos de control interno en los programas de computadora. Estos procedimientos pueden ser diseñados para proporcionar controles con visibilidad limitada (por ej., se puede dar protección de datos contra acceso no autorizado mediante el uso de palabras clave.) Pueden diseñarse otros procedimientos para uso con intervención manual, tales como la revisión de informes impresos para reportar excepciones y errores, y verificaciones de razonabilidad y límites de los datos.

e. *Actualización sencilla de una transacción en archivos múltiples o de base datos*—una entrada sencilla al sistema de contabilidad puede automáticamente actualizar todos los registros asociados con la transacción (por ej., los documentos de embarque de mercancías pueden actualizar las ventas y los archivos de cuentas por cobrar a clientes, así como el archivo de inventario). Así, una entrada equivocada en dicho sistema puede crear errores en diversas cuentas financieras.

d. *Transacciones generadas por sistemas*— ciertas transacciones pueden iniciarse por el sistema de CIS mismo sin necesidad de un documento de entrada. La autorización de dichas transacciones puede no ser evidenciada con documentos de entrada visibles ni documentada en la misma forma que las transacciones que se inician fuera del sistema de CIS (por ej., el interés puede ser calculado y cargado automáticamente a los saldos de cuentas de clientes con base en términos previamente autorizados contenidos en un programa de computadora)

e. *Vulnerabilidad de datos y medios de almacenamiento de programas*— grandes volúmenes de datos y los programas de computadora usados para procesar dichos datos pueden

almacenarse en medios de almacenamiento portátil o fijo, como discos y cintas magnéticos. Estos medios son vulnerables al robo, pérdida, o destrucción intencional o accidental.

Controles internos en un entorno de CIS

Los controles internos sobre el procesamiento por computadora, que ayudan a lograr los objetivos globales del control interno, incluyen tanto procedimientos manuales como procedimientos integrados en programas de computadora. Dichos procedimientos de control manuales y por computadora comprenden los controles globales que afectan al entorno de CIS (controles generales de CIS) y los controles específicos sobre las aplicaciones contables (controles de aplicación de CIS).

Controles generales de CIS

El propósito de los controles generales de CIS es establecer un marco de referencia de control global sobre las actividades de CIS y proporcionar un nivel razonable de certeza de que se logran los objetivos globales del control interno. Los controles generales de CIS pueden incluir:

a. Controles de organización y administración—diseñados para establecer un marco de referencia organizacional sobre las actividades de CIS, incluyendo:

- Políticas y procedimientos relativos a funciones de control.
- Segregación apropiada de funciones incompatibles (por ej., preparación de transacciones de entrada, programación y operaciones de computadora).

b. Desarrollo de sistemas de aplicación y controles de mantenimiento—diseñados para proporcionar certeza razonable de que los sistemas se desarrollan y mantienen de manera eficiente y autorizada. También están diseñados típicamente para establecer control sobre:

- Pruebas, conversión, implementación y documentación de sistemas nuevos o revisados.
- Cambios a sistemas de aplicación.
- Acceso a documentación de sistemas.
- Adquisición de sistemas de aplicación con terceros.

c. Controles de operación de computadoras—diseñados para controlar la operación de los sistemas y proporcionar certeza razonable de que:

- Los sistemas son usados para propósitos autorizados únicamente.
- El acceso a las operaciones de la computadora es restringido a personal autorizado.
- Sólo se usan programas autorizados.
- Los errores de procesamiento son detectados y corregidos.

d. *Controles del software de sistemas*— diseñados para proporcionar certeza razonable de que el software del sistema se adquiere o desarrolla de manera autorizada y eficiente, incluyendo:

- Autorización, aprobación, pruebas, implementación y documentación de software de sistemas nuevos y modificaciones del software de sistemas.
- Restricción de acceso a software y documentación de sistemas al personal autorizado.

e. *Controles de entrada de datos y de programas* — diseñados para proporcionar razonable certeza de que:

- Hay establecida una estructura de autorización sobre las transacciones que se alimentan al sistema.
- El acceso a datos y programas está restringido a personal autorizado.

Hay otras salvaguardas de CIS que contribuyen a la continuidad del procesamiento de CIS. Estas pueden incluir:

- Respaldo de datos y programas de computadora en otro sitio.
- Procedimientos de recuperación para usarse en caso de robo, pérdida o destrucción intencional o accidental.
- Provisión para procesamiento externo en caso de desastre.

Controles de aplicación de CIS

El propósito de los controles de aplicación de CIS es establecer procedimientos específicos de control sobre las aplicaciones contables para proporcionar certeza razonable de que todas las transacciones están autorizadas y registradas y son procesadas completamente, con exactitud y oportunamente. Los controles de aplicación de CIS incluyen:

A. *Controles sobre datos de entrada*—diseñados para proporcionar certeza razonable de que:

- Las transacciones son autorizadas en forma apropiada antes de ser procesadas por la computadora.
- Las transacciones son convertidas con exactitud a una forma legible por máquina y registradas en los archivos de datos de la computadora.
- Las transacciones no están perdidas, añadidas, duplicadas o cambiadas en forma impropia.
- Las transacciones incorrectas son rechazadas, corregidas y, si es necesario, reprocesadas oportunamente.

B. *Controles sobre el procesamiento y sobre archivos de datos de la computadora*—diseñados para proporcionar certeza razonable de que:

- Las transacciones, incluyendo las transacciones generadas por el sistema, son procesadas en forma apropiada por la computadora.
- Las transacciones no están perdidas, añadidas, duplicadas o cambiadas en forma no apropiada.
- Los errores de procesamiento son identificados y corregidos oportunamente.

