



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37. PROCEDIMIENTOS CONTABLES

Autores: Barrionuevo Agueda María
Rivadeo María Verónica

Director: Abdelnur, Gustavo Daniel

2014

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

PRÓLOGO

Este trabajo se realizó como trabajo final para la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El enfoque fue realizado teniendo en cuenta lo establecido por la Resolución Técnica N° 37 emitida por la FACPCE.

Con este trabajo se intenta exponer las características de una Auditoria Externa de Estados Contables con fines generales. Se pretende destacar la importancia de la Planificación, base para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoria, a partir de los cuales se pueda reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden la opinión emitida por el contador, o bien, la abstención.

Nuestro objetivo es desarrollar procedimientos analíticos preliminares en los Estados Contables cerrados en fecha 31 de Diciembre 2012 y 2013 de la entidad V&A S.R.L. Proponemos un Análisis Horizontal de

la información contenida en los Estados, para así identificar aquellas partidas que sean cualitativas y/o cuantitativas materiales. Seleccionadas las partidas, evaluaremos los Riesgos de Error Material y diseñaremos respuestas generales para cubrir cada riesgo.

Agradecemos de manera especial la conducción del Profesor Gustavo Daniel Abdelnur, quien generosamente nos brindó la información para desarrollar el presente trabajo.

CAPITULO I

ESTRUCTURA DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 37

Sumario: 1- Estructura de la RT 37; 2- Introducción; 3- Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados; 4- Normas de auditoría; 5- Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios; 6- Normas sobre otros encargos de aseguramiento; 7- Normas sobre Certificaciones; 8- Normas sobre Servicios relacionados

1- ESTRUCTURA DE LA RT 37

Primera parte	Vistos considerandos parte resolutive	
	Capítulo I – Introducción	Sección A) Propósito de esta RT.
		Sección B) Antecedentes.
	Capítulo II - Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y	Sección A) Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta RT.
		Sección B) Normas para el desarrollo del

Segunda parte	servicios relacionados	encargo.	
		Sección C) Normas sobre informes.	
	Capítulo III - Normas de auditoría	Sección A) Auditoría externa de estados contables con fines generales.	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección B) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección C) Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección D) Auditoría de estados contables resumidos.	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
	Capítulo IV - Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios	i. Normas para su desarrollo	
		ii. Normas sobre informes	
	Capítulo V - Normas sobre otros encargos de aseguramiento	Sección A) Otros encargos de aseguramiento en general.	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección B) El examen de información contable prospectiva	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección c) Informes	i. Normas para su

		sobre los controles de una organización de servicios	desarrollo
			ii. Normas sobre informes
	Capítulo VI- Normas sobre Certificaciones	i. Normas para su desarrollo	
		ii. Normas sobre informes	
	Capitulo VII- Normas sobre Servicios relacionados	Sección A) Encargo para aplicar procedimientos acordados	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección B) Encargos de Compilación	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
		Sección C) Otros servicios relacionados	i. Normas para su desarrollo
			ii. Normas sobre informes
Glosario			

2- INTRODUCCIÓN

Propósitos

La Resolución Técnica contiene las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable; encargos de revisión de estados contables de períodos Intermedios; otros encargos de aseguramiento; certificaciones y servicios relacionados.

“Existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado

de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones”¹.

Antecedentes

Para la preparación de la Resolución Técnica, se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

- Resolución Técnica N° 7 “Normas de auditoría”, aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE en fecha 26/09/1985 y los antecedentes que dicha Resolución.
- Resolución Técnica N° 32: adopción de las Normas Internacionales de auditoría del IAASB de la IFAC, aprobada por la JG de la FACPCE el 30/11/12.
- Resolución Técnica N° 33: adopción de las Normas Internacionales de encargos de revisión del IAASB de la IFAC, aprobada por la JG de la FACPCE el 30/11/12.
- Resolución Técnica N° 34: adopción de las Normas Internacionales de control de calidad y normas sobre independencia, aprobada por la JG de la FACPCE el 30/11/12.
- Resolución Técnica N° 35: adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados de la IAASB de la IFAC, aprobada por la JG de la FACPCE el 30/11/12.
- Comentarios y sugerencias de usuarios de estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el período en que el Proyecto N° 28 de Resolución Técnica se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.
- Doctrina argentina relativa a las nuevas normas sobre encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información contable

¹ Resolución Técnica N° 37 FACPCE, Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, Segunda Parte, Capítulo I, Sección A.

histórica y sobre las normas sobre servicios relacionados incorporados a esta Resolución Técnica.

3- NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE AUDITORIA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACION Y SERVICIOS RELACIONADOS

Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos:

- Ser contador.
- Ser independiente del ente al que se refiere la información objeto del encargo.

La resolución técnica 37 mantiene las normas sobre presunciones de falta de independencia contenidas en la resolución técnica 7, las cuales se refieren a:

1. relación de dependencia;
2. parentesco;
3. propiedad y administración del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;
4. intereses significativos del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;
5. remuneración contingente o dependiente del resultado de la tarea o el resultado de los estados contables.

Cabe destacar que, a diferencia de la Resolución Técnica N° 7, la vigente Resolución Técnica indica que no es independiente el contador “cuando fuera conyugue o equivalente”² de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente, cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel. De esta manera, se extiende a las personas que vivan en aparente matrimonio

² Ibídem, Capítulo II, Sección A.

con el contador, aquellas incompatibilidades antes reservadas únicamente al cónyuge de éste.

El requisito de independencia se debe dar tanto en los encargos que otorgan seguridad como en los servicios relacionados.

Normas para el desarrollo del encargo

Objetivo

El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

Papeles de Trabajo

El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben contener, la descripción de la tarea realizada; los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros y las conclusiones particulares y generales.

El contador debe conservar, en un soporte adecuado (ahora se admiten los soportes electrónicos) a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años (se extiende el plazo), el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo (obligación que anteriormente la Resolución Técnica 7 limitaba a los estados contables), firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

La cuestión del plazo de conservación de la documentación del encargo está íntimamente vinculada con el plazo de prescripción de la responsabilidad del contador. Los encargos de auditoría de estados contables pueden clasificarse como locaciones de obra, como lo ha señalado Svidovsky³. Igual razonamiento podría aplicarse a los demás tipos de encargos profesionales, con excepción, de los encargos para aplicar procedimientos acordados, que podrían encuadrarse como locaciones de servicio.

La responsabilidad civil del contador se puede clasificar en contractual o extracontractual. La responsabilidad contractual es aquella que deriva del incumplimiento de las convenciones estipuladas en el contrato del encargo profesional. El cliente del encargo puede realizar las acciones por tales incumplimientos, cuyo plazo de prescripción es de 10 años.

Dados que los informes y certificaciones también son utilizados por terceros, el contador debe responder frente a ellos por los daños que estos les produjeron, esta es la responsabilidad extracontractual. En este caso, la prescripción tiene un plazo de 2 años.

Los papeles de trabajo constituyen la prueba que sirve de respaldo y defensa de la labor desarrollada, es entendible que el contador deba conservarlos por el máximo plazo en el cual se le puede presentar un reclamo.

Planificación y ejercicio de la tarea

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

³ SVIDOVSKY, Marcelo, Contrato de auditoría, Informe 8 del CECyT de la FACPCE, Año 1987.

Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.

En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

En el caso de las certificaciones profesionales no es posible aplicar pruebas sobre bases selectivas.

Procedimientos a aplicar

Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría. Se excluye las certificaciones y a servicios de procedimientos acordados. A diferencia de la Resolución Técnica 7, que sólo requería la obtención de manifestaciones escritas de la dirección para la auditoría de estados contables.

Los procedimientos deben ser utilizados en la revisión de hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables (u otra información objeto del encargo) y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

Normas sobre informes

Los informes deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los usuarios.

Los informes deben ser escritos (se suprime la alternativa de presentación oral).

El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado, para así sistematizar su contenido y facilitar la inclusión de referencias.

“Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo”⁴.

4- NORMAS DE AUDITORÍA

Auditoría externa de estados contables con fines generales

Es un encargo de aseguramiento razonable, pues tiene como objetivo la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias del encargo, que sirva de base para la expresión de una opinión en forma positiva. El contador debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los estados contables objeto de su examen. Para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo la metodología detallada por la RT 37.

Metodología de la auditoría

⁴ Resolución Técnica N° 37, Segunda Parte, Capítulo II, Sección C.

1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, el uso de organizaciones de servicios, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.

2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen).

3. Evaluar la significación del objeto del examen, teniendo presente su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo implicado.

4. Planificar el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente, las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo.

5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que sustenten la opinión a emitir en el informe, a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

6. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir si existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los EECC.

7. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, cuando corresponda, efectuar en forma oportuna las modificaciones necesarias en la programación.

8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos para respaldar la opinión del auditor.

9. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, formarse una opinión sobre los estados contables.

10. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

11. En su caso, emitir un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado

Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

“Este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados contables emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

El contador obtendrá conocimiento de la finalidad para la cual se han preparado los estados contables; los usuarios a quienes se destina el informe; y las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias.

El contador determinará si la aplicación de las normas de auditoría requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

El contador evaluará si los estados contables describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.

En el caso de estados contables preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el contador deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección del ente para la preparación de dichos estados. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los estados contables”⁵.

⁵ Ibídem, Capítulo III, Sección B.

Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable

Un solo estado contable puede ser cualquiera de los estados contables básicos, sus anexos o la información complementaria. Un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específico de un estado contable, puede ser preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específico. Esta distinción afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el contador.

El contador debe cumplir con todas las normas aplicables a una auditoría de estados contables, independientemente de si además ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados contables del ente.

En el caso que el auditor no ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados contables, el contador determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es posible.

“El contador debe determinar la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados, lo que incluirá determinar si la aplicación del marco de información contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado contable o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan”⁶.

Auditoría de estados contables resumidos

Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables completos, pero que posee menos detalle, sin

⁶ Ibídem, Capítulo III, Sección C.

embargo todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables. El contador sólo podrá aceptar este tipo de encargo cuando haya sido contratado para llevar a cabo la auditoría de los estados contables completos.

El informe de auditoría incluirá una manifestación de que los estados contables resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los estados contables completos auditados y que la lectura de los estados contables resumidos no equivale a la lectura de los estados contables completos auditados.

5- NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

Para este tipo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe pertinente a la revisión de estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada por dichos estados contables. La forma en que el contador expresará su conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios dependerá del marco de información bajo el cual los Estados Contables se preparen.

El informe del auditor contendrá una declaración de que una revisión es significativamente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por lo tanto, no permite al contador obtener un grado de seguridad respecto a tomar conocimiento de todos los temas significativos que puedan identificarse en una auditoría. Por este motivo, no se expresará una opinión de auditoría.

6- NORMAS SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Otros encargos de aseguramiento en general

El fin de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el objetivo de aumentar el grado de confianza de los usuarios del informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios.

“En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión”⁷.

El contador debe planificar el encargo, para así realizarlo de forma eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Es necesario comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que sustenten su conclusión. La naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son notablemente más acotados en relación con un encargo de aseguramiento razonable.

⁷ Ibídem, Capítulo V, Sección A.

En el informe de un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el contador debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, de manera que se evite generar confusión entre los usuarios de la información, en cuanto a la naturaleza del encargo.

El examen de información contable prospectiva

“El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección”⁸.

La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Es por ello que el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se lograrán los resultados presentados en la información contable prospectiva.

El informe debe incluir una declaración de seguridad negativa sobre si los supuestos brindan una base razonable para la información contable prospectiva.

Informes sobre los controles de una organización de servicios

“El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su

⁸ Ibídem, Capítulo V, Sección B.

información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores”⁹.

La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, la descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios.

7- NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES

“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 al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto inclúyela constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados.

A través del desarrollo de la tarea, el contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.

Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación”¹⁰.

El contador no debe emplear expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

8- NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS

⁹ Ibídem, Capítulo V, Sección C.

¹⁰ Ibídem, Capítulo VI.

Encargos para aplicar procedimientos acordados

El objetivo en este tipo de encargo es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

Dado que el contador sólo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, no emite ninguna seguridad al respecto. Son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el contador y los que sacarán sus propias conclusiones. Los procedimientos no constituyen una auditoría o una revisión y en consecuencia, no se emitirá ninguna manifestación de seguridad al respecto.

A este informe sólo podrán acceder las partes que han solicitado la tarea, ya que otros usuarios, desconocedores de las razones de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

Encargos de compilación

“El objetivo de un encargo de compilación es que el contador utilice su conocimiento experto en materia de contabilidad en contraposición al conocimiento experto en materia de auditoría, con el fin de reunir, clasificar y resumir información contable. Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

Los procedimientos utilizados no permiten al contador expresar ninguna seguridad sobre la información contable ni están concebidos para tal efecto.

Un encargo de compilación normalmente requiere la elaboración de estados contables (los que pueden constituir o no un conjunto completo de estados contables) pero también pueden incluir la recopilación, la clasificación y el resumen de otra clase de información contable y no contable siempre que tenga conocimiento suficiente sobre la materia en cuestión”¹¹.

Es necesario que la información contable compilada debe expresar una frase del tipo “No auditado”, “Compilado sin auditoría ni revisión” o “Véase mi/nuestro informe de compilación de fecha” en cada página de la información contable.

Otros servicios relacionados. Informes especiales.

En este tipo de informes, no se brinda seguridad, el contador realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios sobre un determinado asunto.

El contador, para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, debe desarrollar su labor teniendo presente las finalidades particulares para las cuáles se requiere ese informe.

¹¹ Ibídem, Capítulo VII, Sección B.

CAPÍTULO II

AUDITORIA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES

Sumario: 1- Naturaleza del encargo; 2- Marco de información bajo el cual se preparan los estados contables; 3- Normas para el desarrollo del encargo; 4- Normas sobre informes.

1- NATURALEZA DEL ENCARGO

La auditoría de estados contables es un encargo de aseguramiento razonable¹², pues tiene como objetivo la reducción del riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, que sirva de base para la expresión de una conclusión de forma positiva. Para respaldar dicha opinión el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

La emisión de una opinión sobre los estados contables hace necesario contar con un criterio con respecto al cual el auditor realiza la evaluación de la información que ellos contienen. Mencionado criterio es el

¹² La RT 37 en su Glosario destaca que la seguridad razonable implica un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

marco de información contable, el cual a su vez, determinará la forma en la cual se expresa la opinión.

2- MARCO DE INFORMACION BAJO EL CUAL SE PREPARAN LOS ESTADOS CONTABLES

Marco de presentación razonable

Normalmente, los estados contables con fines generales se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos estados contables, en todos sus aspectos significativos, tal como es el caso del marco contable que establecen las normas contables profesionales argentinas o las normas internacionales de información financiera.

La expresión marco de presentación razonable se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados contables puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados contables.

