



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

UNA IMAGEN FIEL DE AUDITORÍA – SU APLICACIÓN EN UN ESTADO FINANCIERO ESPECÍFICO, DE CONFORMIDAD CON LA NIA 805

Autores: Bassett, Ana Verónica
Guanuco, Andrea Luciana

Director: Macías, Francisco

2013

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

Vivimos en un mundo que cambia segundo a segundo, la tecnología va demandando cambios en el manejo de los sistemas de información producto de la globalización. Por estos motivos los procesos de auditoría son cada vez más indispensables, ya que permiten contar con información económica y financiera de calidad y confiable, dicha información será un requisito para el buen funcionamiento de los estados financieros y de capitales.

Lograr la confianza y calidad de la información hace necesario conocer el manejo adecuado del sistema de información financiero para poder establecer su veracidad. Esto se logra mediante servicios profesionales que prestan los contadores públicos a través de los denominados “contratos de aseguramiento” y en particular la “Auditoría de estados financieros”, en igual medida son necesarias las NIA (Normas internacionales de Auditoría).

Las NIA son un estándar internacional emitido por el comité IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) perteneciente a la IFAC (International Federation of Accountants); Esta última es un organismo mundial de la profesión contable que trabaja con 155 organizaciones miembro en 113 países, cuyo objetivo es el de proteger el interés público a

través de la exigencia de altas prácticas de calidad, que deben llevar a cabo los contadores en el mundo.

La IAASB, emite los estándares internacionales de Auditoría (NIA), utilizados para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad, también emite estándares internacionales para trabajos de aseguramiento, control de calidad, y servicios relacionados. Así mismo emite las denominadas declaraciones prácticas para proveer asistencia técnica en la implementación de los estándares y promover las buenas prácticas.

Las normas de Auditoría son medidas establecidas por la profesión y por la ley, que instauran la calidad, los procedimientos y los objetivos que se deben alcanzar en la auditoría. Fueron el resultado del proyecto Claridad, el cual ha realizado una revisión sustancial de las normas para alcanzar una mayor calidad y ajustar la estructura de las mismas para facilitar su adecuación a diferentes países alrededor del mundo, están vigentes desde el 15 de diciembre de 2009, establecidas y aclaradas por la profesión contable en los Estados Unidos para el desarrollo de auditorías de estados financieros.

El país que no quiera someterse a las NIA perderá grandes oportunidades de mejorar y prontamente podrán quedar aisladas del resto del mundo, sumido en sus propios problemas sin ningún tipo de ayuda internacional y con cada vez menos posibilidades de desarrollo.

En la Argentina, en el año 2003, la junta de Gobierno había resuelto adoptar las NIA mediante la resolución JG N° 284; Al siguiente debido a cambios de fondo en la redacción de las NIA por parte de la IAASB, se lo deroga. LA Junta de Gobierno emitió la resolución N°315/05, la cual prorrogaba la entrada en vigencia de la Resolución N° 284/03.

Los argumentos que se empleaban para dilatar la aprobación de las NIA eran entre otros, la falta de capacitación de la profesión. Los jueces y

reguladores desconocen las normas; Las NIA implican mayores trabajos y documentación; No existían versiones en español actualizadas, etc.

En el año 2010 la mesa directiva de esta federación creó tres comisiones para que analizara la implementación en nuestro país de las NIA, de el análisis resultó un plan para su implementación, fue presentado a la mesa directiva y a la junta de gobierno en Abril de 2011.

Este plan fue ampliamente estudiado y debatido por el CENCyA, surgió la propuesta de la convergencia de las Normas Argentinas de Auditoría con las Normas Internacionales de Auditoría, teniendo en cuenta que la mencionada convergencia poseía aspectos favorables como:

- Facilitar el proceso de reconocimiento de que las Normas Argentinas de Auditoría, no están en contradicción con las NIA.
- Fortaleza la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, consecuentemente se reduce el costo de capital.
- Mejora el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo.

La propuesta fue aprobada y así la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de consejos profesional de ciencias económicas resolvió Aprobar las siguientes Resoluciones Técnicas

N° 32” Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría”

N° 34 “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia”.-

N° 35 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados”.-

N° 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios relacionados”.-

PRÓLOGO

Esta tesis se realizó como trabajo final de la carrera de Contador Público Nacional para la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El profesional en ciencias económicas es necesario para el desarrollo económico social, no solo porque esta encargado de las finanzas de una empresa, sino también por su actuación en las decisiones gubernamentales, y en este punto es de destacar, que en nuestro medio local asesora pequeñas y medianas empresas, constituidas en su gran mayoría por empresas familiares.