C. *Controles sobre los datos de salida*— diseñados para proporcionar certeza razonable de que:

- Los resultados del procesamiento son exactos.
- El acceso a los datos de salida está restringido a personal autorizado.
- Los datos de salida se proporcionan al personal autorizado apropiado oportunamente.

Revisión de controles de aplicación de CIS

El auditor deberá evaluar cómo afectan los controles generales las aplicaciones de CIS importantes para la auditoría. Los controles generales de CIS que se relacionan a algunas o todas las aplicaciones son controles típicamente interdependientes en cuanto que su operación es a menudo esencial para la efectividad de los controles de aplicación de CIS. Consecuentemente, puede ser más eficiente revisar el diseño de los controles generales antes de revisar los controles de aplicación.

El control sobre los datos de entrada, procesamiento, archivos de datos y datos de salida puede ejercerse por personal de CIS, por usuarios del sistema, por un grupo de control separado, o puede ser programado en el software de aplicación. Los controles de aplicación de CIS que el auditor puede desear probar incluyen:

A. *Controles manuales ejercidos por el usuario*—si los controles manuales ejercidos por el usuario del sistema de aplicación tienen la capacidad de dar una certeza razonable de que los datos de salida del sistema son completos, exactos y autorizados, el auditor puede decidir limitar las pruebas de control a estos controles manuales (por ej., los controles manuales ejercidos por el usuario sobre un sistema computarizado de nóminas para empleados asalariados podría incluir un total anticipado del control de entradas para los pagos brutos, la comprobación de los cálculos de salida de salarios netos, la aprobación de pagos y transferencia de fondos, la comparación con las cifras del registro de nómina, y una rápida conciliación bancaria). En este caso, el auditor puede desear probar sólo los controles manuales ejercidos por el usuario.

B. *Controles sobre los datos de salida del sistema*— si, además de los controles manuales ejercidos por el usuario, los controles que deben probarse usan información producida por la computadora o están contenidos dentro de programas de computadora, puede ser posible probar dichos controles examinando los datos de salida del sistema usando técnicas de auditoría ya sea manuales o con ayuda de computadora. Dichos datos de salida pueden ser en

forma de medios magnéticos, microfilm o impresos (por ej., el auditor puede probar los controles ejercidos por la entidad sobre la conciliación de totales de reportes con las cuentas de control del libro mayor y puede realizar pruebas manuales de dichas conciliaciones). Alternativamente, cuando la conciliación se realiza por computadora, el auditor puede desear probar la conciliación volviendo a ejecutar el control con el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora (ver Declaración Internacional de Auditoría Técnicas de Auditoría con Ayuda de Computadora).

C. Procedimientos de control programados—en el caso de ciertos sistemas por computadora, el auditor puede encontrar que no sea posible o, en algunos casos, no sea práctico probar los controles examinando sólo los controles del usuario o los datos de salida del sistema (por ej., en una aplicación que no da resultados impresos de aprobaciones críticas o violaciones a las políticas normales, el auditor puede querer probar los procedimientos de control contenidos dentro del programa de aplicación). El auditor puede considerar llevar a cabo pruebas de control con el uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora, como prueba de los datos, reprocesamiento de datos de transacciones o, en situaciones inusuales, examinar la codificación del programa de aplicación.

Evaluación

Los controles generales de CIS pueden tener un efecto penetrante en el procesamiento de transacciones en los sistemas de aplicación. Si estos controles no son efectivos, puede haber un riesgo de que pudieran ocurrir representaciones erróneas y no ser detectadas en los sistemas de aplicación. Así, las debilidades en los controles generales de CIS pueden imposibilitar la prueba de ciertos controles de aplicación de CIS; sin embargo, los procedimientos manuales ejercidos por los usuarios pueden proporcionar control efectivo al nivel de aplicación.

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1009 - TÉCNICAS DE AUDITORÍA CON AYUDA DE COMPUTADORA

Introducción

Los objetivos y alcance global de una auditoría no cambian cuando se conduce una auditoría en un ambiente de sistemas de información de cómputo (CIS). Sin embargo, la aplicación de procedimientos de auditoría puede requerir que el auditor considere técnicas conocidas como Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (TAACs) que usan la computadora como una herramienta de auditoría.

Las TAACs pueden mejorar la efectividad y eficiencia de los procedimientos de auditoría. Pueden también proporcionar pruebas de control efectivas y procedimientos sustantivos cuando no haya documentos de entrada o un rastro visible de auditoría, o cuando la población y tamaños de muestra sean muy grandes.

El propósito de esta declaración es proporcionar lineamientos sobre el uso de TAACs. Se aplica a todos los usos de TAACs que requieran el uso de una computadora de cualquier tipo o tamaño. Las consideraciones especiales que se refieren a ambientes de CIS en entidades pequeñas se describen más adelante.

Descripción de técnicas de auditoría con ayuda de computadora (TAACs — CAATs Computer assisted audit techniques)

Esta declaración describe las técnicas de auditoría con ayuda de computadora incluyendo herramientas de auditoría, conocidas en forma colectiva como TAACs. Las TAACs pueden usarse para desarrollar diversos procedimientos de auditoría, incluyendo los siguientes:

- pruebas de detalles de transacciones y saldos, por ejemplo, el uso de software de auditoría para recalcular los intereses o la extracción de facturas por encima de un cierto valor de los registros de computadora;
- procedimientos analíticos, por ejemplo, identificar inconsistencias o fluctuaciones importantes;
- pruebas de controles generales, por ejemplo, pruebas de la instalación o configuración del sistema operativo o procedimientos de acceso a las bibliotecas de programas o el uso de software de comparación de códigos para verificar que la versión del programa en uso es la versión aprobada por la administración;
- muestreo de programas para extraer datos para pruebas de auditoría;
- pruebas de controles de aplicación, por ejemplo, pruebas del funcionamiento de un control programado; y
- rehacer cálculos realizados por los sistemas de contabilidad de la entidad.