Las normas contables profesionales vigentes en nuestro país son un marco de presentación razonable.

Un marco de cumplimiento podría presentarse en caso de alguna norma legal o reglamentaria que prescribiera la presentación de información contable y no cumpliera con los requisitos para ser un marco de presentación razonable. Los organismos de control emisores de normas contables (BCRA, CNB, SSN, etc.) cuentan con sendos marcos de información que permite la presentación razonable.

Marco de información prescripto por disposiciones legales o reglamentarias.

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

Si el contador concluyera que el marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las siguientes condiciones:

- que la dirección del ente exponga en los estados contables la información adicional necesaria para identificar las diferencias con el marco de información prescripto por las normas contables profesionales, a fin de no conducir a equivocación al lector;
- que el informe de auditoría incluya un párrafo de énfasis para alertar a los usuarios sobre la información adicional mencionada precedentemente; y
- que, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requirieran, la opinión del contador no emplee la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” sino que se refiera a la preparación de la información
- contable de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (marco de cumplimiento).

Si en las condiciones expuestas en el párrafo anterior, las disposiciones legales o reglamentarias requirieran que, en la opinión del

contador sobre los estados contables, se utilice la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” de conformidad con el marco de información que esas disposiciones establezcan, o de otro modo establecieran un formato o redacción del informe de auditoría en términos que difieran de manera significativa de los requerimientos de la Resolución Técnica 37, el contador evaluará si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados contables y, si este fuera el caso, si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea. Si el contador concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de auditoría.

3- NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL ENCARGO

Organizaciones de servicio

Es posible que la entidad cuyos estados contables están siendo auditados (entidad usuaria) haya subcontratado parte de sus procesos administrativos con otra entidad (organización de servicios). Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados contables de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria. El concepto organizaciones de servicios está incluido en el glosario de la RT 37 “Organización externa (o segmento de una organización interna) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias”¹³.

En el primer paso del proceso de auditoría que describe la RT 37, al obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus

¹³ Ibídem, Glosario.

operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas y las del ramo de sus actividades el auditor está aplicando procedimientos de valoración de riesgos. Estos están definidos en el glosario de la RT 37 como “Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, debido a fraude o error, tanto en los estados contables como en las afirmaciones concretas contenidas en estos”¹⁴.

El auditor de la entidad usuaria debe identificar el uso de tales organizaciones de servicios y obtener conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.

Para obtener un conocimiento de la organización de servicio, citamos alternativas que ofrece la NIA 402:

1. “Obtener un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado “informe tipo 1”) o bien un informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado “informe tipo2”);
2. Contactando con la organización de servicios a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;
3. Visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la información de servicios; o
4. Recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios”¹⁵.

¹⁴ Ibídem.

¹⁵ NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, Párrafo 12.

Procedimientos de auditoria

Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes, el contador deberá aplicar los procedimientos previstos por la RT 37.

1. “Evaluar el control interno pertinente para la valoración del riesgo, siempre que con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. 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 auditoria a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención del conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoria, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoria que respondan a dichos riesgos.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
- Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
- Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideran razonables en las circunstancias.
- 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 auditoria seleccionados previamente.

2. Cotejo de los estados contables con los registros contables.

3. Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.

4. Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones, observación de inventarios físicos, observación de la existencia de bienes de uso).

5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

6. Comprobaciones matemáticas.

7. Revisiones conceptuales.

8. Comprobación de la información relacionada.

9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

10. Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).

11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un periodo que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la dirección)"¹⁶.

Modificaciones a los procedimientos de auditoría enunciados en la norma

La RT 7 enunciaba una serie de procedimientos de auditoría, los mismos pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos, o suprimidos de acuerdo a las circunstancias del encargo. LA RT 37 mantiene

¹⁶ Resolución Técnica N° 37, Segunda Parte, Capítulo III, Sección A, Subsección i, Punto 3.5.

el criterio y a la vez, introduce dos modificaciones respecto a la RT 7. Dichos cambios son:

- “Se reemplaza la referencia a la “evaluación a las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión” por “evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo”, ello por cuanto el concepto de “actividades de control” es solamente uno de los componentes del “control interno” de acuerdo con el informe COSO (los otros son: 1- Ambiente de control, 2- Evaluación de los riesgos, 3- Información y comunicación, 4-Supervision);
- Se incorporan las preguntas a la dirección del ente para identificar si hay dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante al menos los doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, y de obtener elementos de juicio sobre la idoneidad de la aplicación del precepto de “empresa en funcionamiento” y si existe una incertidumbre significativa al respecto”¹⁷.

Empresa en funcionamiento

La aplicación del principio de empresa en funcionamiento es clave en la preparación de los estados contables, ya que supone que una entidad está en funcionamiento y continuará en el futuro previsible, dado esto, los activos y pasivos se registran sobre la base en que los primeros se realizarán y los segundos se cancelarán en el curso normal de los negocios. En caso de no cumplirse el supuesto de empresa en funcionamiento, los estados contables deben prepararse bajo una base de liquidación.

Como cualquier tarea inherente a la preparación de estados contables, la evaluación de si el ente emisor puede ser considerado como

¹⁷ ESPAÑOL, Guillermo G., SUBELET, Carlos J., R.T. N° 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones y Servicios, 1° Edición, Librería Editorial Osmar D. Buyatti, (Buenos Aires 2013), pág. 90.

empresa en funcionamiento corresponde a la dirección del ente. Al auditor le corresponde obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de “Empresa en funcionamiento” para la preparación y presentación de los estados contables, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un periodo al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, los que en caso de ocurrir hará necesaria una adecuada revelación en los estados contables de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y un párrafo de énfasis en el informe del contador llamando la atención sobre tal situación.

El plazo de doce meses fue tomado de la NIA 570 (Empresa en Funcionamiento), la cual lo ha fijado debido a que:

- En ese plazo nuevamente se efectuara otra evaluación,
- La información que mayoritariamente ha reunido el auditor se refiere a situaciones anteriores al cierre del ejercicio y,
- Normalmente la extensión de los procedimientos de auditoría luego del cierre del ejercicio hace posible que el auditor cuente con la posibilidad de conocer hechos posteriores por un periodo de algunos meses del nuevo ejercicio.

“El contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que el informe del auditor no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante un periodo de al menos doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables”¹⁸.

¹⁸ Resolución Técnica N° 37, Segunda Parte, Capítulo III, Sección A, Subsección i, Punto 3.6 in fine.

A continuación se exponen los tratamientos dispuestos por las NIA, la RT 7 y la RT 37 en las siguientes situaciones relacionadas con el supuesto de empresa en funcionamiento:

1. No hay incertidumbre de importancia relativa 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 empresa en funcionamiento. Tanto la NIA, como la RT 7 y la RT 37 consideran que la opinión del informe no resulta afectada.

2. Supuesto de empresa en funcionamiento apropiado pero existe una incertidumbre de importancia relativa.

a) Incertidumbre de importancia relativa adecuadamente revelada en los estados contables. Según la RT 37 el informe debe ser favorable y se incluye un párrafo de énfasis. Igual criterio utilizado en la NIA. Según la RT 7 correspondía emitir un informe favorable con salvedad indeterminada generada por la incertidumbre.

b) Incertidumbre de importancia relativa no revelada adecuadamente en los estados contables. La RT 37 dispone que la opinión del informe debe ser favorable con salvedad por incorrecciones (omisión de información). Igual criterio utilizado en la NIA. Según la RT 7 correspondía opinión favorable con salvedad determinada.

c) En casos extremos de múltiples incertidumbres de importancia relativa que sean importantes para los estados contables, tanto la NIA como la RT 7 y la RT 37 consideran que el auditor debe abstenerse de emitir opinión.

3. Supuesto inapropiado de empresa en funcionamiento y los estados contables han sido preparados de acuerdo con normas contables vigente para entes con continuidad. Tanto la NIA, como la RT 7 y la RT 37 consideran que la opinión del contador debe ser adversa.

4. Supuesto inapropiado de empresa en funcionamiento y los estados contables han sido preparados de acuerdo con bases apropiadas

para tal situación. Según la NIA y la RT 37 la opinión del informe debe ser favorable e incluir un párrafo de énfasis. La RT 7 proponía un informe especial donde se exponga que los estados contables fueron confeccionados con esas bases si el auditor está de acuerdo y si presentan razonablemente la información respecto a esas bases.

5. En el caso de falta de disposición de la dirección para hacer o extender su evaluación:

a) Si el auditor no tiene dudas de la continuidad futura de la compañía, las tres normas consideran que la opinión deber ser favorable;

b) Si el auditor tiene dudas acerca de la factibilidad de la compañía de continuar sus operaciones a futuro. Según RT 37 la opinión debe ser favorable con salvedad por carencia de elementos de juicio válidos y suficientes o abstención según corresponda. La NIA y la RT 7 disponen que la opinión debe ser favorable con salvedad por falta de evidencia o bien abstención según el caso.

4- **NORMAS SOBRE INFORMES**

Aspectos formales: comparación entre los párrafos requeridos por la RT 7 y la RT 37

Informe breve

Según RT 7	Según RT 37
Título: Informe del auditor	Título: Informe del auditor independiente
Destinatario	Destinatario
Identificación de los estados objetos	Apartado introductorio

de la auditoría	
	Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables
Alcance del trabajo de auditoria	Responsabilidad del auditor
Aclaraciones previas al dictamen	Fundamentos de la opinión modificada (en caso de que corresponda)
Dictamen	Dictamen u opinión sobre los estados contables (que cambiara su denominación según el tipo de opinión)
	Párrafo de énfasis sobres ciertas cuestiones y/o párrafos sobre otras cuestiones en caso de que corresponda
	Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, en caso de que correspondan. Debe agregarse un subtítulo de “Informe sobre los estados contable” antes del apartado introductorio.
Lugar y fecha de emisión	Lugar y fecha de emisión
Firma	Identificación y firma del auditor

Significación y efectos generalizados

Según glosario de la RT 37:

“Significación o materialidad: importancia relativa de una cuestión según el contexto. El contador determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destinan el informe o destinatarios.

Generalizado: término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros”¹⁹.

La RT 37 resalta la necesidad de combinar la significación con la generalización de los efectos de:

- Las incorrecciones o
- Los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas al no haber podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, al momento de evaluar el tipo de dictamen a emitir en el marco de esta norma.

¹⁹ Resolución Técnica N° 37, Glosario.

De acuerdo con la RT 7 el tipo de dictamen era definido por la significación de los errores conocidos o de las eventuales consecuencias que pudieran surgir de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes. En cambio, la RT 37 toma en cuenta la significación y generalización de los efectos de las variables a evaluar, a los efectos de seleccionar el tipo de dictamen a emitir.

Según la RT 7, cuando haya discrepancia respecto de la aplicación de las normas contables profesionales:

- Si es poco significativo el dictamen será limpio;
- En el caso de que sea significativo el dictamen será con salvedad determinada;
- Si es muy significativo, la opinión será adversa.

Cuando exista carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión:

- Si es poco significativo el dictamen será limpio;
- En el caso de que sea significativo el dictamen tendrá salvedad indeterminada;
- Si es muy significativo, habrá abstención de opinión.

La RT 37 expone, al igual que la NIA 705 (Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente), la necesidad de combinar la significación y la generalización de los efectos:

Cuando los estados contables contienen incorrecciones materiales y la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada es:

- material pero no generalizada corresponde opinión con salvedad;
- material y generalizada habrá opinión desfavorable (o adversa).

En el caso de que exista imposibilidad de obtener evidencia de auditoria suficiente y adecuada y la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada es:

- material pero no generalizado, la opinión será con salvedades;

- material y generalizado, corresponde denegación de opinión (o abstención).

Tratamiento de la incertidumbre

Los objetivos de una auditoria de estados contables, según la NIA 200, son:

a) “La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libre de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y

b) La emisión de un informe sobre los estados financieros y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor”²⁰.

Por tal motivo, la RT 37 difiere en el tratamiento de la incertidumbre respecto de la RT 7.

De acuerdo con la RT 7, cuando una parte o toda la información contenida en los estados contables estaba sujeta a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable, el auditor debía emitir un dictamen favorable con salvedad indeterminada o una abstención de opinión, de acuerdo con la evaluación de la significación de los efectos de tales incertidumbres.

En cambio, con la RT 37, la sujeción de la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable:

²⁰ NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoria, Párrafo 11.

a) Nunca da lugar a opinión con salvedades. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable.

b) Y en caso extremadamente infrecuentes el auditor se abstendrá de opinar. Adoptando la NIA 705, cuando existan múltiples incertidumbres y el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables.

Cuando el auditor considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables, agregará en el informe un “Párrafo de énfasis”. Este párrafo se usa cuando la cuestión esta presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables, caso contrario debe modificar la opinión con una salvedad o con un dictamen adverso según las circunstancias. En este caso el párrafo de énfasis no está establecido de forma obligatoria en el norma sino que depende del criterio del auditor.

Supresión de la opinión parcial y la salvedad por falta de uniformidad

Opinión parcial

La RT 37 elimina la opinión parcial permitida por la RT 7, para lograr la armonización con la NIA 705 que de manera específica no permite incluir en el informe de auditoría que contiene una opinión adversa o abstención de opinión una opinión favorable sin salvedades sobre un solo estado financiera o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información aplicable.

Salvedad por falta de uniformidad

A pesar de que el marco de información permitiera realizar el cambio en las políticas y normas contables sin obligar a la corrección de la información comparativa, la RT 7 obligaba a realizar una salvedad a la opinión del auditor por falta de uniformidad.

“La RT 37, tomando como fuente las NIA 705 y NIA 510 (Encargos iniciales de Auditoría), suprime la salvedad por falta de aplicación uniforme de las políticas y normas contables respecto del ejercicio anterior cuando ello no implicara un apartamiento del marco de información aplicable. Si corresponderá que el auditor modifique su opinión, según fuera el caso, cuando:

- Las políticas contables del periodo actual no se aplicaran uniformemente en relación con los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o
- El cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o revelado de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable”²¹.

Párrafo de énfasis y párrafo de otras cuestiones

La RT 37 introduce el párrafo de énfasis y el párrafo sobre otras cuestiones, conceptos propios de las NIA.

Párrafo de énfasis

²¹ ESPAÑOL, Guillermo G., SUBELET, Carlos J., op. cit., Pág 109.

La RT 37 requiere que el contador agregue en su informe un párrafo de énfasis sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables, cuando:

- Cuando esa cuestión explique una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento;
- Si los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales;
- Cuando los estados contables son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados contables y el auditor emitió su informe (alternativamente esta cuestión puede exponerse en el párrafo sobre otras cuestiones).

Puede incluirse un párrafo de énfasis, a juicio del contador, cuando este considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables.