En el presente trabajo, se desarrolla una de las áreas de asesoría que tiene el contador, como es su rol de auditor, y a partir de esto como impactará la adopción de normas internacionales de auditoría, en el trabajo que él desarrolla.

El auditor, es el profesional encargado de dar confianza a los usuarios acerca de la información contenida en los estados contables; esto se logra mediante el informe que emite como, profesional independiente, del ente que emite dichos estados.

Las nuevas normas de auditoría emitidas por la FACPCE, se posicionan como un desafío para los profesionales en dicha área, pero no solo para ellos sino también para los empresarios, considerando que por un

lado el auditor va a dejar constancia de su responsabilidad en la emisión del informe de auditoría, pero el empresario tampoco desconocerá la suya, al manifestar como obtuvo la información que refleja en los estados contables.

Con este trabajo se pretende introducir al lector en el concepto de NIA, en términos generales y particularmente en el sistema de información contable y los efectos que tendrán, en los nuevos servicios que prevé la RT 37 y en las próximas auditorías.

Agradecemos de manera muy especial la colaboración del Profesor CPN Francisco Macías, Jefe de Trabajos Prácticos de la Cátedra de Auditoría I de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán quien, generosamente acepto nuestra elección de director, nos guió en la realización del trabajo y generosamente, nos brindo información sobre el tema en cuestión y puso a nuestra disposición sus conocimientos.

INTRODUCCION

La auditoría puede definirse como «un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso».

Por otra parte la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

El trabajo del auditor se rige por normas de auditoría, actualmente en Argentina, se dio la puesta en vigencia de normas internacionales de auditoría emitidas por el IAASB de la IFAC, con lo cual se exige que el auditor sea Contador Público Nacional, y tenga conocimiento íntegro de las NIA.

El Contador Público independiente en todos los casos en que haya hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del examen que practicó, esto por la obligación moral y profesional que tiene de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes. Cuando sea contratado para llevar a cabo un examen de estados financieros está obligado a rendir su dictamen sin importar las circunstancias, pues si realizó su trabajo de auditoría y existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los deberá indicar claramente, así como el efecto que tuvieron en su opinión.

Un trabajo es reconocido cuando es un trabajo de calidad, para que la auditoría sea considerada por el empresario como actividad indispensable es necesario que los informes de los auditores sean útiles, relevantes y confiables, por lo que los conceptos adoptados por la auditoría son de especial importancia para una correcta determinación de la organización empresarial.

CAPITULO I

INTRODUCCION AL CONCEPTO DE NIA

Sumario: 1.-Definición de NIA. 2.- Organizaciones que las emiten. 2.1. IFAC. 2.2 IAASB. 2.3 Cuadro de Organización Interna. 2.4 Estructuración de las NIA.

1.1.- Definición de NIA

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA, en adelante serán denominadas NIA, son la presencia de la voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos, uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público. Estas normas fueron expedidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Practicas de Auditoria anualmente.

Las NIA tienen como objetivo dotar al profesional de herramientas para que este pueda realizar una auditoría, con elevados niveles de calidad, confiabilidad en la información financiera y a su vez de ética, para garantizar el cumplimiento de principios fundamentales, como: integridad, objetividad, competencia, diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.

1.2.- Organizaciones que las emiten

1.2.1.- HISTORIA DEL IFAC¹

IFAC se estableció formalmente el 7 de octubre de 1977, durante el 11° Congreso Mundial de contadores de Múnich, Alemania.

La IFAC es un grupo de contadores profesionales y elabora normas internacionales para el uso de la profesión contable y los gobiernos de todo el mundo. A través de sus juntas independientes, emisoras de normas, la IFAC formula normas internacionales sobre auditoría, ética, educación y contabilidad del sector público. Asimismo, desarrolla pautas y promueve el acto de compartir los recursos tendientes a servir a los contadores profesionales, en su trabajo en el ámbito de negocios, a cuyo efecto ha establecido grupos que abordan temas pertenecientes, a pequeñas y medianas prácticas, y naciones en desarrollo.

Dentro de la IFAC existen tres comités que se dedican específicamente a un sector particular de la profesión: el comité de contadores profesionales de negocios, que elabora pautas y permite compartir conocimientos entre más de un millón de contadores de todo el mundo, el comité de naciones en desarrollo, que se creó en el año 2005 para brindar respaldo a la profesión contable en todas las regiones del mundo; y el comité de pequeñas y medianas empresas practicas, con el propósito de representar los intereses de las mismas y de otros contadores que se desempeñan en Pymes.