Las TAACs son programas y datos de computadora que el auditor usa como parte de los procedimientos de auditoría para procesar datos importantes para la auditoría contenidos en los sistemas de información de una entidad. Los datos pueden ser datos de transacciones, sobre los que el auditor desea realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos, o pueden ser otros tipos de datos. Por ejemplo, los detalles de la aplicación de algunos controles generales pueden mantenerse en forma de archivos de texto u otros archivos por aplicaciones que no sean parte del sistema contable. El auditor puede usar TAACs para revisar dichos archivos para obtener evidencia de la existencia y operación de dichos controles. Las TAACs pueden consistir en programas de paquete, programas escritos para un propósito, programas de utilería o programas de administración del sistema. Independientemente del origen de los programas, el auditor ratifica que sean apropiados y su validez para fines de auditoría antes de usarlos:

- Los *programas en paquete* son programas generalizados de computadora diseñados para desempeñar funciones de procesamiento de datos, tales como leer datos, seleccionar y

analizar información, hacer cálculos, crear archivos de datos así como dar informes en un formato especificado por el auditor.

- Los *programas escritos para un propósito* desempeñan tareas de auditoría en circunstancias específicas. Estos programas pueden desarrollarse por el auditor, por la entidad que está siendo auditada o por un programador externo contratado por el auditor. En algunos casos el auditor puede usar los programas existentes de una entidad en su estado original o modificados porque así puede ser más eficiente que desarrollar programas independientes.

- Los *programas de utilerías* se usan por una entidad para desempeñar funciones comunes de procesamiento de datos, tales como clasificación, creación e impresión de archivos. Estos programas generalmente no están diseñados para propósitos de auditoría y, por lo tanto, pueden no contener características tales como conteos automáticos de registros o totales de control.

- Los programas de *administración del sistema* son herramientas de productividad mejorada que típicamente son parte de un ambiente sofisticado de sistemas operativos, por ejemplo, software de recuperación de datos o software de comparación de códigos. Como los programas de utilerías, estas herramientas no están diseñadas específicamente para usarlos en auditoría y su uso requiere un cuidado adicional.

- Las *rutinas de auditoría incorporadas* a veces están integradas en un sistema de computadoras de una entidad para proporcionar datos de uso posterior por el auditor. Incluyen:

- Fotos instantáneas: Esta técnica implica tomar una foto de una transacción mientras fluye por los sistemas de computadora. Las rutinas del software de auditoría están incorporadas en diferentes puntos de la lógica del procesamiento para capturar imágenes de la transacción mientras avanza por las diversas etapas del procesamiento. Esta técnica permite al auditor rastrear los datos y evaluar los procesos de computadora aplicados a los datos.

- Archivo de revisión de auditoría del control del sistema. Este implica incorporar módulos de software de auditoría dentro de un sistema de aplicaciones para proporcionar monitoreo continuo de las transacciones del sistema. La información es reunida en un archivo especial de computadora que el auditor puede examinar.

- Las *técnicas de datos de prueba* a veces se usan durante una auditoría, alimentando datos (por ejemplo, una muestra de transacciones) en el sistema de computadora de una entidad y comparando los resultados obtenidos con resultados predeterminados. Un auditor podría usar datos de prueba para:

- poner a prueba controles específicos en programas de computadora, tales como controles en línea de contraseñas y acceso a datos;

- poner a prueba transacciones seleccionadas de transacciones previamente procesadas o creadas por el auditor para poner a prueba características específicas de procesamiento de los sistemas de información de una entidad. Dichas transacciones generalmente son procesadas por separado del procesamiento normal de la entidad; y

— poner a prueba transacciones usadas en un mecanismo integrado de pruebas donde se establece una unidad modelo (por ejemplo, un departamento o empleado ficticio), a la cual se le registran las transacciones durante el ciclo de procesamiento normal.

Cuando se procesan los datos de prueba con el procesamiento normal de la entidad, el auditor se asegura de que las transacciones de prueba sean eliminadas posteriormente de los registros contables de la entidad.

El creciente poder y sofisticación de las microcomputadoras, particularmente laptops, ha dado como resultado otras herramientas para uso del auditor. En algunos casos, las laptops serán enlazadas a los sistemas de computadora central del auditor. Ejemplos de estas técnicas incluyen:

- sistemas expertos, por ejemplo en el diseño de programas de auditoría y en la planeación de auditoría y evaluación de riesgos;
- herramientas para evaluar los procedimientos de un cliente para la administración de riesgos;
- papeles de trabajo electrónicos, planeados para la extracción directa de datos de los registros de la computadora del cliente, por ejemplo: descargar el libro mayor para pruebas de auditoría; y
- programas de modelaje corporativo y financiero para usar como pruebas predecibles de auditoría.

Estas técnicas son más comúnmente conocidas como “automatización de la auditoría.”

Consideraciones en el uso de TAACs

Al planear una auditoría, el auditor puede considerar una combinación apropiada de técnicas de auditoría manuales y con ayuda de computadora. Al evaluar el uso de TAACs, los factores a considerar incluyen:

- el conocimiento, pericia y experiencia del equipo de auditoría del ambiente de CIS;
- la disponibilidad de TAACs e instalaciones y datos adecuados de computación;
- la imposibilidad de pruebas manuales;
- efectividad y eficiencia; y
- oportunidad.