Cabe destacar que, si se hubiera omitido la presentación de forma adecuada de las cuestiones mencionadas en los apartados anteriores u otras cuestiones en los estados contables, la RT 37 indica que el contador deberá efectuar una salvedad a su opinión por omisión de información que debe ser revelada.

La RT 37 requiere que en párrafo se incluya una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.

Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades, una opinión adversa, o una abstención de opinión. Debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis.

Párrafo de otras cuestiones

La RT 37 dispone que el contador deberá agregar un párrafo sobre otras cuestiones o similar, sobre una cuestión distinta a las presentadas o reveladas en los estados contables que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Se requiere la inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones cuando:

1. El contador expresa una opinión sobre el periodo precedente que difiere de la que previamente expreso, donde exponga los motivos fundamentales de la opinión diferente.
2. Cuando los estados contables del periodo anterior hayan sido auditados por otro contador, el contador actual incluirá en su informe: 1) que los estados contables del periodo anterior fueron auditados por otro contador, 2) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada las razones que lo motivaron; y 3) la fecha del informe del otro contador.
3. Cuando se presentara información adicional no requerida por el marco de la información contable aplicable excluida del objeto de la auditoría, que no estuviera identificada como no auditada, el contador explicará, que dicha información no está cubierta por su informe.
4. Cuando se presentara otra información en el mismo documento que contiene los estados contables auditados y cuya modificación fuera necesaria por presentar incongruencias significativas con estos últimos y la dirección se negara a realizarla, el contador debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describan la incongruencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo,

si esto fuera posible o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

Tipos de información comparativa

La NIA 710 define información comparativa como: “importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”²².

Tanto las normas contables profesionales argentinas como las internacionales exigen la presentación de información comparativa, por lo menos de un periodo anterior.

El glosario de la RT 37 define dos tipos de información comparativa, usando definiciones equivalentes al glosario de las NIA.

“Estados contables comparativos: Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados contables del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del periodo actual.

Estados contables con cifras correspondientes de periodos anteriores: Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados contables del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual. El grado de detalle de los importes y de las revelaciones

²² NIA 710, Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos, Párrafo 6.a.

comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual”²³.

Opinión del auditor ante la información comparativa: En el caso de estados contables con cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión se refiere únicamente al periodo actual, no hará mención a las cifras correspondientes por ser estos parte de los estados contables del periodo actual.

Cuando los estados contables son comparativos, el contador emitirá una opinión referida a cada periodo para el que se presentan estados contables. Aunque la RT 37 no lo exprese explícitamente, nada impide al auditor referirse solamente al periodo actual.

Excepciones a la opinión sobre el periodo actual en cifras correspondientes: En los estados contables de cifras correspondientes de periodos anteriores la opinión del auditor se refiere únicamente al periodo actual, sin embargo se admiten las siguientes excepciones:

- Cuando hubiere emitido una opinión modificada en el periodo anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o
- Cuando el contador indique una incorrección significativa en el periodo anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

Estados contables comparativos: Si en un juego de estados contables comparativos el auditor da opinión sobre todos los estados contables incluidos, puede ocurrir que:

- Las opiniones de los diferentes periodos no coincidan.
- El auditor exprese una opinión sobre el periodo precedente que difiera de la que previamente expreso.

²³ Resolución Técnica N° 37, Glosario.

CAPÍTULO III

MODELO DE CONTROL INTERNO PREVISTO POR EL **INFORME COSO**

Sumario: 1- Definición de Control Interno; 2- Objetivos de Control Interno; 3- Componentes del informe coso.

1- DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO

Control Interno es un proceso llevado a cabo por la Administración, la Gerencia y otro personal de la Organización, diseñado para proporcionar una garantía razonable relacionada con el logro de objetivos en las siguientes categorías:

- Confiabilidad en la presentación de estados contables.
- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables (Normas contables y de Auditoría).

2- OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

Objetivos en la presentación de Estados Financieros.

- Reportes financieros externos
- Reportes no financieros externos
- Reportes internos financieros y no financieros

Objetivos de operaciones.

- Relacionados con la misión y visión de la entidad.
- Varían en función de las decisiones de la conducción, relacionadas con el modelo de operaciones, consideraciones de la industria y rendimiento.
- Se abren en sub-objetivos para los distintos componentes de la estructura de la entidad.
- Incluyen el resguardo de activos.

Objetivos en el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables

- Objetivos relacionados con el cumplimiento de leyes y regulaciones.
- El cumplimiento de políticas y procedimientos de la entidad, a los efectos del marco, corresponde a objetivos de operaciones.

3- COMPONENTES DEL INFORME COSO

Ambiente de Control

Es el conjunto de normas, procesos y estructuras que suministran las bases para llevar adelante el Control Interno a través de la organización. El directorio y la alta gerencia establecen el ejemplo en relación con la importancia del Control Interno y las normas de conducta esperada. Enmarca el tono de la organización, influenciando la conciencia del riesgo en su

personal. Es la base del resto de los componentes y provee disciplina y estructura.

- La organización demuestra compromiso con la integridad y valores éticos.
- El directorio demuestra independencia de la gerencia y vigila el desarrollo y funcionamiento del Control Interno
- La gerencia establece, con la vigilancia del directorio, estructuras y una apropiada asignación de autoridad y responsabilidad para la consecución de los objetivos.
- La organización demuestra compromiso para reclutar, desarrollar y retener individuos competentes en función de los objetivos.
- La organización tiene personas responsables por las responsabilidades de Control Interno en función de los objetivos.

Evaluación de Riesgos

La evaluación de riesgos involucra un proceso dinámico e interactivo para identificar y analizar riesgos que afectan el logro de objetivos de la entidad, dando la base para determinar cómo los riesgos deben ser administrados. La gerencia considera posibles cambios en el contexto y en el propio modelo de negocio que impidan su posibilidad de alcanzar sus objetivos.

Cada entidad enfrenta una diversidad de riesgos, tanto externos como internos, que deben ser evaluados.

Una precondition para la evaluación de riesgos es la determinación de objetivos relacionados con los diferentes niveles de la organización e internamente consistentes.

La evaluación de riesgos es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos, como base para determinar la forma de administrarlos.

Se requieren mecanismos específicos para identificar y administrar los riesgos asociados al cambio.

- La organización define objetivos con la suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de riesgos relacionados con estos objetivos.
- La organización identifica riesgos para el logro de sus objetivos a través de la entidad y los analiza como base para determinar cómo deben ser administrados.
- La organización considera la posibilidad de fraude en la evaluación de riesgos para el logro de objetivos.
- La organización identifica y evalúa cambios que pueden impactar significativamente el sistema de Control Interno.

Actividades de Control

Actividades de Control son las acciones establecidas por políticas y procedimientos para ayudar a asegurar que las directivas de la administración mitiguen los riesgos, para así poder llevar a cabo el logro de los objetivos. Las Actividades de Control son efectuadas en todos los niveles de la entidad y en varias etapas del proceso de negocio, y sobre el ambiente de tecnología.

- La organización selecciona y desarrolla actividades de control que contribuyen en la mitigación de riesgos para el logro de objetivos.
- La organización selecciona y desarrolla actividades generales de control sobre la tecnología.
- La organización implementa actividades de control a través de políticas que establezcan que es esperado y procedimientos que pongan estas políticas en acción.
- La administración establece actividades de control que son parte integrante de los procesos de negocio y actividades diarias del personal.

Información y Comunicación

La Información es necesaria en la entidad para ejercer las responsabilidades de Control Interno relacionadas al logro de objetivos. La Comunicación ocurre tanto interna como externamente y provee a la organización la información necesaria para la realización de los controles. La Comunicación permite al personal comprender las responsabilidades del Control Interno y su importancia para el logro de los objetivos.

- La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para llevar adelante el funcionamiento del Control Interno.
- La organización comunica internamente información, incluido objetivos y responsabilidades sobre el Control Interno.
- La organización comunica a terceros con respecto a asuntos que afectan el funcionamiento del Control Interno.

Monitoreo o supervisión

Evaluaciones concurrentes o separadas, o una combinación de ambas es utilizada para determinar si cada uno de los componentes del Control Interno, incluidos los controles para efectivizar los principios dentro de cada componente, están presentes y funcionando. Los hallazgos son evaluados y las deficiencias son comunicadas oportunamente, las significativas son comunicadas a la alta gerencia y al directorio.

La organización evalúa y comunica las deficiencias del control interno de manera oportuna a los responsables de tomar acción correctiva, incluida la alta gerencia y el directorio si correspondiera.

COMPONENTES	DESCRPCIÓN DEL COMPONENTE	SUBDIVISIÓN (si procede)
AMBIENTE DE CONTROL	Acciones, políticas y procedimientos que	Subcomponentes del ambiente de control: 1- Integridad y valores éticos;

COMPONENTES	DESCRPCIÓN DEL COMPONENTE	SUBDIVISIÓN (si procede)
	reflejan la actitud general de la alta administración, los directores y propietarios de una entidad sobre el control y su importancia.	2- Compromiso con la competencia; 3- Filosofía y estilo operativo de la dirección; 4- Estructura organizacional; 5- Consejo Directivo o Comité de Auditoria; 6- Asignación de la autoridad y responsabilidad; 7- Políticas y prácticas de recursos humanos.
RIESGO DE EVALUACION DE LA ADMINISTRACIÓN	Identificación y análisis por parte de la administración de riesgos pertinentes a la preparación de Estados Financieros de conformidad a las Normas Profesionales.	Afirmaciones del ambiente de control: 1- Existencia u ocurrencia; 2- Integridad; 3- Valuación; 4- Derechos y obligaciones; 5- Presentación.
INFORMACIÓN CONTABLE Y SISTEMA DE COMUNICACIÓN	Métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar sobre las operaciones de la entidad y para conservar la contabilidad de activos relacionados.	Objetivos de auditoria relacionados con operaciones que deben satisfacerse: 1- Existencia; 2- Integridad; 3- Precisión; 4- Clasificación; 5- Oportunidad; 6- Asentamiento y resumen.
ACTIVIDADES DE CONTROL	Políticas y procedimientos que la administración ha establecido para cumplir con sus objetivos de informes financieros.	Categorías de Actividades de Control: 1- Separación adecuada de tareas; 2- Separación adecuada de operaciones y actividades; 3- Documentos y archivos adecuados; 4- Control físico sobre los activos y archivos; 5- Verificaciones independientes sobre el desempeño.

CAPÍTULO IV

VALORACIÓN DEL RIESGO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Sumario: 1- Definición de Riesgo; 2- Valoración del riesgo; 3- Procedimientos de valoración del riesgo; 4- Proceso de valoración del riesgo de la entidad; 5- Matrices de riesgos; 6- Mapa de riesgos; 7- Factores de riesgo de fraude

1- DEFINICIÓN DE RIESGO

Al obtener evidencia, el auditor deberá usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que este tipo de 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. Dentro de los riesgos de auditoría tenemos:

- **El riesgo inherente:** la posibilidad de que exista un saldo de una cuenta o una información errónea de importancia.

- El riesgo de control: es el riesgo de que no se prevenga o detecte información errónea de importancia de manera oportuna por partes de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad.

- El riesgo de detección: es el riesgo que información errónea de importancia no sea detectada por los procedimientos sustantivos del auditor.

Estos tres componentes de riesgo de auditoría se consideran durante el proceso de planeación en el diseño de procedimientos de auditoría.

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.

Tanto en las pruebas de control como las pruebas sustantivas, el riesgo del 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 a realizar.

2- VALORACIÓN DEL RIESGO

La RT 37 introduce a nivel de todos los encargos regulados por ella un requerimiento por el cual el contador deberá tomar en cuenta la significación y los riesgos cuando planifica y ejecuta un encargo.

La RT 37 define la **Valoración del riesgo** como los “procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, debida a fraude o error, tanto en los estados contables como en las afirmaciones concretas contenidas en estas”²⁴.

²⁴ Resolución Técnica N° 37, Glosario.

Según el glosario de la RT 37, **Incorrección** es la “diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados contables y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. Cuando el contador manifiesta una opinión sobre si los estados contables se presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del contador, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados contables se presenten razonablemente, en todos los aspectos significativos”²⁵.

Frente a la falta de definición concreta de los riesgos de incorrección significativa en la RT 37, acudimos a la NIA 315, que así los considera:

- **“Los riesgos de incorrección significativa a nivel de los estados financieros** se refieren a los riesgos que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros tomados en su conjunto y, potencialmente afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son riesgos identificables con afirmaciones específicas a nivel de clase y de transacciones, saldos contables o información a revelar. Más bien, representan circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección significativa a nivel de aseveración. Los riesgos a nivel estados financieros pueden ser especialmente relevantes a la consideración del auditor de los riesgos de incorrección significativa debido a los fraudes”²⁶.

- En cuanto a los **riesgos de incorrección significativa a nivel de afirmación para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones**, se describen detalladamente cuales son las afirmaciones

²⁵ Ibídem, Glosario.

²⁶ NIA 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, Párrafos A 105 – A 108.

afectadas y a qué nivel, con el propósito de diseñar y aplicar pruebas de controles y pruebas sustantivas.

Los resultados de la evaluación de estos riesgos han de tenerse en cuenta en el diseño y aplicación de los restantes procedimientos de auditoría.

Cuando planifica y ejecuta un encargo de auditoría, el contador deberá poner su atención en la significación y los riesgos de incorrección material tanto a nivel de estados contables como a nivel de saldos, partidas y/o transacciones.

La RT 37 establece que para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, el contador deberá desarrollar su tarea cumpliendo los pasos que la misma establece, entre los cuales se encuentran:

- Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.
- 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 el objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos de auditoría a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si serán realizados por el contador o sus colaboradores. Preferentemente, la planificación deberá formalizarse por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, deberá comprender programas de trabajo detallados.

Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión, el auditor deberá aplicar, entre otros, el siguiente procedimiento de auditoría:

- **Evaluación del control interno pertinente a la valoración del**

riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. 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:

1. Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
2. Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
3. Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, si corresponde, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

Como se puede observar, la evaluación del control interno forma parte de las actividades de valoración del riesgo que realiza el auditor como base de su trabajo, a fin de definir la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar sobre los estados contables en su conjunto, o sobre saldos, partidas y/o transacciones en particular.

3- PROCEDIMIENTOS DE VALORACIÓN DEL RIESGO

La NIA 315 establece que el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados contables en su conjunto; y en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

Los procedimientos de valoración del riesgo consistirán en:

1. **Indagaciones** ante la dirección y ante otras personas de la entidad que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error. Entre ellas, podemos encontrar:

a. Las indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad que pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se preparan los estados contables.

b. Las indagaciones entre el personal de auditoría interna que pueden proporcionar información acerca de los procedimientos de auditoría interna aplicados durante el ejercicio, relativos al diseño y la eficacia del control interno de la entidad. Asimismo, ayudan a incluir o no en la definición de la estrategia de auditoría, la utilización del trabajo de auditoría interna como parámetro para definir la naturaleza, extensión u oportunidad de los procedimientos de auditoría.

c. Las indagaciones entre empleados que participan en el procesamiento y registro de las transacciones que pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de las políticas contables.

d. Las indagaciones a los asesores jurídicos internos que pueden proporcionar información acerca de litigios pendientes, cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, fraudes o indicios de fraude, etc.

e. Las indagaciones entre el personal de los departamentos de marketing o ventas que pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias, mercados, tendencias, etc.