IFAC mantiene contactos periódicos con IOSCO², el Comité de Basilea, la Asociación de Supervisores de Entidades Aseguradoras, la Comisión Europea y con el Foro Internacional de los Supervisores Independientes de los Auditores (IFIAR, según su sigla en inglés).

Se ha trabajado mucho para intensificar el diálogo y buscar vías para la colaboración, insistiendo en la idea de que en realidad las

¹ IFAC: Federación internacional de contadores.

²Organización Internacional de Comisiones de valores, su sigla en inglés es IOSCO.

organizaciones profesionales y los reguladores comparten un objetivo común: mejorar la calidad de la información financiera necesaria para el eficiente funcionamiento del mercado financiero y de capitales. Hoy la profesión se encuentra fortalecida y el foco está puesto en mantener su relevancia.

1.2.2.- OBJETIVOS DEL IAASB

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) desarrolla normas y guías de auditoría y aseguramiento para uso de todos los contadores profesionales, bajo un proceso compartido de definición de normas que involucra al Consejo de Supervisión del Interés Público -el cual supervisa las actividades del IAASB- y el Grupo Consultivo Asesor del IAASB -el cual ofrece aportes de interés público para el desarrollo de las normas y guías.

El objetivo del IAASB es servir el interés público con la definición de normas de auditoría, aseguramiento y demás normas relacionadas de alta calidad y facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales de auditoría y aseguramiento, mejorando así la calidad y consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza del público en la profesión de auditoría y aseguramiento global.

Visión del IASB

Trabajan en la búsqueda de un conjunto único de normas globales de buena calidad para ser utilizadas en los mercados de capitales de todo el mundo.

Beneficios de tener Normas Globales

Los inversores quieren reducir costos y las normas contables globales lo permiten. Esto significa tener información comparable mundialmente y transparente; y reducir los costos de acceso al crédito internacional.

La organización internacional de la profesión³

Los desafíos inmediatos de la profesión son:

- Establecer normas en forma independiente.
- Mejorar la transparencia.
- Alcanzar un nivel más alto de cumplimiento normativo.
- Obtener un rango de habilidades más amplio.
- Educar y capacitar.
- Desarrollar sistemas y tecnologías.

³ Miembros del IAASB, visita de Jan Engström y Amaro Gomes, en Imagen Profesional, Agosto del 2010.

1.2.3.- CUADRO DE ORGANIZACIÓN INTERNA

IFAC. FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES CONSEJOS Y COMITÉS QUE SE ENCUENTRAN EN SU ÁMBITO

CONSEJOS	EMITEN
IAASB: International auditing and assurance standards board	Estándares internacionales de auditoría y aseguramiento (NIA)
IAESB: International accounting education standards board	Estándares internacionales de educación (NIE)
IESBA: International ethic standards board for accountants	Estándares internacionales de ética (Código de ética internacional)
IPSASB: International public sector accounting standards board	Estándares internacionales de contabilidad para el sector público (NICSP)
COMITÉ	FUNCIÓN
Compliance advisory panel	Supervisa la implementación y operación del programa de cumplimiento de los miembros de IFAC
Developing Nations	Propicia el desarrollo de la profesión en todas las regiones del mundo, especialmente en desarrollo
Nominating	Realiza recomendaciones para la elección de los candidatos a ocupar roles en los Consejos y Comités de IFAC
Professional accountant in business	Provee recursos y facilita el intercambio de conocimiento y buenas prácticas entre los profesionales empleados en diversos entes
Small and medium practices	Provee recursos y facilita el intercambio de conocimiento y buenas prácticas entre los contadores que sirven a las PyME
Transnational auditors	Interpreta las necesidades de los miembros del "Foro de firmas" para lograr la mejor aplicación de las normas contables y de auditoría
<p align="center">Public Interest Oversight Board (PIOB) Busca incrementar la confianza de los inversores y otros en cuanto a que las actividades de IFAC de interés público respondan apropiadamente al interés público</p>	

IASCF: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION

CUERPOS PRINCIPALES	FUNCIÓN
IASB: International Accounting Standards Board	Aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIIF) y las Interpretaciones aprobadas previamente por el IFRIC
Trustees	Nombra los miembros del IASB, supervisa y recauda los fondos necesarios
Standards Advisory Council	Es un órgano consultivo del IASB sobre su agenda, el programa de trabajo, etc.
International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)	Aprueba las Interpretaciones IFRIC para su análisis por el IASB

1.2.4.- ESTRUCTURACION DE LAS NIA

Las NIA tienen una estructura en la que se presenta información en secciones separadas: introducción, objetivo, definición, requisitos y aplicación, y otro material explicativo.