Antes de usar TAACs el auditor considera los controles incorporados en el diseño de los sistemas de computadora de la entidad a los que se aplicarían éstas para determinar cómo deberían emplearse.

Conocimiento, pericia y experiencia del equipo de auditoría del ambiente de CIS

La NIA 401, “Auditoría en un Ambiente de Sistemas de Información por Computadora” trata del nivel de habilidades y competencia que necesita el equipo de auditoría para conducir una auditoría en un ambiente de CIS. Proporciona lineamientos para cuando un auditor delega trabajo a ayudantes con habilidades de CIS o cuando se usa el trabajo de otros auditores o expertos con dichas habilidades. Específicamente, el equipo de auditoría deberá tener suficiente conocimiento para planear, ejecutar y usar los resultados de la TAAC particular que se adopte. El nivel de conocimiento requerido depende de la complejidad y naturaleza de la TAAC y del sistema de información de la entidad.

Disponibilidad de TAACs e instalaciones adecuadas de computación

El auditor deberá considerar la disponibilidad de las TAACs, instalaciones adecuadas de computación y los sistemas de información y datos necesarios basados en computadoras. El auditor puede planear el uso de otras instalaciones de computación cuando el uso de TAACs en una computadora de la entidad no es económico o no es factible, por ejemplo, a causa de una incompatibilidad entre el programa del paquete del auditor y la computadora de la entidad. Además, el auditor puede elegir usar sus propias instalaciones, como microcomputadoras o laptops.

Puede requerirse la cooperación del personal de la entidad para proporcionar las instalaciones de procesamiento en un horario cómodo, para ayudar con actividades como la carga y ejecución de las TAACs en el sistema de la entidad, y proporcionar copias de archivos de datos en el formato requerido por el auditor.

Imposibilidad de pruebas manuales

Quizá no sea posible desempeñar manualmente algunos procedimientos de auditoría porque dependen de un procesamiento complejo (por ejemplo, análisis estadístico avanzado) o implica cantidades de datos que sobrepasarían cualquier procedimiento manual. Además, muchos sistemas de información por computadora desempeñan tareas para las que no hay evidencia de copias impresas disponibles y, por lo tanto, puede no ser factible para el auditor desempeñar las pruebas manualmente. La falta de evidencia en copias impresas puede ocurrir en diferentes etapas del ciclo de negocios.

- La fuente de información puede ser iniciada electrónicamente por la activación de voz, imágenes electrónicas de datos o transferencias electrónicas de fondos en el punto de venta. Además, algunas transacciones como descuentos y cálculo de intereses, pueden generarse directamente por programas de computadora sin autorización específica de las transacciones individuales.
- Un sistema puede no producir un rastro visible de auditoría que proporcione certeza sobre la totalidad y exactitud de las transacciones procesadas. Por ejemplo, un programa de computadora podría cotejar las notas de entrega con las facturas de proveedores. Además, los procedimientos de control programados como verificación de límites de crédito de clientes, pueden proporcionar evidencia de copia impresa sólo con base en excepciones.

- Un sistema puede no producir informes en copia impresa. Además, un informe impreso puede contener sólo totales resumidos mientras que los archivos de computadora retienen los detalles de soporte.

Efectividad y eficiencia

La efectividad y eficiencia de los procedimientos de auditoría pueden mejorarse usando las TAACs para obtener y evaluar la evidencia de auditoría. Las TAACs son a menudo un medio eficiente de poner a prueba un gran número de transacciones o controles sobre grandes volúmenes por medio de:

- analizar y seleccionar muestras de un gran volumen de transacciones;
- aplicar procedimientos analíticos; y
- desarrollar procedimientos sustantivos.

Los asuntos relacionados con la eficiencia que pueden ser considerados por el auditor incluyen:

- el tiempo para planear, diseñar, ejecutar y evaluar la TAAC;
- revisión técnica y horas de asistencia;
- diseño e impresión de formas (por ejemplo, confirmaciones); y
- disponibilidad de recursos de computación.

Al evaluar la efectividad y eficiencia de una TAAC, el auditor puede considerar el uso continuo de la aplicación de la TAAC. La planeación inicial, diseño y desarrollo de una TAAC generalmente beneficiará a las auditorías de períodos posteriores.

Oportunidad

Ciertos datos, como detalles de transacciones, a menudo se conservan por sólo un corto tiempo, y pueden no estar disponibles en forma legible por la máquina para cuando el auditor lo requiere. Así, el auditor necesitará hacer arreglos para la retención de los datos requeridos, o puede necesitar alterar la programación del trabajo que requiera de estos datos.

Cuando el tiempo disponible para desempeñar una auditoría sea limitado, el auditor puede planear el uso de una TAAC, porque cumplirá con su requerimiento de tiempo mejor que otros procedimientos posibles.

Utilización de TAACs

Los pasos principales que debe tomar el auditor en la aplicación de una TAAC son:

- (a) establecer el objetivo de aplicación de la TAAC;
- (b) determinar el contenido y accesibilidad de los archivos de la entidad;
- (c) identificar los archivos específicos o bases de datos que deben examinarse;
- (d) entender la relación entre las tablas de datos cuando deba examinarse una base de datos;
- (e) definir las pruebas o procedimientos específicos y transacciones relacionadas y saldos afectados;
- (f) definir los requerimientos de datos de salida;
- (g) convenir con el usuario y departamentos de CIS, si es apropiado, en las copias de los archivos relevantes o tablas de bases de datos que deben hacerse en la fecha y momento apropiado del corte;
- (h) identificar al personal que puede participar en el diseño y aplicación de la TAAC;
- (i) refinar las estimaciones de costos y beneficios;
- (j) asegurarse que el uso de la TAAC está controlado y documentado en forma apropiada;
- (k) organizar las actividades administrativas, incluyendo las habilidades necesarias e instalaciones de computación;
- (l) conciliar los datos que deban usarse para la TAAC con los registros contables;
- (m) ejecutar la aplicación de la TAAC; y
- (n) evaluar los resultados.