2. **Procedimientos analíticos.** Los procedimientos analíticos aplicados en la etapa de valoración del riesgo pueden incluir información tanto financiera como no financiera, y pueden ayudar a la identificación de transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que puedan facilitar al auditor la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

3. **Observación e inspección.** La observación e inspección pueden dar soporte a las indagaciones ante la dirección y otras personas, y pueden proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno, de la efectiva realización de las actividades de control previstas por la dirección para mitigar los riesgos identificados. Pueden alcanzar a:

- a. Las operaciones de la entidad.
- b. Los documentos, registros y manuales.
- c. Los informes preparados por la dirección.
- d. Los inmuebles e instalaciones de la entidad.

No obstante ello, los procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría, sino que brindan un soporte para definir la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar sobre los estados contables y sus afirmaciones.

La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, re ejecución o procedimiento analítico), siendo esto fundamental para responder a los riesgos valorados. De entre los procedimientos sustantivos, podemos encontrar dos tipos: procedimientos analíticos y pruebas de detalle.

La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de evaluarse (tamaño de la muestra o número de observaciones de una actividad de control).

La oportunidad de evaluación de un procedimiento de auditoría se refiere al instante de tiempo o período en que se aplica a fin de obtener la evidencia (en un instante intermedio del ejercicio o al cierre).

Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

- Sólo se puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada información mediante la realización de pruebas de controles;

- En determinados casos, resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la correspondiente valoración del riesgo. Esto se puede producir porque los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante o porque la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, en consecuencia, el auditor no tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o
- Resulta eficaz un enfoque combinado con pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en las auditorías anteriores pueden proporcionar información sobre cuestiones como:

- Correcciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- El tipo de entidad y su entorno, y el control interno de la entidad (incluidas sus deficiencias).
- Los cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el período anterior, que pueden facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Si el auditor tiene la intención de utilizar la información obtenida en auditorías anteriores para los fines de la actual, determinará si sigue siendo relevante. A tal fin, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de los sistemas relevantes.

4- PROCESO DE VALORACIÓN DEL RIESGO DE LA ENTIDAD

La evaluación de riesgos es un componente esencial de todo sistema de control interno. Teniendo en cuenta el objetivo de dar una opinión

acerca de la razonabilidad de los estados contables bajo análisis, el auditor externo deberá identificar los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude y error que pudieran estar contenidos en ellos.

Para efectos de información financiera, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos de negocio, estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia, y decide sobre las acciones para atenuar sus efectos.

Al obtener una comprensión del proceso de evaluación de riesgos de la entidad, corresponde evaluar si hubo un riesgo que se esperaba sea identificado por el proceso. Si existe tal riesgo, obtener una comprensión de por qué ese proceso no pudo identificarlo y analizar si el proceso es apropiado a sus circunstancias o determinar si hay una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de evaluación de riesgos de la entidad.

En una situación en la que la entidad no ha establecido un proceso de evaluación de riesgos, el auditor deberá indagar a la administración para tomar conocimiento acerca de si la misma ha podido identificar riesgos de negocio relevante y la forma en que han sido abordados. Además deberá evaluar si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentada es apropiada en las circunstancias o determinar si representa una deficiencia importante en el control interno.

El análisis de los riesgos de incorrección material implica determinar la naturaleza de los mismos, su probabilidad de ocurrencia, su impacto y los planes de acción emprendidos por la empresa para atenuar sus efectos. Errores, irregularidades y mala información que pueden incluir:

- Omisión o alteración de transacciones.
- Aplicación de normas contables inapropiadas sobre transacciones o estimaciones.
- Inadecuada registración de asientos diarios.
- Registro de transacciones en un período equivocado o por

montos equivocados, o transacciones mal clasificadas.

- Falla al seleccionar la información pertinente para hacer estimaciones confiables.

- Aplicación de fórmulas o cálculos inapropiados.
- Errónea apropiación de activos.
- Registro de transacciones que no existen o no ocurrieron.

Además del riesgo de existencia de información financiera no confiable, el auditor externo deberá constatar la existencia de otros factores que pudieran afectar a la compañía, como por ejemplo aquellos que invalidan el supuesto de empresa en marcha.

Esto requiere que el auditor, como consecuencia de su tarea, detecte los riesgos existentes y arme su mapa de riesgos, a partir del cual y teniendo en cuenta los recursos disponibles, planificará su trabajo y definirá la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ejecutar con posterioridad para validar los saldos contenidos en los estados contables bajo análisis.

5- MATRICES DE RIESGOS

Una matriz de riesgo es una herramienta de control y de gestión comúnmente utilizada para identificar las actividades (procesos y productos) más importantes, el tipo y nivel de riesgos inherentes a estas actividades y los factores externos e internos que generan los mismos.

Una matriz permite evaluar la efectividad de la gestión de riesgos que impactan en la consecución de los objetivos previamente fijados.

Destaquemos que todo análisis de riesgos consiste en tres etapas:

- La estimación de la importancia del riesgo o su impacto en los objetivos perseguidos (alto, medio o bajo).
- La evaluación de la probabilidad que el riesgo se materialice (alto, medio o bajo).

- La evaluación de las medidas que conviene adoptar (administración de riesgos).

Una vez definida la matriz de riesgos, y con la convicción que el “riesgo cero” no existe por cuanto los recursos aplicados al control son limitados (relación costo – beneficio positiva), el auditor deberá definir el umbral a partir del cual evaluará la existencia de controles que mitiguen dichos riesgos.

El umbral de riesgos se trazará en función del concepto de materialidad, entendiendo por tal a la importancia relativa de una cuestión según el contexto. El contador determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable que el informe emitido por el contador cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe, o, como otro ejemplo, determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables de la dirección de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a éstos acerca de dicha cuestión. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destinan el informe o destinatarios.

Los riesgos en los que el auditor pondrá su atención son los que indiquen la existencia de incorrecciones materiales, debidas a fraude y error, en la información financiera objeto de su evaluación.

La codificación de los riesgos se utiliza para poder identificar con claridad a los mismos. Estos son algunos de los ejemplos que pueden encontrarse:

a) Riesgos por Factores Externos

a.1) Desastres Naturales.

a.2) Cambios en la política económica del país donde se encuentra

radicada la empresa.

- a.3) Quiebra de un proveedor clave.
- a.4) Avances tecnológicos del sector.
- a.5) Nuevas imposiciones de los organismos de contralor.
- a.6) Movimientos sindicales.
- a.7) Cambios en las leyes impositivas o medioambientales.

b) Riesgos por Factores Internos

- b.1) Falta de una adecuada definición y comunicación de los objetivos relativos a la información financiera.
- b.2) Dificultosa protección de los activos.
- b.3) Inestabilidad de los sistemas informáticos.
- b.4) Sucursales y administraciones situadas a distancias considerables.
- b.5) Problemas en las comunicaciones.
- b.6) Ociosidades y/o improductividades.
- b.7) Rotación y cambio excesivo del personal.
- b.8) Ausencia de un código de ética escrito.
- b.9) Falta de una política sobre los RRHH de la sección administración.

Niveles de Riesgos

Aceptable (Riesgo Bajo): Cuando se pueden mitigar siguiendo los procedimientos de rutina.

Moderado (Riesgo Medio): Se consideran aceptables en la medida que existan actividades de control.

Inaceptable (Riesgo Alto): Deben existir acciones que reduzcan su impacto y probabilidad, con revisión sistemática de los controles existentes.

6- MAPA DE RIESGOS

El siguiente es un modelo de mapa de riesgos. En el eje de las “X” encontramos el impacto de los riesgos (clasificados en bajo, medio y alto), y en el eje de las “Y” la probabilidad de su ocurrencia (tipificada como baja, media y alta). De la interrelación impacto – probabilidad, surgen áreas donde se sitúan los distintos riesgos, algunas con mayor concentración que otras.

En función de las zonas de mayor concentración de riesgos, de la calificación de los mismos y de los recursos disponibles para tratarlos, se trazará el umbral a partir del cual se encontrarán aquellos por los que la dirección emprenderá alguna acción o plan correctivo.

MATRIZ DE RIESGOS - MAPA DE RIESGOS				
Probabilidad	Alto	Inaceptable	Inaceptable	Inaceptable
	Medio	Moderado	Moderado	Inaceptable
	Bajo	Aceptable	Moderado	Inaceptable
		Bajo	Medio	Alto
		Impacto		

En el caso de los riesgos para los cuáles la dirección haya establecido controles (o acciones) para mitigarlos, el auditor deberá probar la efectividad de los mismos a fin de definir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría posteriores a desarrollar para validar los saldos. Dependiendo de la efectividad de los controles, dichos procedimientos posteriores podrían consistir en pruebas analíticas.

En tanto, para aquellos riesgos que a consideración del auditor sean significativos, pero la dirección no implementó ningún control para tratarlos, el auditor sólo podrá confiar en pruebas sustantivas de detalle para

validar los saldos en cuestión, las cuales deberán tener un significativo alcance y realizarse con la mayor proximidad posible al cierre del ejercicio.

7- FACTORES DE RIESGO DE FRAUDE

Es posible identificar los eventos o condiciones que indican un incentivo o presión para cometer o facilitar la oportunidad de cometer fraude (factores de fraude).

Algunos de estos factores de riesgo de fraude estarán presentes en entidades sin que ello implique un error material. En consecuencia, la determinación de si un factor de riesgo de fraude está presente y si se ha de considerar en la evaluación de los riesgos de errores materiales en los estados financieros requiere el ejercicio de juicio profesional.

Las condiciones que hacen factible el fraude son:

- Incentivo o presión para cometer fraude;
- Una oportunidad para cometer fraude;
- La capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

El error debido a fraude puede ser mayor cuando todas las condiciones estén presentes. Sin embargo, el hecho de que no se pueda verificar una o dos de estas condiciones no significa que no hay riesgo de error importante. De hecho, la observación de que los individuos tienen la actitud necesaria para cometer fraude o factores que indican que la administración u otros empleados pueden racionalizar la comisión de un fraude, es difícil de demostrar.

La medida en que cada una de las tres condiciones mencionadas anteriormente están presentes cuando el fraude se produce puede variar. En algunos casos, la importancia de los incentivos / presiones puede resultar en un riesgo de error importante debido al fraude, además de la importancia de las otras dos condiciones. Por ejemplo, un incentivo / presión para lograr un nivel de ganancias que se opone a una solicitud de préstamo, o para premios

de planes de compensación de incentivos, puede por sí solo resultar en un riesgo de error importante. En otros casos, una oportunidad fácil para cometer el fraude debido a la falta de controles puede ser la condición dominante, o la actitud de un individuo o la capacidad de racionalizar las acciones no éticas pueden ser suficiente para motivar a ese individuo a participar en el fraude, incluso en ausencia de incentivos / presiones significativas u oportunidades.

Ejemplos de Factores de Riesgos relacionados con errores provenientes de información financiera fraudulenta:

Incentivos / Presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ve amenazada por los acontecimientos económicos, la industria, o las condiciones de operación de la entidad, tales como:

- ✓ Alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañada por la disminución de los márgenes.
- ✓ Alta vulnerabilidad a los cambios rápidos, como los cambios en la tecnología, la obsolescencia del producto, o los tipos de interés.
- ✓ Disminuciones significativas en la demanda de los clientes y el aumento de las quiebras de empresas, ya sea en la industria o la economía en general.
- ✓ El rápido crecimiento o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con la de otras empresas del mismo sector.

Existe una presión excesiva en la gestión para satisfacer las necesidades o expectativas de terceros debido a lo siguiente:

- ✓ Expectativas de rentabilidad de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores importantes.
- ✓ Necesidad de obtener deuda adicional o financiamiento de capital para mantenerse competitivo.

Oportunidades

La naturaleza de la industria o de las operaciones de la entidad ofrece oportunidades para participar en la presentación de informes financieros fraudulentos que pueden surgir entre los siguientes:

- ✓ Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominar un determinado sector de la industria que permite a la entidad dictar los términos o condiciones a proveedores o clientes que pueden traducirse en operaciones inadecuadas o en no condiciones de libre competencia.

- ✓ Cuentas bancarias significativas u operaciones subsidiarias o sucursales en jurisdicciones de paraísos fiscales para los cuales no parece haber ninguna justificación de negocio claro.

El seguimiento de la gestión no es eficaz como resultado de lo siguiente:

- ✓ Dominio de la administración por una sola persona o un grupo pequeño (en un negocio no gestionado por el dueño) y sin los controles de compensación.

- ✓ La supervisión por los encargados del gobierno sobre el proceso de información financiera y el control interno no son efectivos.

- ✓ Hay una estructura organizativa compleja o inestable

Los componentes de control interno son deficientes como resultado de lo siguiente:

- ✓ El monitoreo inadecuado de los controles, incluidos los controles automatizados y los controles sobre la información financiera intermedia.

- ✓ Ineficaz rotación del personal encargado de la contabilidad, la auditoría interna, o el personal de tecnología de la información.

- ✓ Los sistemas de contabilidad y de información son ineficaces.

Actitudes/racionalizaciones

Actitudes / racionalizaciones incluyen:

- ✓ Comunicación de valores y normas éticas inadecuadas.
- ✓ Historial conocido de violaciones de leyes y reglamentos, o reclamaciones contra la entidad alegando fraude.
- ✓ Relación entre la administración y el auditor actual o predecesor es tensa.

CAPITULO V

HERRAMIENTAS PARA LA VALORACIÓN DEL RIESGO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN UNA AUDITORIA

Sumario: 1- Obtener un entendimiento del ambiente de control; 2- Programa de trabajo de auditoría para evaluar el ambiente de control; 3- Matrices de riesgos; 4- Programa de trabajo de auditoría para evaluar el proceso de evaluación de riesgos; 5- Actividades de control; 6- El sistema de información relevante para la información financiera, y la comunicación. La tecnología de la información; 7- Seguimiento de los controles (supervisión).

1- OBTENER UN ENTENDIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL

La siguiente planilla se presenta en formato de papel de trabajo, en donde se documentará nuestra comprensión del proceso de evaluación de riesgo de la entidad, mediante una síntesis de los resultados obtenidos de la tarea del auditor.

Empresa:

Fecha: / /

PAPELES DE TRABAJO

Nuestra comprensión de la evaluación de riesgos de la entidad y de sus resultados:

Descripción del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para objetivos de información financiera:

--

Descripción del proceso de la entidad para la estimación de la importancia de los riesgos:

--

Descripción del proceso de la entidad para evaluar la probabilidad de que ocurran:

--

Descripción del proceso de la entidad para decidir sobre las acciones para hacer frente a esos riesgos:

--

Riesgos de errores significativos no identificados por la Entidad

La evaluación si existe un riesgo subyacente de tal naturaleza que, a nuestro juicio, debería haber sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad.