- **INTRODUCCION:** puede incluir según se necesite, asientos como una explicación del propósito y el alcance de la NIA, incluyendo como se relaciona con otras NIA, la materia principal de la NIA, las responsabilidades del auditor y otros en relación con la materia principal, y el contexto en que se fija la NIA.

- **OBJETIVO:** cada NIA contiene uno o más objetivos que brindan un vínculo entre los requisitos y los objetivos generales del auditor. Sirven para enfocar al auditor sobre el resultado deseado de la NIA.

- **DEFINICIONES:** Una NIA puede incluir, en una sección por separado bajo el encabezado “Definiciones” una descripción de los significados atribuidos a ciertos términos para fines de las NIA. Estos se proporcionan para ayudar a la aplicación e interpretación uniformes de las NIA.

- **REQUISITOS:** los requisitos de las NIA están planeados para facilitar al auditor lograr los objetivos especificados en las NIA, y así, los objetivos generales del auditor. Los requisitos se expresan siempre por la frase “el auditor deberá”.

- **MATERIAL DE APLICACIÓN Y OTRO MATERIAL EXPLICATIVO:** El material de aplicación y otro material explicativo, explican en forma más precisa que significa un requisito o que se propone cubrir, o incluye ejemplos de procedimientos que pueden ser conveniente dadas las circunstancias.

Los apéndices forman parte de esta materia (de aplicación y otro explicativo). El propósito y uso planeado de un apéndice se explican en el

cuerpo de la NIA relacionada o en el título e introducción del apéndice del mismo.

CAPITULO II
EVOLUCION HISTORICA DE LAS NIA EN LA PROFESION
CONTABLE ARGENTINA

Sumario: 1. Antecedentes de las NIA en la Argentina. 2. Profesión contable Argentina. 3. Tratamiento de las NIA por CENCYA. 3.1. Proyecto 24 y Discusión y debate del mismo por parte de los Colegios Profesionales. 3.2 Proyecto 28 3.3. Resolución Técnica 7. 4 Actualidad. 4.1 Resolución Técnica 32. 4.2. Resolución Técnica 34. 4.3. Resolución Técnica 37

2.1.- ANTECEDENTES DE LAS NIA

El primer intento de la profesión argentina por incorporar las NIA, emitidas por la IAASB de la IFAC, fue con la Resolución N ° 284/2003⁴, de la junta de gobierno de la FACPCE para los ejercicios iniciados a partir del 1º de julio de 2005, con lo cual se actualizaba la Resolución Técnica 7⁵, implementándose con las siguientes modalidades:

a. se considerarían las NIA emitidas por la IAASB de la IFAC hasta el 30 de junio de 2004;

⁴ La adopción de las NIA se establecen en el art.1 de la resolución 284/2003, FACPCE.

⁵ Resolución técnica 7, vigente desde 1985.

b. la FACPCE se reservaba el derecho de adoptar las NIA indicadas en el inciso anterior, total o parcialmente, con o sin diferencias, para lo que contaría con el asesoramiento del CECyT, al respecto;

c. el texto que se aprobara, debería incluir:

1. *las NIA traducidas al español, con modismos argentinos, en función de la traducción que elaborará o, en su caso, adoptará y adaptará el CECyT al efecto;*

2. *las diferencias que sean introducidas en función de las particularidades del contexto argentino;*

3. *un manual de aplicación de las NIA para entes pequeños, elaborado por el CECyT.*

La convergencia de las Normas Argentinas de Auditoría con las Normas Internacionales de Auditoría tenía como aspiraciones:

4. *facilitar el proceso de reconocimiento (por parte de terceros) de que las Normas Argentinas de Auditoría, no están en contradicción con las Normas Internacionales de Auditoría;*

5. *facilitar el fortalecimiento de la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, con el consecuente efecto de la disminución del costo de capital;*

6. *el proceso de consulta para la emisión o modificación de normas abarca a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC;*

7. *los organismos de control, tanto en Argentina como en otros países, tienden a armonizar con las NIA, lo que coincide con la propuesta;*

8. *las NIA, en su conjunto, contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica, lo que facilita su estudio y aplicación;*

9. *las NIA contemplan servicios vinculados con la auditoría, pero de menor alcance, que pueden ser útiles a empresas pequeñas y/o sociedades de familia (ejemplos: revisión, compilación);*

10. *la convergencia mejora el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo;*

No obstante, la resolución sufrió sucesivas prórrogas, ejemplo de esto es la resolución 295/2004(FACPCE), que prorrogó la entrada en vigencia por tres meses más, habiendo resuelto la FACPCE, en su reunión del 24 de marzo de 2006 postergar el tratamiento del Proyecto de la resolución técnica relacionado con la adopción de NIA en Argentina, hasta tanto se termine con el proceso de traducción de dichas normas.