Control de la aplicación de la TAAC

Los procedimientos específicos necesarios para controlar el uso de una TAAC dependen de la aplicación particular. Al establecer el control, el auditor considera la necesidad de:

- (a) aprobar especificaciones y conducir una revisión del trabajo que deba desarrollar la TAAC;
- (b) revisar los controles generales de la entidad que puedan contribuir a la integridad de la TAAC, por ejemplo, controles sobre cambios a programas y acceso a archivos de computadora. Cuando dichos controles no son confiables para asegurar la integridad de la TAAC, el auditor puede considerar el proceso de la aplicación de la TAAC en otra instalación de computación adecuada; y
- (c) asegurar la integración apropiada de los datos de salida dentro del proceso de auditoría por parte del auditor.

Los procedimientos llevados a cabo por el auditor para controlar las aplicaciones de la TAAC pueden incluir:

- (a) participar en el diseño y pruebas de la TAAC;
- (b) verificar, si es aplicable, la codificación del programa para asegurar que esté de acuerdo con las especificaciones detalladas del programa;
- (c) solicitar al personal de computación de la entidad revisar las instrucciones del sistema operativo para asegurar que el software correrá en la instalación de computación de la entidad;
- (d) ejecutar el software de auditoría en pequeños archivos de prueba antes de ejecutarlo en los archivos principales de datos;
- (e) verificar si se usaron los archivos correctos, por ejemplo, verificando la evidencia externa, como totales de controles mantenidos por el usuario, y que dichos archivos estén completos.
- (f) obtener evidencia de que el software de auditoría funcionó según lo planeado, por ejemplo, revisando los datos de salida y la información de control; y
- (g) establecer medidas apropiadas de seguridad para salvaguardar la integridad y confidencialidad de los datos.

Cuando el auditor tiene la intención de desarrollar procedimientos de auditoría en forma concurrente con procesamiento en línea, el auditor revisa dichos procedimientos con el personal apropiado del cliente y obtiene aprobación antes de conducir las pruebas para ayudar a evitar la alteración inadvertida de los registros del cliente.

Para asegurar procedimientos de control apropiados, no se requiere necesariamente la presencia del auditor en la instalación de computación durante la ejecución de una TAAC. Sin embargo, esto puede proporcionar ventajas prácticas, como controlar la distribución de los datos de salida y asegurar la corrección oportuna de errores, por ejemplo, si se fuera a usar un archivo de entrada equivocado.

Los procedimientos de auditoría para controlar las aplicaciones de datos de prueba pueden incluir:

- controlar la secuencia de presentación de datos de prueba cuando se extienda a varios ciclos de procesamiento;
- realizar corridas de prueba que contengan pequeñas cantidades de datos de prueba antes de presentar los datos de prueba principales de la auditoría;
- predecir los resultados de los datos de prueba y compararlos con la salida real de datos de pruebas, para las transacciones individuales y, en total;

- confirmar que se usó la versión actual de los programas para procesar los datos de prueba; y
- poner a prueba si los programas usados para procesar los datos de prueba fueron utilizados por la entidad durante el periodo aplicable de auditoría.

Cuando el auditor utilice una TAAC, puede requerir la cooperación de personal de la entidad con amplio conocimiento de la instalación de computación. En estas circunstancias, el auditor puede considerar si el personal influyó en forma inapropiada en los resultados de la TAAC.

Los procedimientos de auditoría para controlar el uso de un software de ayuda para la auditoría pueden incluir:

- verificar la totalidad, exactitud y disponibilidad de los datos relevantes, por ejemplo, pueden requerirse datos históricos para elaborar un modelo financiero;
- **revisar la razonabilidad de los supuestos usados en la aplicación del conjunto de herramientas, particularmente cuando se usa software de modelaje;**
- verificar la disponibilidad de recursos con habilidad en el uso y control de las herramientas seleccionadas; y
- confirmar lo adecuado del conjunto de herramientas para el objetivo de auditoría, por ejemplo, puede ser necesario el uso de sistemas específicos para la industria en el diseño de programas de auditoría para negocios con ciclos únicos.

Documentación

El estándar de papeles de trabajo y de procedimientos de retención para una TAAC es consistente con el de la auditoría como un todo (ver NIA 230, “Documentación”).

Los papeles de trabajo necesitan contener suficiente documentación para describir la aplicación de la TAAC, tal como:

a) *Planeación*

- objetivos de la TAAC;
- consideración de la TAAC específica que se va a usar
- controles que se van a ejercer; y
- personal, tiempo, y costo.

b) *Ejecución*

- preparación de la TAAC y procedimientos de prueba y controles;

- detalles de las pruebas realizadas por la TAAC;
- detalles de datos de entrada, procesamiento y datos de salida; e
- información técnica relevante sobre el sistema de contabilidad de la entidad, tal como la organización de archivos.

c) Evidencia de auditoría

- datos de salida proporcionados;
- descripción del trabajo de auditoría desarrollado en los datos de salida; y
- conclusiones de auditoría.

d) Otros

- recomendaciones a la administración de la entidad,
- además, puede ser útil documentar las sugerencias para usar la TAAC en años futuros.