Nuestra comprensión de por qué ese proceso no pudo identificarse y evaluar si el proceso es apropiado a sus circunstancias; determinar si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de evaluación de riesgos de la entidad

Si la entidad no ha establecido un proceso de evaluación de riesgo o tiene un proceso especial

Nuestra discusión con la gerencia sobre si los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera han sido identificados y la forma en que se han abordado.

Nuestra evaluación de si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentada es apropiada a las circunstancias; determinar si representa una deficiencia importante en el control interno

2- PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORÍA PARA EVALUAR EL

AMBIENTE DE CONTROL

El siguiente programa de trabajo se estructura para evaluar cada uno de los subcomponentes que definen el ambiente de control en una organización, y se presentan en formato de un papel de trabajo, en donde se asentarán las evidencias obtenidas de la aplicación de cada procedimiento, y la síntesis de la documentación elaborada por el auditor o provista por terceros que respalda a las mismas.

Empresa:

Fecha: / /

PAPELES DE TRABAJO

RELEVAMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL

Integridad y valores éticos

Solicitar y leer el Código de Ética vigente en la empresa.
Evidencia:
Documentación respaldatoria:

Efectuar una revisión del grado de conocimiento del Código de Ética, mediante un cuestionario elaborado a tal fin y destinado al personal de la empresa.
Evidencia:
Documentación respaldatoria:

Verificar la existencia de vacíos en el Código de Ética y malos entendidos sobre las normas contenidas en el mismo.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Identificar las operaciones de compras y ventas significativas llevadas a cabo en el ejercicio, para verificar la forma en que la empresa llevó a cabo las negociaciones (con alto nivel ético o no).

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Verificar si dichas operaciones significativas fueron correctamente reflejadas en la contabilidad, indagando con la Dirección acerca de las incorrecciones identificadas.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Compromiso de competencia profesional

Solicitar el detalle de los gastos de capacitación realizados durante el período, destinados al personal encargado del reconocimiento, ingreso y procesamiento de la información financiera.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Verificar en el Manual de Organización la existencia y adecuada descripción de los puestos de trabajo relacionados con el sector contabilidad. Caso contrario, verificar si dichas descripciones fueron comunicadas informalmente.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Determinar la existencia de una duplicidad de funciones, debido a que no están claramente definidas o conocidas las responsabilidades.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Cotejar selectivamente la descripción de un puesto de trabajo con el legajo del personal que esté a su cargo.
--

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Dirección y auditores

Verificar si en las Actas del Directorio se reflejan las decisiones y
--

acontecimientos económicos más importantes del período, como así también la aprobación de las estimaciones contables más significativas que se hayan realizado.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Solicitar el detalle de los gastos de representación (viáticos y pasajes) efectuados por la administración de la entidad (socios, directores, gerentes, etc.), y verificar su correcta imputación contable.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Solicitar los trabajos de la auditoría interna sobre algunos rubros definidos como claves por la auditoría externa, a fin de verificar el grado de independencia y desempeño de dicha área.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Filosofía de dirección y estilo de gestión

Lectura de la Memoria del Directorio para evaluar si la política de fijación de objetivos es prudente o riesgosa, así como también la descripción de los acontecimientos sucedidos durante el período y su

coherencia con la percepción del contexto económico en que se desenvuelve la empresa.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Identificar en la Memoria la razonabilidad de los medios establecidos por la Dirección para la consecución de los objetivos.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Solicitar información acerca de litigios e investigaciones en que esté involucrada la empresa, para determinar la naturaleza de los mismos y su correcta revelación en los estados contables.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Leer los estados contables de períodos anteriores para determinar si las políticas contables aplicadas por la empresa son prudentes o arriesgadas.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Solicitar las políticas de seguridad informática implementadas por la empresa, a fin de verificar las restricciones para el acceso a la información sensible.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Solicitar las políticas fijadas por la empresa para el resguardo de sus activos.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Estructura organizativa

En el Manual de Organización, verificar si el organigrama vigente en la empresa es adecuado para las actividades de la misma.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

En dicho organigrama, verificar que los puestos de trabajos claves estén debidamente cubiertos (por ejemplo, el puesto de gerente administrativo - financiero).

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Asignación de autoridad y responsabilidad

Determinar si las políticas de delegación de autoridad y responsabilidad son adecuadas para el cumplimiento de los objetivos fijados, y si se encuentran debidamente monitoreadas.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Determinar si el área contable cuenta con personal necesario para su normal funcionamiento.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Indagar al personal del área contable para determinar si conoce sus funciones, y cómo éstas se articulan con las de los demás, identificando duplicidad de tareas y vacíos significativos.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Políticas y prácticas de recursos humanos

Solicitar los requisitos establecidos en los perfiles para cada puesto de trabajo a ocupar en el área responsable de la información financiera, y analizar su adecuación.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Revisión de las políticas y procedimientos para la contratación, formación, promoción y remuneración de los empleados a asignar en el área contable.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Verificar la existencia de un régimen de sanciones, y que éste se aplique en función de fallas que pudieran haberse detectado.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Revisar los Legajos del Personal para determinar si se cumplen las políticas fijadas para la selección del personal.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Solicitar las planillas de remuneraciones, y selectivamente verificar si las mismas fueron correctamente liquidadas en función de las normas vigentes y de los servicios prestados por el personal.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Verificar la existencia de remuneraciones contingentes o variable de acuerdo con los resultados.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

Atmósfera de confianza mutua

Mediante un relevamiento de los sectores intervinientes en el procesamiento contable, identificar la duplicidad de funciones y actividades de control, generadas por la desconfianza en la competencia e integridad del compañero.

Evidencia:

Documentación respaldatoria:

A continuación, se presentarán papeles de trabajo típicos en la evaluación del ambiente de control:

- El cuestionario para relevamiento sobre el Código de Ética (preparado por el auditor y completado por personal de la empresa).
- La planilla con las conclusiones sobre el funcionamiento de cada uno de los componentes del ambiente de control (preparado por el auditor).

Empresa:

Fecha: / /

PAPELES DE TRABAJO

RELEVAMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL

CODIGO DE ÉTICA

CUESTIONARIO

Teniendo en cuenta el Código de Ética vigente en la entidad, conteste cada una de las siguientes afirmaciones. Justifique su respuesta indicando el artículo que la respalda:

Requerimiento del Código de Ética	AFIRMACIÓN			Artículo del Código de Ética
	Si	No	N/A	
1. Es incompatible el desempeño de cargos como director en otras empresas del medio.				
2. No pueden divulgarse situaciones internas generadas en la empresa (objetivos, políticas, riesgos, discusiones, etc.).				

Requerimiento del Código de Ética	AFIRMACIÓN			Artículo del Código de Ética
	Si	No	N/A	
3. Un auditor interno no podrá controlar aquel proceso o sector al cuál haya pertenecido en los últimos 18 meses.				
4. No está permitida la recepción de obsequios de proveedores y clientes, superiores a \$500.				
5. Se permite la entrega de obsequios a proveedores, clientes y funcionarios públicos.				
6. Un miembro del Directorio puede ser miembro del equipo de auditores internos.				
7. Los auditores internos no pueden recibir obsequios de la Dirección del ente.				
8. Está permitido el libre acceso a todos los datos financieros de la compañía.				
9. No existen límites para los gastos de representación (viáticos y pasajes) de la compañía.				
10. No pueden efectuarse trabajos ajenos a las actividades de la empresa, en horarios de trabajo.				

OBSERVACIONES GENERALES (PARA COMPLETAR POR AUDITORES EXTERNOS):.....

.....

.....

DESTINATARIO

AUDITOR EXTERNO

Empresa:

Fecha: / /

PAPELES DE TRABAJO

RELEVAMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

RESULTADOS DE LA EVALUACIÓN DE AMBIENTE DE CONTROL

Integridad y valores éticos		
Muy satisfactorio		Observaciones:
Satisfactorio		
Poco satisfactorio		

Compromiso de competencia profesional		
Muy satisfactorio		Observaciones:
Satisfactorio		
Poco satisfactorio		

Desempeño del Directorio y los Auditores		
Muy satisfactorio		Observaciones:
Satisfactorio		
Poco satisfactorio		

Filosofía de la Dirección y estilo de gestión		
Muy satisfactoria		Observaciones:
Satisfactoria		
Poco satisfactoria		

Estructura organizativa		
Muy satisfactoria		Observaciones:
Satisfactoria		
Poco satisfactoria		

Asignación de autoridad y responsabilidad		
Muy satisfactoria		Observaciones:
Satisfactoria		
Poco satisfactoria		

Políticas y prácticas en materia de recursos humanos		
Muy satisfactoria		Observaciones:
Satisfactoria		
Poco satisfactoria		

Atmósfera de confianza mutua		
Muy satisfactoria		Observaciones:
Satisfactoria		
Poco satisfactoria		

AUDITOR EXTERNO

3- MATRICES DE RIESGOS

El siguiente cuadro es un modelo de matriz para el análisis de los riesgos, aplicable a cualquier entidad.

Riesgos	Impacto			Probabilidad de ocurrencia			Nivel de Riesgo (*)
	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	
a) Por Factores Externos							
a.1) Desastres Naturales							
a.2) Cambios en la política económica del país donde se encuentra radicada la empresa.							
a.3) Quiebra de un proveedor clave.							
a.4) Avances tecnológicos del sector.							
a.5) Nuevas imposiciones de los organismos de contralor.							
a.6) Movimientos sindicales.							
a.7) Cambios en las leyes impositivas o medioambientales							
b) Por Factores Internos							
b.1) Falta de una adecuada definición y							

Riesgos	Impacto			Probabilidad de ocurrencia			Nivel de Riesgo (*)
	Alto	Medio	Bajo	Alto	Medio	Bajo	
comunicación de los objetivos relativos a la información financiera							
b.2) Dificultosa protección de los activos.							
b.3) Inestabilidad de los sistemas informáticos.							
b.4) Sucursales y administraciones situadas a distancias considerables.							
b.5) Problemas en las comunicaciones.							
b.6) Ociosidades y/o improductividades							
b.7) Rotación y cambio excesivo del personal.							
b.8) Ausencia de un código de ética escrito.							
b.9) Falta de una política sobre los RRHH de la sección							

(*) Niveles de Riesgos:

Aceptable (Riesgo Bajo): Cuando se pueden mitigar siguiendo los procedimientos de rutina.

Moderado (Riesgo Medio): Se consideran aceptables en la medida que existan actividades de control.

Inaceptable (Riesgo Alto): Deben existir acciones que reduzcan su impacto y probabilidad, con revisión sistemática de los controles existentes.

4- **PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORÍA PARA EVALUAR EL PROCESO DE EVALUACIÓN DE RIESGOS**

El siguiente programa de trabajo contiene las pruebas que el auditor externo deberá desempeñar para evaluar si las acciones llevadas a cabo por la empresa, tendientes a lograr un buen funcionamiento del componente evaluación de riesgos, son eficaces y eficientes.

Para ello, deberá evaluar la política de fijación de objetivos de la compañía en cuanto a la información financiera, las acciones para identificar y analizar los riesgos que pudieran afectar su consecución, y el seguimiento o retroalimentación permanente del sistema para mantenerlo actualizado sobre nuevos factores que pudieran aparecer.

Los procedimientos detallados son enunciativos y ejemplificativos, por lo que su aplicación deberá ser analizada en cada caso particular.

a) Leer las Actas de Asamblea y del Directorio para tomar conocimiento acerca de la política contable establecida.

b) Efectuar un relevamiento al personal administrativo – contable de la empresa para determinar el grado de conocimiento que los mismos tienen sobre las políticas contables.

c) Verificar que los hechos económicos principales ocurridos en el ejercicio estén incluidos en las Actas del Directorio y de la Asamblea (compra de inmuebles, inversiones significativas, revaluaciones, etc.).

d) Verificar que el área administrativa – contable cuente con los

recursos humanos suficientes para el correcto reconocimiento y procesamiento de las transacciones y/o hechos económicos.

e) Solicitar la documentación de respaldo de estimaciones, revaluaciones, etc. efectuadas por la empresa, no solo en el ejercicio económico bajo análisis sino también en períodos anteriores.

f) Determinar si en la entidad existen mecanismos para identificar riesgos externos e internos que afecten la consecución de los objetivos, como ser problemas de abastecimiento de mercaderías, movimientos sindicales, aumentos en los costos fijos, etc.

g) Seleccionar un grupo de transacciones diarias y revisar su correcto procesamiento y contabilización.

h) Verificar si la entidad participa en asociaciones que nucleen a los de su actividad, para recibir alertas con el suficiente tiempo sobre las condiciones cambiantes que pudieran afectarla.

i) Confeccionar un mapa con los riesgos detectados, incluyendo aquellos que puedan afectar su propio trabajo.

j) El auditor deberá verificar su conocimiento de los riesgos con el personal de la entidad.

5- PROGRAMA DE TRABAJO AUDITORÍA PARA EVALUAR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE CONTROL

A continuación se presenta un modelo de programa de trabajo para probar el funcionamiento de las actividades de control. Debido a lo específica que es cada organización, el mismo debe tomarse en forma ejemplificativa, de modo que deben efectuársele las modificaciones y agregados que se consideren necesarios en oportunidad de su utilización.

a) Verificar la periodicidad con que la entidad realiza la determinación y control de las desviaciones sobre las estimaciones realizadas.

b) Seleccionar algunas transacciones claves (de ventas, compras, pago de sueldos, anticipos de gastos, etc.), para verificar las autorizaciones, segregación de funciones, su debido procesamiento en el sistema contable y de gestión, etc. Reproceso de las mismas.

c) Verificar las medidas de seguridad informática adoptadas por la entidad, en cuanto al resguardo de equipos, back up, contraseñas, etc.

d) Visitar las oficinas y depósitos de los activos a fin de verificar su debida salvaguarda.

e) Solicitar las planillas de inventarios y arqueos llevados a cabo por la empresa, analizando los resultados y el seguimiento que la misma hizo de las diferencias encontradas.

f) Verificar las políticas previstas por la organización en lo que respecta a: centro de datos y operaciones de redes; adquisición, reposición y mantenimiento de software de sistemas; cambios en los programas; seguridad en los accesos a los programas; adquisición, desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones; cambios en los programas; etc.

6- PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE INFORMACIÓN RELEVANTE PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA, Y LA COMUNICACIÓN. LA TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

A continuación presentamos un modelo de programa de trabajo para probar el funcionamiento del componente del control interno – información y comunicación, en el proceso de generación de la información financiera. Al igual que el punto anterior, debido a lo específica que es cada organización, el mismo debe tomarse en forma ejemplificativa, de modo que deben efectuársele las modificaciones y agregados que se consideren necesarios en cada oportunidad.

a) Efectuar un relevamiento a los responsables de los distintos

procesos, a fin de obtener evidencia sobre su grado de conformidad respecto de la información con que cuentan.

b) Verificar si los permisos otorgados con las distintas claves de acceso al sistema de información computarizado, son suficientes para el desempeño de la tarea diaria, no violan la adecuada segregación de funciones, y son coherentes con los manuales de funciones y procedimientos.

c) Emitir listados de información en forma sorpresiva y cotejarlos con los ficheros físicos de documentación, a fin de concluir si el sistema de gestión brinda información confiable en todo momento o si son necesarias adecuaciones adicionales.

d) Verificar si la información clave es enviada entre los distintos sectores vía correo electrónico, y qué tipo de medidas de seguridad y resguardo de confidencialidad adoptó la entidad.

e) A través del relevamiento del proceso de generación de la información financiera, verificar si las personas que participan en el mismo conocen las funciones que le corresponden de acuerdo con el manual de funciones y procedimientos.

f) Verificar si existen funciones que se superpongan entre los sectores, u otras que no se ejecuten por desconocimiento.

g) Verificar si se confeccionan balances de períodos intermedios, si se comunican sus resultados a los sectores que correspondan, y si hay un seguimiento de las cifras con distorsiones significativas.

h) Mediante la indagación a los distintos sectores, concluir sobre el grado de confiabilidad que tiene cada sector respecto de las tareas e informes desarrollados por los demás. Del mismo podría concluirse la existencia de duplicidad de controles motivada por la desconfianza.

i) A través del análisis del organigrama de la entidad y de los medios de comunicación utilizados por la misma, concluir sobre la factibilidad que la información llegue a los distintos sectores en forma oportuna y

confiable.

j) Verificar la existencia de reclamos de los distintos sectores sobre la calidad de la información y los medios de comunicación, y las medidas correctivas implementadas por la empresa para solucionarlos.

k) Verificar la existencia de líneas anónimas de denuncia de hechos fraudulentos, sobre todos aquellos que afecten la calidad de la información financiera.

7- SEGUIMIENTO DE LOS CONTROLES (SUPERVISIÓN)

La supervisión consiste en controlar y vigilar las actividades de una entidad, área o sector, de manera que se realicen en forma satisfactoria, de acuerdo con las políticas y procedimientos preestablecidos, y a lo largo del tiempo.

El proceso de supervisión asegura que el control interno continúa funcionando adecuadamente, y comprende la evaluación por parte de los empleados del nivel adecuado, del diseño de los controles, su funcionamiento, y la forma en que se adoptan las medidas necesarias.

Se deben monitorear los ambientes interno y externo con el propósito de obtener la información que puede señalar la necesidad de reformular los objetivos o el sistema de control de la organización.

La supervisión también permite diagnosticar tempranamente los cambios y responder a ellos rápidamente. El cambio inesperado plantea un riesgo más significativo que aquel que ha sido anticipado, porque la organización puede no estar preparada para responder a las amenazas y oportunidades. En este punto adquiere especial importancia la identificación de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (FODA) del sistema de control interno.

Las operaciones de supervisión se materializan en dos formas: actividades continuadas o evaluaciones puntuales.

Las actividades continuadas se refieren a los propios mecanismos de supervisión que poseen los sistemas de control interno. En este sentido, cuanto mayor sea el nivel y la eficacia de la supervisión continuada, menor será la frecuencia y necesidad de las evaluaciones puntuales. Las actividades normales y recurrentes de la entidad incorporan procedimientos de supervisión continuada que, ejecutándose en tiempo real y arraigados en la entidad, responden de manera dinámica a las circunstancias de cada momento. En consecuencia, resultan más eficaces que una evaluación independiente. A través de las actividades de supervisión continuada, cada integrante de la organización debe estar en condiciones de controlarse a sí mismo y de controlar a los demás.

Las evaluaciones puntuales se refieren a aquellas actividades desempeñadas periódicamente a fin de evaluar el sistema de control interno, y que responden a una planificación previa. Forman parte de las funciones normales de auditoría interna y externa. Una combinación del trabajo de las dos auditorías, la interna y la externa, posibilita la realización de los procedimientos de evaluación que la dirección considera necesarios.

Una combinación de supervisión continuada y evaluaciones puntuales normalmente asegura el mantenimiento de la eficacia del sistema de control interno.

La evaluación del control interno como parte del proceso de valoración del riesgo en una auditoría representa una evaluación puntual del sistema de control interno. El auditor externo, como parte de sus tareas de revisión, podrá solicitar los informes de los auditores internos, a fin de concluir sobre las tareas de supervisión que realiza la entidad y definir la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas a realizar.

Para el seguimiento de los controles, se pueden utilizar distintas fuentes de información:

- Procedente de comunicaciones de terceros externos tales como quejas de clientes y comentarios de entidades reguladoras, que ser

indicativos de problemas (como por ejemplo, dudas sobre la correspondencia del principio de empresa en marcha) o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

- Procedente del propio sistema de información financiera de la entidad, la cual debe ser previamente chequeada a fin de concluir sobre su fiabilidad.

CAPÍTULO VI

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Sumario: 1- Procedimientos Analíticos; 2- Planificación; 3- Revisión Analítica Preliminar; 4- Procedimientos Analíticos Preliminares aplicados a V&A S.R.L.

1- PROCEDIMIENTOS ANALITICOS

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos.

Los Procedimientos Analíticos significan evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas

que son inconsistentes con la información relevante o se apartan de una manera importante de los montos pronosticados.

Los procedimientos analíticos se usan para los siguientes propósitos:

- Como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno
- Como procedimientos sustantivos cuando su uso pueda ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalle para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración a un nivel aceptablemente bajo
- Como una revisión general de los Estados Contables al final de la auditoría

La evidencia de auditoría corroborativa apropiada obtenida durante los procedimientos analíticos preliminares difiere del alcance de la evidencia de auditoría corroborativa obtenida al realizar procedimientos analíticos sustantivos. Los procedimientos analíticos preliminares proponen identificar riesgos potenciales de error material y otra información que pueda influir en el desarrollo de nuestro plan de auditoría, mientras que los procedimientos analíticos sustantivos se usan para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

2- PLANIFICACIÓN

Paso 1: Tareas Previas

- 1.1. Condiciones previas para un compromiso de auditoría.
- 1.2. Decisión de aceptación y continuación de las relaciones con el cliente.
- 1.3. Acordar los términos del compromiso.

Paso 2: Determinar la importancia relativa planeada (IRP). Al diseñar y desempeñar procedimientos analíticos, el auditor considera el

monto de la diferencia que puede aceptarse sin mayor investigación. Esta consideración es influida principalmente por la importancia relativa y la consistencia con el nivel deseado de seguridad. La determinación de este monto implica considerar la posibilidad de que una combinación de representaciones erróneas en el saldo de cuentas pudiera convertirse en un monto inaceptable

Paso 3: Obtener una comprensión de la entidad y su ambiente, incluyendo el control interno

- 3.1. Comprender la entidad y su ambiente.
- 3.2. Realizar indagaciones específicas sobre el fraude.
- 3.3. Comprender los procesos de negocios y el control interno.
- 3.4. Realizar procedimientos analíticos preliminares.

Paso 4: Identificar clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones de importancia relativa.

Paso 5: Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, incluyendo cualquiera que sea evaluado como significativo.

Paso 6: Diseñar respuestas generales para cubrir los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de estados contables.

Paso 7: Diseñar respuestas generales para cubrir los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de transacción, saldos de cuenta y revelaciones de importancia relativa.

3- REVISIÓN ANALÍTICA PRELIMINAR

Se requiere que realicemos Procedimientos Analíticos Preliminares como parte de nuestros Procedimientos de Evaluación del Riesgo para

ayudar a obtener nuestra comprensión general de la Entidad y su ambiente y para obtener una comprensión general del contenido de los Estados Contables y los cambios significativos de operaciones o contables que pueden haber ocurrido desde el Compromiso de Auditoría anterior.

Dichos Procedimientos de Evaluación del Riesgo nos familiarizan con la liquidez y rentabilidad de la Entidad y nos ayudarán a identificar asuntos que ponen en duda la capacidad de la Entidad para continuar como una empresa en marcha. Realizar dichos procedimientos implica buscar cambios inusuales en los Estados Contables o la ausencia de cambios esperados, para ayudarnos a identificar los Riesgos de Incorrección Material.

Deberemos evaluar si las relaciones inusuales o inesperadas que hayan sido identificadas al realizar los procedimientos analíticos, incluyendo aquellas relacionadas con las cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de error material debido a fraude.

La siguiente guía se relaciona con los procedimientos para las siguientes actividades:

1. Obtener información financiera: para realizar los procedimientos analíticos preliminares, debemos obtener la información financiera más reciente preparada por la entidad y la información financiera del período anterior en un formato comparable.

2. Comparar la información: utilizamos la información obtenida en el punto anterior para hacer comparaciones. Al hacer estas comparaciones, nuestro objetivo es identificar las condiciones que puedan indicar riesgos de incorrección material (ya sea provenientes de fraude o error/equivocación) en los estados contables. Podemos hacer esto considerando lo siguiente:

- Cambios inusuales o la ausencia de cambios esperados en los saldos de cuenta.
- Cambios inusuales o la ausencia de cambios esperados en las relaciones financieras clave.
- Las relaciones financieras y no financieras clave.

- La capacidad de producción en relación con las ventas registradas y los cambios en los inventarios.
- Las limitaciones físicas sobre el almacenamiento del inventario en relación con los saldos del inventario.

Determinar cuáles comparaciones y medidas realizar es un asunto de juicio profesional dependiendo de las circunstancias. Al examinar los cambios que han ocurrido a lo largo del tiempo, la información del período actual se compara con la información del período anterior, que puede incluir los siguientes cálculos:

- Cambios monetarios en los saldos de cuenta.
- Cambios de porcentaje por el período actual, comparados con el cambio de porcentaje por períodos anteriores similares.

Las comparaciones simples entre los saldos de cuenta del período actual y del período anterior pueden revelar nuevas cuentas no usadas previamente, cuentas que ya no estén en uso, o cuentas con saldos significativamente incrementados o disminuidos. Para determinar si dichos cambios son indicativos de riesgo de incorrección material, podemos considerarlos en el contexto de nuestra comprensión actual de la entidad. Esta comprensión incluye lo siguiente:

- La entidad y el ambiente en el cual opera; y
- La información acerca de los cambios y los cambios anticipados en las operaciones y las políticas contables obtenidas a través de comunicaciones continuas con la entidad desde el último compromiso de auditoría. Así como reuniones y discusiones con la alta administración, sostenidas para actualizar nuestra estrategia general de auditoría y nuestra comprensión de la entidad y su ambiente.

A partir de esta información, obtenemos una comprensión de los cambios que anticipemos en la información del período actual en comparación con la del período anterior. Por ejemplo, podemos esperar que las ventas sean aproximadamente un “x” porcentaje más altas que para el

mismo período del año anterior como resultado de un incremento en la fuerza de ventas.

Dado el propósito de los procedimientos analíticos preliminares, no desarrollamos expectativas precisas de los montos registrados.

3. Discutir con la administración las fluctuaciones o relaciones inusuales o inesperadas: podemos discutir los resultados con la administración y determinar si ofrecen explicaciones convincentes de las fluctuaciones. Es importante que las explicaciones sean consistentes con nuestra comprensión de la entidad y su ambiente. Podemos considerar también examinar la evidencia documental de soporte. Nuestras indagaciones a la administración son de naturaleza de alto nivel y se dirigen hacia identificar posibles causas de las fluctuaciones y determinar su efecto, si hay, sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría. Nuestras indagaciones nos ayudan a obtener una mayor comprensión de la entidad y su ambiente, y de las operaciones del período actual.

4. Análisis adicional de información financiera: este análisis adicional puede realizarse para ayudar a reducir la causa de una fluctuación para un saldo de cuenta en particular o grupo de saldos de cuenta. Esto nos ayuda en nuestra evaluación del riesgo para determinar con precisión los riesgos de error material para las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones y las aseveraciones relacionadas, así como para desarrollar un plan de auditoría apropiado. Este análisis adicional puede incluir lo siguiente:

- Calcular medidas y razones. Los indicadores de liquidez, actividad, rentabilidad, apalancamiento, productividad y valuación. El determinar cuáles medidas y razones calcular es un asunto de juicio profesional, dependiendo de las circunstancias. Las medidas usadas

necesitan ser bien consideradas para identificar las condiciones indicativas de riesgos de error material o las circunstancias de la entidad y la industria

- Hacer comparaciones adicionales de los montos registrados del período actual con información independiente. Podemos considerar hacer comparaciones entre:

- El presupuesto y los montos registrados
- Las operaciones paralelas
- La entidad y la industria o los competidores.

5. Análisis de información financiera. Evaluación y hallazgos

La evaluación y los hallazgos que resulten de los procedimientos analíticos preliminares deben documentarse.

**4- PROCEDIMIENTOS ANALITICOS PRELIMINARES
APLICADOS A V&A S.R.L.**

Los procedimientos analíticos preliminares serán aplicados a los Estados Contables de la entidad V&A S.R.L. La misma se radica en la Localidad de San Miguel de Tucumán, cuya actividad principal es la venta de artículos de ferretería y electricidad.

Comenzaremos la aplicación de los procedimientos analíticos preliminares a nivel de estados contables, para identificar los SalDOS de Cuentas y Revelaciones Materiales.

Debido a que la mayoría de los rubros y revelaciones de los estados contables son materiales, entonces podemos considerar uno o más niveles sucesivos de detalle de la composición de la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación, tomando en cuenta la naturaleza y composición de las partes disgregadas para identificar aquéllas que son materiales.

Para nuestra evaluación utilizamos los estados contables emitidos por la entidad al 31 de diciembre del año 2013 y 2012.

En primer lugar realizamos un análisis horizontal, el mismo consiste en calcular la diferencia en valores absolutos de las cuentas del estado contable actual respecto del anterior, la misma se refleja también en términos relativos. En base a esta información y utilizando el criterio profesional, podremos clasificar el saldo de las cuentas en cualitativamente material o no.

Del mismo modo, cuando el saldo de una cuenta sea mayor o igual a la importancia relativa determinada en el PASO 2²⁷, será considerada cuantitativamente material. Cuando el saldo de una cuenta no supere la importancia material no será cuantitativamente material.

Los factores cuantitativos y cualitativos relevantes para la identificación de las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones materiales pueden incluir los siguientes:

- * Tamaño y composición de la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.
- * Susceptibilidad de la incorrección debido a error o fraude.
- * Volumen de actividad, complejidad y homogeneidad de las transacciones individuales procesadas a través de una clase de transacciones o saldo de cuenta o reflejadas en la revelación.
- * La naturaleza de la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación (por ejemplo, las cuentas transitorias pueden justificar mayor atención).
- * Complejidades contables y de información asociadas con la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.
- * Sistemas utilizados en el procesamiento de las transacciones relacionadas con la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.
- * Probabilidad o posibilidad de pasivos contingentes significativos que surjan de las actividades reflejadas en el saldo contable o revelación.