El 6 de marzo de 2006⁶, la Comisión Nacional de Valores solicitó a la Federación argentina de Colegio de Graduados en ciencias económicas, que se integre un grupo de trabajo para la redacción de proyectos resoluciones generales para la creación de un registro de AUDITORES EXTERNOS. Sucesivos fueron los esfuerzos a través de los años por incorporar un marco de regulación a la Auditoría de estados contables, a fines de obtener un mayor grado de confiabilidad en la información contenida en los mismos.

En septiembre del 2007, se presentó la primera traducción de Normas Internacionales sobre Auditoría, efectuada por el Banco Central de la República Argentina, el objetivo de la incorporación de dichas normas era dotar de transparencia al sistema financiero del país.

En la actualidad, surgen como interrogantes, ¿cuáles son los desafíos que enfrenta la profesión contable?, y es necesario responderse, una cuestión que preocupa a la profesión hoy es el creciente nivel de regulación al que está siendo sometida por parte de los gobiernos y organismos reguladores, nacionales como provinciales. La regulación es necesaria, pero también es necesario que sea una regulación adecuada.

Otro hecho que impacta a la profesión es la creciente globalización de los mercados financieros y de capitales, y la consecuente expectativa

⁶ REVISTA IMAGEN

respecto de la calidad de la información contable en todo el mundo. Ligada a este tema está también la cuestión de la disparidad de requerimientos de información entre las pequeñas y las grandes organizaciones, y la necesidad de lograr una alta calidad en los servicios profesionales prestados por todo tipo de firmas, grandes, medianas y pequeñas.

Un tercer desafío no menos importante son las nuevas demandas del mercado. El impacto de los cambios en la tecnología y en el uso y acceso a la información, como así también el potencial rol de los contadores respecto de la información no financiera y de la necesidad de proveer credibilidad a esa información.

Finalmente, el mayor desafío es mantener actualizada la profesión y atraer nuevos profesionales que tengan la vocación y el talento para dedicar su vida a ella.

2.2- LA PROFESION CONTABLE ARGENTINA

La profesión argentina, avanza en la incorporación de las normas internacionales sobre auditoría, y la norma internacional de control de calidad número 1 (ISQC1), mediante la Resolución Técnica 32 “ADOPCION DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA DEL IAASB DEL IFAC”, la Resolución Técnica 34 “NORMAS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD Y NORMAS SOBRE INDEPENDENCIA”, y Resolución Técnica 37 “NORMAS DE AUDITORIA, REVISION, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACION Y SERVICIOS RELACIONADOS”, que tendrán vigencia a partir del 1 de enero 2014.

El desafío se centrará en comenzar a implementar un sistema de control de calidad externo, de modo que inicialmente aquellas firmas o profesionales que deseen hacerlo puedan someterse voluntariamente, aunque no auditen entidades de interés público. En tanto, a partir del 1 de julio de 2013, se establece con carácter de obligatorio la utilización de NIA para la realización de auditorías de los estados financieros que obligatoriamente deben ser emitidos con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)⁷.

La adopción de las normas internacionales de auditoría implicarán también la necesidad de revisar las reglas de independencia contenidas en la Resolución Técnica N° 7 y en los distintos códigos de ética, de modo que las exigencias respecto de esta cuestión no sean inferiores a las previstas en el Código de Ética de IFAC. En materia de educación de los profesionales en Ciencias Económicas, el foco habría que ponerlo inicialmente en consolidar el programa de educación continua de la FACPCE, el Sistema Federal de Actualización Profesional y analizar la manera de certificar a aquellos profesionales que voluntariamente cumplan con las exigencias del programa.

⁷ Adopción de las NIIF, Resolución técnica 26, FACPCE.

Paralelamente hay que continuar trabajando para facilitar la tarea de los profesionales que deben trabajar con pequeñas y medianas empresas. Mucho de los doctrinarios que se oponen a la incorporación de NIA, consideran que Argentina, cuenta en su mayoría con empresas Pyme por lo que las NIA no se adaptarían a estas circunstancias.

En este sentido, las guías que IFAC está produciendo respecto de la aplicación de las normas internacionales de auditoría en auditorías de Pyme y del control de calidad en pequeñas y medianas firmas profesionales pueden ser muy útiles. Todo esto representa, sin duda, un esfuerzo importante, pero será muy beneficioso para el futuro desarrollo de la profesión en Argentina, es importante comunicar bien que sin profesionales en Ciencias Económicas es impensable concebir actividad económica en el mundo de hoy, y sin actividad económica no es posible el desarrollo y el bienestar.