Utilización de TAACs en ambientes de CIS en entidades pequeñas

Aunque los principios generales explicados en esta declaración se aplican a ambientes de CIS en entidades pequeñas, los siguientes puntos necesitan consideración especial:

(a) El nivel de controles generales puede ser tal que el auditor deposite menos confiabilidad en el sistema de control interno. Esto dará como resultado un mayor énfasis sobre pruebas de detalles de transacciones y saldos y procedimientos analíticos de revisión, lo que puede incrementar la efectividad de ciertas TAACs, particularmente software de auditoría.

(b) Cuando se procesan volúmenes menores de datos, los métodos manuales pueden ser de costo más efectivo.

(c) Una entidad pequeña quizá no pueda proporcionar al auditor ayuda técnica adecuada, haciendo poco factible el uso de TAACs.

Ciertos programas de auditoría en paquete pueden no operar en computadoras pequeñas, restringiendo así la opción del auditor en cuanto a TAACs. Sin embargo, los archivos de datos de la entidad pueden copiarse y procesarse en otra computadora adecuada.

*** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla**

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1010. LA CONSIDERACIÓN DE ASUNTOS AMBIENTALES EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Propósito de la Declaración

Los problemas ambientales se están volviendo de importancia para un creciente número de entidades y pueden, en ciertas circunstancias, tener un impacto importante sobre sus estados financieros. Estos temas son de un interés creciente para los usuarios de estados financieros. El reconocimiento, medición, y revelación de estos asuntos es responsabilidad de la administración.

Para algunas entidades, los asuntos ambientales no son significativos. Sin embargo, cuando los asuntos ambientales son significativos para una entidad, puede haber riesgo de un error importante (incluyendo revelación inadecuada) en los estados financieros originada por dichos asuntos: en estas circunstancias, el auditor necesita dar consideración a los asuntos ambientales en la auditoría de los estados financieros.

Los asuntos ambientales pueden ser complejos y pueden, por tanto, requerir consideración adicional de los auditores. Esta declaración proporciona ayuda práctica a los auditores al describir:

- (a) las principales consideraciones del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto a los asuntos ambientales;
- (b) ejemplos de posibles impactos de los asuntos ambientales en los estados financieros; y
- (c) guía que el auditor puede considerar, cuando ejerza su juicio profesional en este contexto, para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a:
 - conocimiento del negocio (NIA 310);
 - evaluaciones del riesgo y control interno (NIA 400);
 - consideraciones de leyes y reglamentos (NIA 250); y
 - otros procedimientos sustantivos (NIA 620 y algunas otras).

La guía bajo (c) refleja la secuencia típica del proceso de auditoría. Habiendo adquirido un conocimiento suficiente del negocio, el auditor evalúa el riesgo de un error importante en los estados financieros. Esta evaluación incluye la consideración de leyes y reglamentos ambientales que puedan afectar a la entidad y proporciona una base para que el auditor decida si hay necesidad de prestar atención a los asuntos ambientales en el curso de la auditoría de los estados financieros.

Esta declaración proporciona preguntas ilustrativas que un auditor puede considerar cuando obtiene conocimiento del negocio, incluyendo una comprensión del ambiente de control de la entidad y de los procedimientos de control, desde un punto de vista ambiental. También proporciona ejemplos de procedimientos sustantivos que un auditor puede efectuar para detectar un error importante en los estados financieros debido a asuntos ambientales. Estos ejemplos y preguntas se incluyen únicamente para fines ilustrativos. No se pretende que todas, o que alguna, de las preguntas o ejemplos sean necesariamente apropiados en cualquier caso en particular.

Esta declaración no establece principios básicos nuevos o procedimientos esenciales, su propósito es ayudar a los auditores y al desarrollo de una buena práctica, al proporcionar guías sobre la aplicación de las NIAs en casos en que los asuntos ambientales sean significativos para los estados financieros de la entidad. La extensión en la que cualesquiera de los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración puedan ser apropiados en un caso particular, requiere ejercicio del juicio del auditor a la luz de los requisitos de las MAs y de las circunstancias de la entidad.

La declaración no proporciona guías en la auditoría de los estados financieros de compañías de seguros con respecto a reclamaciones incurridas bajo las pólizas de seguro relacionadas con asuntos ambientales que afecten a los tenedores de las pólizas.

Las principales consideraciones del auditor con respecto a asuntos ambientales

El objetivo de una auditoría de estados financieros es:

“dar capacidad al auditor de expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera” NIA 200, párrafo 2).

La opinión del auditor se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto y no a un aspecto específico. Cuando se planean y realizan procedimientos de auditoría, al evaluar e informar los resultados consecuentes, el auditor deberá reconocer que el incumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos puede afectar en forma importante los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte el incumplimiento en todas las leyes y reglamentos. En particular, con respecto al cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos ambientales, el propósito del auditor no es planear la auditoría para detectar las posibles violaciones a las leyes y reglamentos ambientales, ni si son suficientes los procedimientos del auditor para obtener una conclusión sobre el cumplimiento de la entidad con las leyes y reglamentos ambientales o sobre lo adecuado de sus controles sobre asuntos ambientales.