²⁷ Para calcular la importancia relativa aplicamos el 2% del monto actual del activo corriente.

- * Existencia de Transacciones con Partes Relacionadas en la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.

- * Cambios del período anterior en la clase de transacciones, saldo de cuenta o características de la revelación (por ejemplo, complejidades nuevas o subjetividad o tipos nuevos de transacciones).

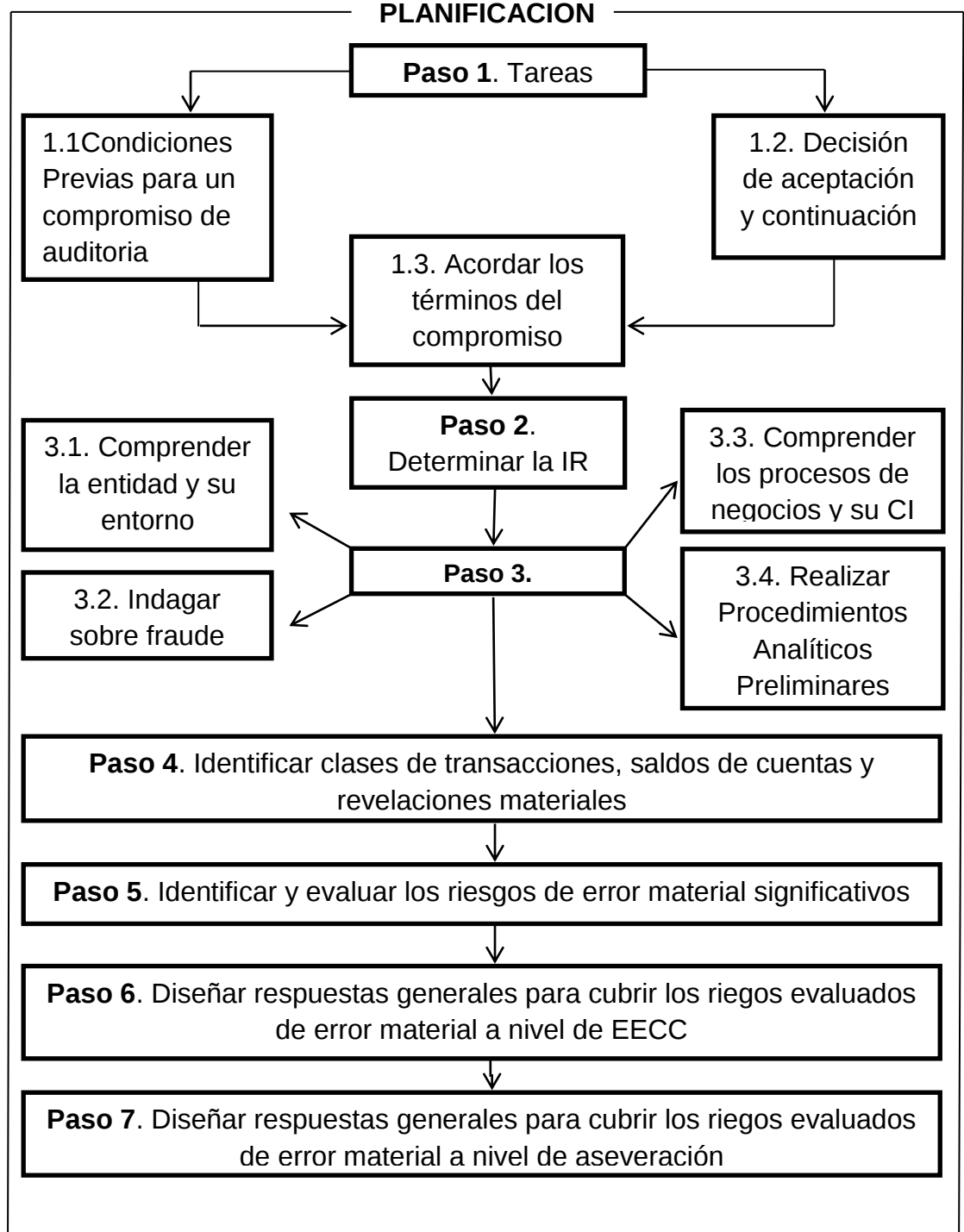
Seleccionamos para la evaluación de los Riesgos de Incorrección Material aquellas partidas cualitativamente y/o cuantitativamente materiales.

Para cada saldo de cuenta identificado en el punto anterior diseñamos respuestas generales para cubrir cada riesgo de incorrección material a nivel de aseveración.

Del trabajo desarrollado podemos concluir que los procedimientos analíticos preliminares pueden ayudarnos a identificar riesgos de error material, así como cambios significativos de operación o contables que puedan afectar nuestro plan de auditoría.

Los procedimientos de valoración del riesgo (indagación, procedimientos analíticos y observación) por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión del auditor, sino que brindan un soporte para definir la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar sobre los estados contables y sus afirmaciones. Es por ello que se destaca la importancia que posee la realización de procedimientos analíticos preliminares, los que nos facilitan la determinación de las pruebas de auditoría a ejecutar con posterioridad para validar los saldos contenidos en los estados contables bajo análisis.

DIAGRAMA DEL ENFOQUE DE AUDITORIA



PASO 3.4. Revisión Analítica Preliminar. V&A S.R.L.

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL							
Cuenta	EECC ANUAL		DIFERENCIA		¿Es material		Partidas seleccionada
	ACTUAL	ANTERIOR	MONTO	%	cuantitativo?	cualitativo?	
ACTIVO							
ACTIVO CORRIENTE							
<u>Caja y Bancos</u>							
Caja	40,246	19,144	21,102	110%	NO	SI	SI
Banco de la Nación Argentina	54,071	13,291	40,780	307%	NO	SI	SI
ICBC	541,053	116,759	424,294	363%	SI	SI	SI
	635,371	149,194					
<u>Créditos por Ventas</u>							
Deudores por Ventas	809,699	721,576	88,123	12%	SI	SI	SI
Tarjetas de Crédito a Cobrar	45,343	19,778	25,565	129%	NO	NO	NO
	855,042	741,353					
<u>Bienes de Cambio</u>							
Mercaderías	437,458	980,301	(542,843)	-55%	SI	SI	SI
	437,458	980,301					
<u>Otros Créditos</u>							
AFIP - Retenciones Ganancias	60,927	37,907	23,019	61%	SI	NO	SI
AFIP - Anticipo Imp. A las ganancias	44,834	75,594	(30,760)	-41%	NO	NO	NO
Impuesto Ley 25.413	15,754	12,459	3,295	26%	NO	NO	NO
IVA Crédito Fiscal Pendiente	21,668	11,984	9,684	81%	NO	NO	NO
D.R.M. Retenciones de Terceros	1,233	2,866	(1,633)	-57%	NO	NO	NO
D.R.M. Saldo a favor	923	-	923		NO	NO	NO
D.G.R. Ret. y Percep. IIBB	774	481	294	61%	NO	NO	NO
D.G.R. Saldo a Favor	3,673	160	3,513	2189%	NO	SI	SI
Retenciones de SUSS	1,046	913	133	15%	NO	NO	NO
Socios Cuentas Particulares	594,081	257,541	336,540	131%	SI	SI	SI
Anticipos Gastos	-	5,000	(5,000)	-100%	NO	NO	NO
Fondos para el concurso	37,765	146,240	(108,475)	-74%	NO	SI	SI
Valores Pendientes de Depósito	213,419	280,194	(66,775)	-24%	SI	NO	SI
IVA Retenciones	576	341	235	69%	NO	NO	NO
AFIP - Retenciones Pendientes	2,584	2,272	311	14%	NO	NO	NO

CUENTA	EECC ANUAL		DIFERENCIA		¿Es material		Partidas seleccionadas
	ACTUAL	ANTERIOR	MONTO	%	cuantitativo?	cuantitativo?	
Anticipos a Proveedores	101,281	13,920	87,360	628%	SI	SI	SI
Impuestos pagados por adelantado	710	151	559	370%	NO	NO	NO
Depósitos pendientes	5,000	49,714	(44,714)	-90%	NO	NO	NO
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	1,106,249	897,739					
	3,034,119	2,768,588					
ACTIVO NO CORRIENTE							
Inversiones							
Aportes Irrevocables	28,020	28,020	-	0%	NO	NO	NO
Bienes de Uso							
Muebles y Útiles	9,211	20,544	(11,333)	-55%	NO	NO	NO
Instalaciones	43,726	25,901	17,824	69%	NO	NO	NO
Rodados	168,175	231,690	(63,515)	-27%	SI	NO	SI
Equipos	127,888	19,525	108,363	555%	SI	SI	SI
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	349,000	297,661					
	377,020	325,681					
TOTAL ACTIVO	3,411,139	3,094,269					
PASIVO							
PASIVO CORRIENTE							
Deudas Comerciales							
Proveedores	212,808	382,331	(169,523)	-44%	SI	SI	SI
Valores pendientes de Débito	394,428	442,679	(48,252)	-11%	SI	NO	SI
Acreedores Varios	14,520	1,498	13,022	869%	NO	NO	NO
Anticipo de Clientes	-	233	(233)	-100%	NO	NO	NO
Remuneraciones y Cargas Soc.	621,755	826,742					
Haberes Netos a Pagar	61,558	45,960	15,597	34%	SI	SI	SI
Aportes y Contribuciones a Pagar	32,939	28,228	4,711	17%	NO	NO	NO
	94,497	74,188					

Cuenta	EECC ANUAL		DIFERENCIA		¿Es material		Partidas seleccionada
	ACTUAL	ANterior	MONTO	%	cuantitativo?	cuantitativo?	
Cargas Fiscales							
Impuesto Nacionales a Pagar	254,242	125,431	128,811	103%	SI	NO	SI
Impuestos Provinciales a Pagar	21,757	31,832	(10,074)	-32%	NO	NO	NO
Tributos Municipales a Pagar	5,829	8,174	(2,344)	-29%	NO	NO	NO
TOTAL PASIVO CORRIENTE	281,828	165,436					
	998,080	1,066,366					
PASIVO NO CORRIENTE							
Cargas Fiscales							
Impuestos Nacionales a Pagar	-	21,014	(21,014)	-100%	NO	NO	NO
	-	21,014					
Deudas Bancarias y Financieras							
Banco Credicoop - deuda concursal	-	1,296	(1,296)	-100%	NO	NO	NO
	-	1,296					
	-	22,310					
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE							
	998,080	1,088,676					
TOTAL PASIVO							
PATRIMONIO							
Aporte de los propietarios	246,480	246,480	-	0%	SI	NO	SI
Reserva Legal	49,296	49,296	-	0%	NO	NO	NO
Resultados no asignados	1,659,817	1,473,892	185,925	13%	SI	NO	SI
Resultado del ejercicio	457,467	235,925	221,542	94%	SI	NO	SI
TOTAL PATRIMONIO	2,413,059	2,005,592					

ESTADO DE RESULTADOS							
CUENTA	EECC ANUAL		DIFERENCIA		¿Es material		Partidas seleccionada
	ACTUAL	ANTERIOR	MONTO	%	cuantitativo?	cualitativo?	
Ventas	8,191,963	6,137,342	2,054,621	33%	SI	SI	SI
Costo de las ventas	(4,997,097)	(3,880,260)	(1,116,838)	29%	SI	SI	SI
Gastos de comercialización	(1,692,992)	(1,363,581)	(329,411)	24%	SI	SI	SI
Resultado de las ventas	1,501,874	893,502	608,372	68%	SI	NO	SI
Gastos de administracion	(920,715)	(706,199)	(214,516)	30%	SI	NO	SI
Ingresos Financieros	10,494	113,446	(102,951)	-91%	NO	NO	NO
Egresos Financieros	(523)	(1,535)	1,011	-66%	NO	NO	NO
Otros Ingresos	70,647	47,291	23,356	49%	SI	NO	SI
Otros Egresos	(25,147)	(30,270)	5,123	-17%	NO	NO	NO
Impuesto a las Ganacias	(197,844)	(97,702)	(100,142)	102%	SI	NO	SI
	(1,063,089)	(674,969)					
Ganancia Ordinaria	438,785	218,533					
Resultados extraordinarios	18,682	17,392	1,290	7%	NO	NO	NO
RESULTADO DEL EJERCICIO	457,467	235,925					

PASO 5: Identificar y evaluar los riesgos de error material significativos

PASO 7: Diseñar respuestas generales para cubrir los riesgos evaluados de error material a nivel de aseveración

Debemos diseñar procedimientos de control y sustantivos para cubrir los riesgos identificados relacionados con cada aseveración relevante para las revelaciones. Dichos procedimientos sustantivos deben depender de si hemos identificado un error significativo y si planeamos confiar en los controles.

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
CAJA Y BANCOS	Los saldos de bancos según extracto pueden discrepar con los saldos contabilizados. El saldo del rubro puede estar sobrevaluado porque: • Se han registrado ingresos ficticios de efectivo. • Se ha duplicado el registro de ingresos de efectivo. • Se han registrado ingresos de efectivo por importes superiores a los realmente ingresados. • No se han registrado egresos de efectivo (por ejemplo: no se contabilizaron cheques librados, transferencias de fondos a terceros, o gastos y comisiones bancarias). • Se ha malversado/robado efectivo sin haberse registrado la correspondiente pérdida.	1. A partir de los saldos del balance de comprobación, seleccionar todas las cuentas significativas que representen efectivo para arquear los respectivos fondos al cierre de ejercicio (considerar tanto el efectivo como: cheques recibidos de terceros, comprobantes de gastos, cheques de la entidad pendientes de entrega a proveedores, anticipos entregados al personal, etc.). Comprobar que los valores o comprobantes no representativos de fondos disponibles sean debidamente imputados a cuentas de activo o de pérdida, según corresponda. 2. Obtener las conciliaciones bancarias de todas las cuentas bancarias de la entidad al cierre de ejercicio (y posteriores). Preparar (o hacer preparar por el cliente) un resumen de las conciliaciones bancarias y asegurarse, sobre bases selectivas, de que: (i) los "saldos según el banco" consignados en tales conciliaciones coincidan con los saldos informados por los bancos en las respuestas a los pedidos de confirmación o en los

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
		extractos bancarios remitidos a la entidad; (ii) los "saldos según mayor" consignados en las conciliaciones coincidan con los saldos del balance de comprobación, (iii) las "partidas que suman" en las conciliaciones seleccionadas se hallen acreditadas en extractos bancarios posteriores a la fecha de conciliación; (iv) las "partidas que restan" se hallen correctamente sumadas y se encuentren como débitos en extractos bancarios posteriores a la fecha de conciliación; (v) no existan partidas conciliatorias antiguas o por conceptos inusuales. 3. Circularización a los bancos.
CUENTAS POR COBRAR	Las ventas se hacen a clientes con poco crédito, que pueden afectar los criterios de reconocimiento de ingresos cumplidos y el castigo final de cuentas incobrables. El saldo de la cuenta del mayor general puede no cruzar con el total de los saldos según el registro auxiliar de deudores. En caso de que no cruce, la diferencia puede no haber sido conciliada por la entidad. En caso de que la diferencia haya sido conciliada, la conciliación puede incluir partidas no válidas o importes incorrectos. Problemas de corte y otros: El saldo del rubro puede estar sobrevaluado porque: • Ventas realizadas después del cierre de ejercicio se han registrado como realizadas antes del cierre. • Se han emitido y procesado facturas por ventas inválidas. • Se han emitido notas de crédito pero éstas no se registraron en el mayor de créditos por ventas.	1. Obtener el registro auxiliar de créditos por ventas al cierre del ejercicio y cotejar que el total coincida, o esté debidamente conciliado, con el saldo de la respectiva cuenta del mayor general. 2. Corte de documentación de ventas (facturas y remitos, relacionada con la prueba de Ingresos - corte de ventas). 3. Seleccionar cobranzas a partir de extractos bancarios posteriores al cierre de ejercicio, y relacionarlas con las respectivas facturas. Cheques diferidos: se procederá a visualizar su cobro posterior. Visualización de recuperabilidad de los cheques rechazado. 4. Circularización de clientes. 5. Procedimientos alternativos para los clientes que no respondieron la circular 6. Revisión de las actas de asamblea en busca de nuevos contratos con clientes.