2.3.- TRATAMIENTO DE LAS NIA POR CENCYA

El Consejo emisor de normas de contabilidad y auditoría (CENCYA), es el organismo encargado de desarrollar en el interés público, y difundir, las normas emitidas por la FACPCE. Es decir, CENCYA, tiene la función de elaborar los proyectos de normas profesionales para su análisis y aprobación en la Junta de Gobierno, y colaborar en su posterior difusión, uso y aplicación.

Los objetivos del CENCYA, se vinculan con la contribución a lograr el mayor consenso posible de la profesión y de la comunidad, promover la coherencia entre las normas propuestas por la FACPCE y las efectivamente puestas en vigencia por los consejos profesionales, logrando con ello, una homogeneidad en la interpretación de las normas vigentes por parte de los colegios profesionales y una mejor comunicación de las normas a los organismos de control y a la comunidad en general.

En cuanto, a la adopción de las circulares de adopción de pronunciamientos emitidos por el IAASB y el IESBA de la IFAC, el proceso de emisión consiste:

- 1- a partir, de que se tome conocimiento de la nueva norma o pronunciamiento o del cambio de las existentes, el Director General del CENCYA comunica a la Mesa Directiva y a CENCYA.
- 2- El Director General eleva un documento resumen de la norma o pronunciamiento, y un anexo con la norma en español, a consulta de los Colegios Profesionales y de la profesión, durante 30 días, con la aclaración que los comentarios y observaciones que serán considerados, se referirán solamente a cuestiones de su aplicación en el contexto argentino.
- 3- Vencido el periodo de consulta, el Director General incluye su tratamiento como punto del orden del día en la primera reunión del CENCYA, que se realice, presentando la opinión previa emitida por la comisión que realizó el estudio del borrador de norma propuesta oportunamente por el IAASB o IESBA del IFAC, y los comentarios recibidos.
- 4- De resultar aprobada por CENCYA, se procede a:
 - Redactar la circular de adopción.
 - Asignarle un número correlativo a cada tipo de circular de adopción.
 - Consignar un título representativo de lo que se pone en vigencia, indicando la fecha de aplicación obligatoria y si tiene la opción de aplicación anticipada.
 - Anexar el texto de la norma del IAASB o IESBA en español.

El Director General presenta la circular en la primera reunión de Mesa Directiva posterior a su aprobación por CENCYA.

En caso de resultar, aprobada por la Mesa Directiva se remite a los consejos profesionales para su aprobación en su jurisdicción, a la Comisión Nacional de Valores y otros organismos de control interesados para su tratamiento e incorporación a sus normas.

2.3.1.- Proyecto N° 24 de Resolución Técnica ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DEL IAASB DE LA IFAC:

El 25 de noviembre de 2011, la Junta de Gobierno de la FACPCE, decidió poner en consulta durante un plazo de ocho meses el proyecto 24, la idea que fundamenta su existencia es que las normas internacionales de auditoría (NIA) son de alta calidad técnica.

Entre los aspectos positivos, cabe mencionar:

1. facilitará el proceso de reconocimiento (por parte de terceros) de que las Normas Argentinas de Auditoría, no están en contradicción con las Normas Internacionales de Auditoría;
2. facilitará el fortalecimiento de la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, con el consecuente efecto de la disminución del costo de capital;
3. el proceso de consulta para la emisión o modificación de normas abarca a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC;
4. los organismos de control, tanto en Argentina como en otros países, tienden a armonizar con las NIA, lo que coincide con la propuesta;
5. las NIA, en su conjunto, contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica, lo que facilita su estudio y aplicación;

6. las NIA contemplan servicios vinculados con la auditoría, pero de menor alcance, que pueden ser útiles a empresas pequeñas y/o sociedades de familia (ejemplos: revisión, compilación);

7. la convergencia mejora el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo;

El proyecto adopta los siguientes pronunciamientos emitidos por el IAASB de la IFAC

1.1. Prefacio,

1.2. Glosario,

1.3. Normas internacionales de auditoría (NIA), y

1.4. Declaraciones internacionales de Prácticas de auditoría⁸ (DIPA) se emiten para proporcionar guías de interpretación y ayuda práctica a los Contadores profesionales para implementar las NIA y promover las mejores prácticas.

La aplicación obligatoria, a partir de los ejercicios iniciados el 1º de enero de 2013 deberán llevarse a cabo con NIA las auditorías de los estados financieros que se emitan con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con lo establecido en la Resolución Técnica N° 26⁹, FACPCE.