En todas las auditorías, cuando se desarrolla el plan global de auditoría, el auditor evalúa el riesgo inherente al nivel de los estados financieros (NIA 400,). El auditor usa el juicio profesional para evaluar los factores relevantes a esta evaluación inherente. En ciertas circunstancias, estos factores pueden incluir el riesgo de un error importante en los estados financieros debido a asuntos ambientales. La necesidad de considerar y la extensión de la consideración de dichos asuntos ambientales en una auditoría de estados financieros, depende del juicio del auditor sobre si los asuntos ambientales dan lugar a un riesgo de error importante en los estados financieros. En algunos casos puede juzgarse que no son necesarios procedimientos específicos de auditoría. En otros casos, sin embargo, el auditor usa su juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos específicos considerados necesarios para obtener evidencia suficiente y competente de que los estados financieros no contienen errores importantes. Si el auditor no tiene la especialidad profesional para efectuar estos procedimientos, puede buscar asesoría técnica de especialistas, tales como abogados, ingenieros, u otros expertos ambientales.

Para concluir que una entidad opera en cumplimiento con las leyes y reglamentos ambientales existentes, ordinariamente requiere la habilidad y técnicas de expertos ambientales que no

puede esperarse que posea el auditor. También, el que un evento en particular o condición que llega a la atención del auditor sea no una violación a las leyes y reglamentos ambientales, es una determinación que ordinariamente está más allá de la competencia profesional del auditor. Sin embargo, como sucede con otras leyes y reglamentos:

“...el entrenamiento del auditor, su experiencia y comprensión de la entidad y de su industria, pueden proporcionar una base para el reconocimiento de que algunos actos que llegan a la atención del auditor puedan constituir incumplimiento con las leyes y reglamentos. La determinación de si un acto particular constituye o es probable que constituya un incumplimiento, generalmente se basa en el conocimiento de un experto calificado para practicar la ley, pero en último caso sólo puede determinarlo una corte legal.” (NIA 250,)

Asuntos ambientales y su impacto en los estados financieros

Para fines de esta declaración, “asuntos ambientales” se definen como:

- (a) iniciativas para prevenir, abatir o remediar el desafío al medio ambiente, o para manejar la conservación de los recursos renovables y no renovables (tales iniciativas pueden ser requeridas por las leyes y reglamentos ambientales o por contrato, o pueden emprenderse voluntariamente);
- (b) consecuencias de violar las leyes y regulaciones ambientales;
- (c) consecuencias del daño ambiental hecho a otros o a los recursos naturales; y
- (d) consecuencias de responsabilidad impuesta por la ley (por ejemplo responsabilidad por daños causados por dueños anteriores).

Algunos ejemplos de asuntos ambientales que afectan a los estados financieros son los siguientes:

- la introducción de leyes y reglamentos ambientales puede implicar un deterioro en el valor de los activos y en consecuencia una necesidad de ajustar su valor en libros;
- incumplimiento de los requisitos legales concernientes a los problemas ambientales, tales como emisiones o al deshacerse de desperdicios o cambios a la legislación con efecto retroactivo, pueden requerir el registro de costos de reparación del daño, compensación o legales;
- algunas entidades, por ejemplo, en las industrias extractivas (exploración o extracción de petróleo y gas), químicas o compañías de manejo de desperdicios pueden incurrir en responsabilidad ambiental, como un sub-producto directo de su negocio esencial;
- las responsabilidades constructivas que se originan de una iniciativa voluntaria, por ejemplo, una entidad puede haber identificado contaminación de la tierra y, aun sin tener la obligación legal, puede haber decidido remediar la contaminación, por la preocupación por su reputación a largo plazo y su relación con la comunidad;
- una entidad puede necesitar revelar en las notas la existencia de un pasivo contingente, cuando el gasto relativo a asuntos ambientales no pueda estimarse razonablemente; y

- en situaciones extremas, el incumplimiento con ciertas leyes y regulaciones ambientales puede afectar la continuidad de una entidad como un negocio en marcha y consecuentemente puede afectar las revelaciones y la base de preparación de los estados financieros.

A la fecha de publicación de esta declaración hay pocas normas de contabilidad autorizadas, ya sea Normas Internacionales de Contabilidad o Normas Nacionales, que se refieran explícitamente al reconocimiento, medición y revelación de las consecuencias que surgen de los asuntos ambientales en los estados financieros. Sin embargo, las normas de contabilidad existentes generalmente sí proporcionan consideraciones generales apropiadas que también aplican al reconocimiento, medición y revelación de asuntos ambientales en los estados financieros.

**** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla***

Normas Internacionales de Auditoría *

Declaraciones Internacionales de Auditoría

1012. AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS

Introducción

El propósito de esta declaración internacional de prácticas de auditoría (IAPS) es proporcionar lineamientos al auditor para planear y desempeñar procedimientos de auditoría para las aseveraciones de los estados financieros relacionadas con instrumentos financieros derivados. Esta IAPS se centra en la auditoría de derivados poseídos por usuarios finales, incluyendo bancos y otras entidades del sector financiero cuando son los usuarios finales. Un usuario final es una entidad que participa en una transacción financiera ya sea por medio de una bolsa organizada o de un corredor, para fines de cobertura, administración de activos/pasivos o para especular. Los usuarios finales consisten primordialmente en corporaciones, entidades del gobierno, inversionistas institucionales e instituciones financieras. Las actividades de derivados de un usuario final a menudo están relacionadas con la producción o uso por la entidad de una materia prima (*commodity*). Los asuntos de sistemas de contabilidad y de control interno asociados con la emisión o negociación de derivados pueden ser diferentes de los relacionados con el uso de los derivados. La IAPS 1006, “La auditoría de bancos comerciales internacionales,” proporciona lineamientos sobre las auditorías de bancos y otras entidades del sector financiero, e incluye lineamientos sobre la auditoría a bancos comerciales internacionales que emiten o negocian derivados.