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
	• No se han registrado ingresos de fondos recibidos de clientes. • Cobranzas recibidas con anterioridad al cierre del ejercicio se han registrado como recibidas después del cierre. • La entidad no posee o no controla los derechos del crédito por ventas realizadas a la fecha de balance general. La previsión para créditos incobrables puede no estar adecuadamente determinada sobre la base de una razonable estimación de la recuperabilidad de las cuentas por cobrar. El saldo del rubro puede estar distorsionado porque los saldos por cobrar en moneda extranjera al cierre del ejercicio no han sido convertidos correctamente a moneda nacional. Cuestiones de presentación y revelación: • La entidad puede no cumplir con todos los requerimientos en materia de presentación y revelación relacionados con este rubro. • La información sobre el rubro puede no estar apropiadamente presentada y revelada, ni expresada en forma clara. • La información financiera y otro tipo de información sobre el rubro puede no estar presentada y revelada por los importes correctos. • La información presentada y revelada en los estados contables puede ser ficticia o no autorizada.	7. Evaluar si la política contable y los procedimientos relacionados con la previsión para créditos incobrables son apropiados, y comprobar que se hayan aplicado uniformemente con respecto al ejercicio anterior. Evaluar la precisión e integridad de las previsiones para cuentas de cobro dudoso: obtener el cómputo de la previsión para créditos incobrables preparada por la entidad. Comprobar la razonabilidad del saldo de tal previsión sobre la base de un análisis de anticuación de créditos, informes de los abogados de la entidad en materia comercial, cobros posteriores al cierre de ejercicio, respuestas válidas recibidas de los pedidos de confirmación, etc. 8. Probar la baja de créditos (de corresponder) a través de la revisión de la documentación que respalde su irrecuperabilidad y la debida autorización de la baja registrada. 9. Identificar saldos en moneda extranjera al cierre del ejercicio, validar el tipo de cambio utilizado por la entidad para convertirlos a moneda nacional con publicaciones independientes, y recalcular la conversión practicada. 10. Indagar a la administración y considerar la evidencia de auditoría disponible para identificar cualquier información adicional que deba ser expuesta en los estados contables de la entidad (créditos otorgados como garantía, etc.). 11. Verificar que los saldos revelados en el juego de estados contables crucen con los saldos

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
		del mayor general y el balance de comprobación. 12. Comprobar que los saldos relacionados con créditos estén apropiadamente presentados y revelados (segregación de créditos por ventas de otros créditos; segregación de porción corriente y no corriente; segregación de saldos por cobrar en moneda nacional y extranjera; identificación de saldos por cobrar a partes relacionadas; apertura de saldos por cobrar por plazo de vencimiento; etc.).
INVENTARIOS	El saldo del rubro puede estar sobrevaluado debido a que los registros incluyen mercaderías que no existen, ya sea porque: • Se han registrado compras ficticias de mercaderías. • Se han registrado compras de mercaderías antes de ser recibidas por la entidad. • Se han registrado mercaderías devueltas por los clientes antes de ser recibidas por la entidad. • Mercaderías que se vendieron a clientes aún se incluyen dentro del stock de Inventarios al cierre del ejercicio (la venta se encuentra realizada, es decir, se han transferido los beneficios y los riesgos de la cosa al comprador). • Mercaderías devueltas a proveedores no fueron eliminadas de los registros de Inventarios. • Mercaderías que fueron robadas no se han eliminado de los registros de Inventarios. • Mercaderías que se han entregado en consignación a clientes y que éstos han vendido a terceros antes del cierre del ejercicio, aún se incluyen dentro del stock de Inventarios al cierre. • Se han registrado mercaderías en	• Revisión de las existencias físicas por sobrevaluación • Revisión de las existencias físicas por subvaluación • Revisión de ajustes de inventarios físicos por faltantes o sobrantes

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
	tránsito aunque a la fecha de cierre de ejercicio no se habían transferido los riesgos y beneficios sobre esos activos.	
CUENTAS POR PAGAR	La conciliación entre las cuentas por pagar en el libro auxiliar y libro mayor pueden contener partidas en conciliación inválidas, que pueden resultar en un error de cuentas por pagar. Los pagos realizados a proveedores no poseen autorización alguna.	• Circularización de proveedores. • Procedimientos alternativos para aquellos que no respondan. • Test de pasivos omitidos. • Solicitud de composición a la Cía. y posterior cruce con la contabilidad. • Solicitar la recepción de las facturas y los posteriores pagos para analizar suficiencia de la provisión de gastos.
DEUDAS FISCALES	* El saldo del rubro puede estar distorsionado porque en la determinación de impuestos: • No se consideraron todos los conceptos que integran la base imponible según las normas fiscales vigentes. • No se aplicaron las alícuotas vigentes según las normas fiscales vigentes o hubo errores de cálculo. * El saldo del rubro puede estar subvaluado porque: • No se encuentran debidamente provisionadas las cargas fiscales devengadas adeudadas al cierre. • En la determinación de la base de cálculo de impuestos no se han considerado todos los conceptos que establecen las respectivas normas fiscales. * Los asientos de impuesto diarios se registran con montos incorrectos en el libro mayor. Cuestiones de presentación y revelación: • La entidad puede no cumplir con todos los requerimientos en materia de presentación y revelación relacionados con este rubro. • La información sobre el rubro puede no estar apropiadamente	• Revisión analítica de impuestos liquidados por el asesor impositivo. Visualización de los pagos realizados. Se analiza en conjunto con los créditos fiscales ("Otros Créditos").

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
	presentada y revelada, ni expresada en forma clara. • La información financiera y otro tipo de información sobre el rubro puede no estar presentada y revelada por los importes correctos. • La información presentada y revelada en los estados contables puede ser ficticia o no autorizada.	
DEUDAS SOCIALES	* El saldo del rubro puede estar subvaluado porque no se han provisionado otras obligaciones laborales adeudadas al cierre, tales como: • vacaciones proporcionales no gozadas; • porción devengada del sueldo anual complementario; • gratificaciones y/o bonos; * Las vacaciones acumuladas y otros días libres se calculan y registran de forma incorrecta. Los asientos de sueldos diarios se registran con montos incorrectos en el libro mayor. Cuestiones de presentación y revelación: • La entidad puede no cumplir con todos los requerimientos en materia de presentación y revelación relacionados con este rubro. • La información sobre el rubro puede no estar apropiadamente presentada y revelada, ni expresada en forma clara. • La información financiera y otro tipo de información sobre el rubro puede no estar presentada y revelada por los importes correctos. • La información presentada y revelada en los estados contables puede ser ficticia o no autorizada.	*En base a la nómina de personal se procederá a validar el cálculo de la provisión de vacaciones realizado por la Cía. *Realización de pruebas globales y visualización de órdenes de pago y débitos posteriores *Examinar el pago posterior al cierre del ejercicio de las remuneraciones del último mes. *Visualización de F 931, presentaciones y pagos. *Verificar que los saldos revelados en el juego de estados contables crucen con los saldos del mayor general y del balance de comprobación *Comprobar que los saldos relacionados con deudas estén apropiadamente presentados y revelados.
VENTAS	Las facturas emitidas y contabilizadas no corresponden a ventas válidas de bienes o servicios (ventas ficticias).	*Corte de ventas *Prueba global de ventas *Análisis de notas de crédito y débito posteriores.

Clases de Transacciones , Saldos de Cuenta y Revelaciones materiales	Riesgos de Error Material (ROMM) ("¿Qué puede salir mal?")	Procedimientos sustantivos planeados
	Las mercancías son enviadas a los clientes y no se genera factura alguna. Las ventas extranjeras y las cuentas por cobrar denominadas en moneda extranjera se traducen a la tasa de cambio incorrecta. Se registran ventas no perfeccionadas al cierre del ejercicio. (RIESGO DE CORTE)	Presentación y revelación: 1. Verificar que los saldos revelados en el juego de estados contables crucen con los saldos del mayor general y los del balance de comprobación. 2. Con base en nuestra comprensión de la entidad y su ambiente, las pruebas sustantivas ejecutadas y una revisión del balance de comprobación, identificar las categorías significativas de ingresos y sus costos asociados. 3. Examinar los estados contables para determinar si cada una de las categorías significativas de ingresos identificadas en el punto anterior han sido apropiadamente expuestas en los estados contables con sus costos asociados. 4. Verificar que los importes revelados de cada una de las categorías significativas de ingresos y costos son razonables en función del trabajo de auditoría realizado.
COSTO DE VENTAS	Cuestiones de presentación y revelación: • La entidad puede no cumplir con todos los requerimientos en materia de presentación y revelación relacionados con este rubro. • La información sobre el rubro puede no estar apropiadamente presentada y revelada, ni expresada en forma clara. • La información financiera y otro tipo de información sobre el rubro puede no estar presentada y revelada por los importes correctos. • La información presentada y revelada en los estados contables puede ser ficticia o no autorizada.	1. Verificar las actas de asamblea y de directorio e identificar las decisiones que puedan generar cambios en el patrimonio de la cía. 2. Verificar para cada una de las variaciones que se identifiquen en el patrimonio que las mismas (de corresponder) se encuentren aprobadas en las actas.
PATRIMONIO NETO	Los saldos que componen este rubro pueden estar distorsionados debido a que: • No se registraron en el mayor general decisiones tomadas por la asamblea de socios u accionistas que afectaron cuantitativamente el patrimonio neto de la entidad (constitución o incremento de reservas con resultados acumulados; aplicación de reservas con resultados acumulados; distribución de dividendos en acciones; capitalización de resultados acumulados; etc.). • Se registraron movimientos cualitativos dentro del patrimonio neto de la entidad por importes incorrectos.	1. Verificar las actas de asamblea y de directorio e identificar las decisiones que puedan generar cambios en el patrimonio de la cía. 2. Verificar para cada una de las variaciones que se identifiquen en el patrimonio que las mismas (de corresponder) se encuentren aprobadas en las actas.

INDICE BIBLIOGRAFICO

a- General

Resolución Técnica N° 37 FACPCE, Normas de auditoria, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, (b. o. 22/03/2013).

Resolución Técnica N° 7 FACPCE, Normas de Auditoria, (b. o. 26/09/1985)

ESPAÑOL, Guillermo G., SUBELET, Carlos J., R.T. N° 37 Normas de Auditoria, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones y Servicios, 1° Edición, Librería Editorial Osmar D. Buyatti, (Buenos Aires 2013).

b- Especial

Norma Internacional de Auditoria (NIA) 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno,

c- Otras Publicaciones

Norma Internacional de Auditoria (NIA) 402, Consideraciones de auditoria relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

Informe COSO - Committee of sponsoring organizations (Año 1992).

Norma Internacional de Auditoria (NIA) 705, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.

Norma Internacional de Auditoria (NIA) 570 Empresa en funcionamiento.

Norma Internacional de Auditoria (NIA) 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las normas internacionales de auditoria.

Norma Internacional de Auditoria (NIA) 710, Información comparativa- cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.

SVIDOVSKY, Marcelo, Contrato de auditoria, informe 8 del CECyT de la FACPCE, año 1987.

INDICE

Prólogo	1
---------------	---

Capítulo I.

Estructura de la resolución técnica 37

1- Estructura de la RT 37	3
2- Introducción	5
3- Normas comunes a los servicios de auditoria, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificacion y servicios relacionados.....	7
4- Normas de auditoría	11
5- Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios....	15
6- Normas sobre otros encargos de aseguramiento	15
7- Normas sobre certificaciones	18
8- Normas sobre servicios relacionados	18

Capítulo II

Auditoria externa de estados contables

1- Naturaleza del encargo.....	21
2- Marco de informacion bajo el cual se preparan los estados contables.....	22

3-	Normas para el desarrollo del encargo	24
4-	Normas sobre informes	31

Capítulo III

Modelo de control interno previsto por el Informe Coso

1-	Definición de control interno	42
2-	Objetivos de control interno	43
3-	Componentes del informe coso	43

Capítulo IV

Valoración del riesgo del sistema de control interno

1-	Definición de riesgo	48
2-	Valoración del riesgo	49
3-	Procedimientos de valoración del riesgo	52
4-	Proceso de valoración del riesgo de la entidad	55
5-	Matrices de riesgos.....	57
6-	Mapa de riesgos	59
7-	Factores de riesgo de fraude	61

Capítulo V.

Herramientas para la valoración del riesgo del sistema de control interno en una auditoría

1-	Obtener un entendimiento del ambiente de control	65
2-	Programa de trabajo de auditoría para evaluar el ambiente de control.....	67
3-	Matrices de riesgos.....	80
4-	Programa de trabajo de auditoría para evaluar el proceso de evaluación de riesgos.....	83

5- Programa de trabajo auditoría para evaluar la realización de actividades de control.....	84
6- Programa de trabajo de auditoría para evaluar el sistema de información relevante para la información financiera y la comunicación. La tecnología de la información	85
7- Seguimiento de los controles (supervisión)	87

Capítulo VI.

Procedimientos analíticos

1- Procedimientos analíticos	90
2- Planificación	91
3- Revisión analítica preliminar	92
4- Procedimientos analíticos preliminares aplicados a V&A S.RL.	96
Indice bibliografico.....	111
lindice	113