La aplicación opcional, para las auditorías de los estados financieros que no cumplan con la condición establecida en el párrafo anterior, podrán realizarse de acuerdo con NIA.

Se permite aplicar esta Resolución Técnica en forma anticipada.

Aplicación integral. Se aplicarán integralmente las NIA. El auditor no deberá manifestar que ha dado cumplimiento con las NIA en su dictamen a menos que haya cumplido con los requisitos de todas las NIA relevantes a la auditoría.

⁸ se entiende que se refiere a las actuales International Auditing Practice Notes (IAPN).

⁹ RT 26, texto modificado y ordenado, por la Resolución Técnica 29, FACPCE.

Transición hacia NIA. En el primer ejercicio de aplicación de NIA el auditor:

- Deberá manifestar que ha desarrollado las auditorías de todos los ejercicios presentados en forma comparativa de acuerdo con NIA, siempre que en la planeación, ejecución y conclusión de tales auditorías se hayan cumplido totalmente con todas las NIA pertinentes a dichas auditorías

- En caso contrario, podrá: De ser factible, remediar el proceso de la auditoría anterior de forma tal de cumplir integralmente con las NIA, o indicar que el ejercicio anterior fue auditado aplicando las normas de auditoría establecidas por la Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE, el tipo de informe emitido y la fecha del informe.

Discontinuación de la obligación de la aplicación. La obligación de desarrollar la auditoría con NIA subsistirá aunque el ente no continúe obligado a aplicar NIIF. Del mismo modo, si se ejerció voluntariamente la opción de desarrollar una auditoría con NIA, no se podrá discontinuar la aplicación en los siguientes períodos.

ANEXO - Listado de NIA adoptadas por esta Resolución Técnica

- Prefacio. Autoridad de los pronunciamientos.
- AUDITORÍA DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA
- 200-299 Principios generales y responsabilidades
- NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y la conducción de una auditoría de acuerdo con NIA
- NIA 210, Acuerdo en las condiciones de los compromisos de auditoría
- NIA 220, Control de calidad para una auditoría de información financiera histórica
- NIA 230, Documentación de auditoría
- NIA 240, Responsabilidades del auditor en materia de fraude en una auditoría de estados financieros

- NIA 250, Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
- NIA 260, Comunicación con aquellos responsables de la dirección
- NIA 265, Comunicación de deficiencias de control interno
- 300-499 Evaluación de riesgos y respuesta a los riesgos evaluados
 - NIA 300, Planificación de una auditoría de estados financieros
 - NIA 315, Identificación y análisis de los riesgos de distorsiones significativas mediante la comprensión de la entidad y de su ambiente
 - NIA 320, Significación en el planeamiento y desarrollo de la auditoría
 - NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
 - NIA 402, Consideraciones sobre auditorías relacionadas con entidades que utilizan organizaciones de servicios
 - NIA 450, evaluación de las distorsiones identificadas durante la auditoría
- 500-599 Elementos de juicio de las auditorías
 - NIA 500, Elementos de juicio de las auditorías
 - NIA 501, Elementos de juicio de las auditorías: consideraciones adicionales para elementos específicos
 - NIA 505, Confirmaciones externas
 - NIA 510, Compromisos iniciales: saldos de apertura
 - NIA 520, Procedimientos analíticos
 - NIA 530, Muestreo de auditoría
 - NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas
 - NIA 550, Partes relacionadas
 - NIA 560, Hechos posteriores
 - NIA 570, Empresa en marcha
 - NIA 580, Manifestaciones escritas

- 600-699 Uso del trabajo de terceros
- NIA 600, Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros de un grupo económico (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
- NIA 610, Consideración del trabajo de la auditoría interna
- NIA 620, Uso del trabajo de un experto
- 700-799 Conclusiones de la auditoría e informe
- NIA 700, Formación de una opinión e informe sobre estados financieros
- NIA 705, Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
- NIA 706, Párrafos de énfasis sobre asuntos y párrafos de “otros asuntos” en el informe del auditor independiente • NIA 710, Información comparativa. Cifras correspondientes y estados financieros comparativos
- NIA 720, La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
- 800-899 Áreas especializadas
- NIA 800, Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales
- NIA 805, Consideraciones especiales. Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero
- NIA 810, Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos

DISCUSION Y DEBATE DEL PROYECTO 24 POR PARTE DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES QUE INTEGRAN LA FACPCE

El proyecto en consulta proponía, que la Resolución Técnica que adopte las NIA, entraría en vigencia el 1 de enero de 2013 de manera obligatoria para quienes aplicaran NIIF:

Aplicación obligatoria: a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2013 deberán llevarse a cabo con NIA la auditoria de los estados financieros que deben emitirse obligatoriamente con Normas Internacionales de Información Financiera.