Instrumentos derivados y actividades de derivados

Los instrumentos financieros derivados se van haciendo más complejos, su uso se hace más común y van siendo más los requerimientos contables para proporcionar el valor razonable (*fair value*) y otra información sobre los mismos en las presentaciones y revelaciones de los estados financieros. Los valores de los derivados pueden ser volátiles. Las disminuciones grandes y repentinas en su valor pueden aumentar el riesgo de que la pérdida para una entidad

que usa derivados pueda exceder el monto, si lo hay, registrado en el balance general. Más aún, debido a la complejidad de las actividades de derivados, puede ser que la administración no entienda por completo los riesgos de utilizar derivados.

Para muchas entidades, el empleo de derivados ha reducido la extensión del riesgo en las tasas de cambio, tasas de interés y precio de materias primas (mercancías o commodities) así como otros riesgos. Por otra parte, las características inherentes de las actividades de derivados y los instrumentos financieros derivados pueden también dar como resultado mayor riesgo del negocio en algunas entidades, incrementando a su vez el riesgo de auditoría y presentando nuevos retos al auditor.

“Derivados” es un término genérico usado para englobar una amplia variedad de instrumentos financieros cuyo valor “depende de” o se “deriva de” una tasa o precio subyacente o fundamental, tales como tasas de interés, tasas de cambio, precios de capital, o precios de mercancías. Los contratos de derivados pueden ser “lineales” o “no lineales”. Son contratos que implican flujos de efectivo obligatorios en una fecha futura (lineal) o tienen características opcionales donde una parte tiene el derecho pero no la obligación de exigir que otra parte entregue la partida subyacente al contrato (no lineal). Algunos marcos de referencia nacionales para información financiera, (Principios de contabilidad generalmente aceptados) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC ‘s) contienen definiciones de los derivados. Por ejemplo, la NIC 39, “Instrumentos financieros: Reconocimiento y valuación,” define un derivado como un instrumento financiero:

- cuyo valor cambia en respuesta al cambio en una tasa de interés, en el precio de un valor, precio de una mercancía (*commodity*), tasa de cambio extranjero, índice de precios o de tasas, una tasa de crédito o índice de crédito especificados, o variables similares (a veces conocidas como el “subyacente” o “fundamental”);
- que no requiere inversión neta inicial o poca inversión neta inicial con relación a otros tipos de contratos que tienen respuesta similar a cambios en las condiciones del mercado; y
- que se liquida en una fecha futura.

Además, distintos marcos de referencia nacionales para información financiera y las NIC’s disponen diferentes tratamientos contables de los instrumentos financieros derivados.

Los contratos lineales más comunes son contratos a futuro (por ejemplo, contratos de cambio extranjero y convenios de tasas a futuro), contratos de futuros (por ejemplo, un contrato de futuros para comprar un *commodity* como petróleo o electricidad) y *swaps* (cambios o trueques). Los contratos no lineales más comunes son los de opciones, de máximos, mínimos y “swaptions” (combinación de “swap” y “option”. trueque y opción). Los derivados que sean más complejos pueden tener una combinación de las características de cada categoría.

Las actividades de derivados varían desde aquéllas cuyo objetivo primario es:

- administrar riesgos actuales o anticipados con relación a operaciones y posición financiera; o

- tomar posiciones abiertas o especulativas para beneficiarse por anticipado de los movimientos esperados del mercado.

Algunas entidades pueden estar implicadas en derivados no sólo desde una perspectiva de tesorería corporativa sino también o alternativamente, en asociación con la producción o uso de una materia prima.

Mientras que todos los instrumentos financieros tienen ciertos riesgos, los derivados a menudo tienen características particulares que apalancan los riesgos, tales como:

- Se requiere poco o ningún flujo de salida/entrada de efectivo hasta el vencimiento de las transacciones
- No se paga o recibe saldo alguno del principal u otra cantidad fija;
- Los riesgos y beneficios potenciales pueden ser sustancialmente mayores que los desembolsos reales; y
- El valor del activo o pasivo de una entidad puede exceder el monto, si lo hay, del derivado que se reconoce en los estados financieros, especialmente en entidades cuyos marcos de referencia para información financiera (Principios de contabilidad utilizados por la entidad) no requieran que los derivados se registren al valor razonable de mercado en los estados financieros.

Esta declaración no establece nuevos principios básicos o procedimientos esenciales; su propósito es ayudar a los auditores al desarrollo de una buena práctica, proporcionando lineamientos sobre la aplicación de las NIAs cuando las actividades derivadas sean de importancia relativa para los estados financieros de la entidad. El auditor ejerce su juicio profesional para determinar la extensión en que pueden ser apropiados cualesquiera de los procedimientos de auditoría descritos en esta declaración y que se enumeran a continuación:

Responsabilidades de la administración y de los encargados del mando

La responsabilidad del auditor

- Necesidad de habilidad y conocimientos especiales*

Conocimiento del negocio

- Factores económicos generales*
- La industria*
- La entidad*
- Riesgos financieros clave*

Aseveraciones que se tratan

- *Existencia*
- *Derechos y obligaciones*
- *Ocurrencia*
- *Totalidad*
- *Valuación*
- *Registro contable*
- *Presentación y revelación*

Evaluación de riesgo y control interno

Pruebas de controles

Procedimientos sustantivos

Procedimientos sustantivos relacionados con las aseveraciones

Consideraciones adicionales sobre actividades de cobertura

Representaciones de la administración

Comunicaciones con la administración y los encargados del mando

** Los principios básicos y procedimientos esenciales de las Normas Internacionales de Auditoría se identifican en negrilla*