La aplicación de la normativa internacional en materia de auditoría conlleva la aplicación de las normas de independencia del Código de ética internacional de la IFAC y de la norma internacional de control de calidad (ISQC 1).

Por lo tanto, el CPCE Buenos Aires propuso: si se trata de un ente que aplica voluntariamente las NIIF, la aplicación de la normativa internacional en materia de auditoría por parte del profesional también será voluntaria. En consecuencia, el ente podrá, por ejemplo, preparar sus estados contables en base a las NIIF y el profesional realizar la auditoria de ellos aplicando la normativa local¹⁰, rigiendo en el caso las normas de independencia del código de ética local y no siendo aplicable la señalada norma internacional de control de calidad.

En síntesis, el criterio propuesto distingue dos áreas de aplicación de las NIIF y de la normativa internacional en materia de auditoría, la obligatoria y la voluntaria, determinada por la obligatoriedad o no de aplicación de las NIIF por parte del ente.

De esta forma, no se conmina al profesional que le presta sus servicios a un ente que voluntariamente ha aplicado las normas internacionales de información financiera a tener que aplicar todo otro

¹⁰ Aun en vigencia la RT 7: normas de auditoría.

conjunto de normas que si voluntariamente no las aplica es porque no se lo requieren los usuarios de su informe. Sobre todo, cuando utilizarlas puede conllevar importantes efectos en el ejercicio de su profesión, exigiéndole requisitos en materia de independencia y de normas de calidad que, si dichos usuarios no le exigen la aplicación de la normativa en que se fundamentan, será porque, en el caso, tampoco los consideran relevantes.

Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría: siendo que existe una IAPN vigente –la IAPN 1000¹¹- no se incluye esta normativa en el listado de normas aprobadas ni se provee su texto en el anexo del Proyecto.

La falta de la referida información nos conduce a concluir que no se ha informado en el marco de la consulta la existencia de la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría ni su contenido y que, por lo tanto, no puede adoptarse. Al respecto:

- Si la intención fue no adoptarla en esta instancia y por eso no se incluyó en el listado de pronunciamientos adoptados debe quedar claramente indicado que no se ha adoptado; y

- Si la intención es adoptarla entonces debe eliminarse el Punto 1.4. Proyecto Actual y generarse una reforma al Proyecto donde se incluya la referencia a la adopción de las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría, se listen las normas que se adoptan (en principio la IAPN 1000 – sigla en inglés) y se provea el texto de la/s Declaración/es en idioma español, abriendo para el Proyecto de Reforma el correspondiente período de consulta.

Respuesta del Comité de Auditoría: La observación hace referencia a las “Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría”, tipo de

¹¹ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2012 Edition.

pronunciamento sustituido por las “Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría”. Se decide mencionar en el anexo a las Notas internacionales de prácticas de auditoría (NIPA) y que a la fecha existe la NIPA 1000, la que aun no fue traducida.

Inclusión de las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría: Las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (DIPA) han sido eliminadas en la última modificación del prefacio que ocurrió en diciembre 2011. A partir de esa modificación, el IAASB ha comenzado a emitir “International Auditing Practice Notes” (IAPN), que son pronunciamientos no obligatorios.

Por lo tanto, se considera conveniente eliminar las referencias a las DIPA, y agregar la referencia a las IAPN.

También sería recomendable incorporar la traducción del nuevo prefacio.

De incluirse las DIPA, debería agregarse su traducción al español en el Anexo del PRT 24 e incluirlo en el listado de normas del anexo del PRT 24.

Respuesta del Comité de Auditoría: Se acepta esta observación. Se decide mencionar en el anexo a las Notas internacionales de prácticas de auditoría (NIPA) y que a la fecha existe la NIPA 1000, la que aun no fue traducida. Se está de acuerdo con la inclusión del Prefacio actualizado que será publicado en el Handbook 2012.

Observaciones de Cristian Munarriz¹²: Forma de Adopción de las NIA: entiende que hay tres formas principales de adoptar las NIA:

¹² Joven profesional en ciencias económicas, especializado en auditoría. Miembro de la comisión de estudios de auditoría en CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

1. Adoptarlas con modificaciones leves, que consideren las particularidades de Argentina, que es por ejemplo el enfoque del Reino Unido.

2. Adoptarlas “tal como están”, que es el enfoque del proyecto RT 24.

3. Adoptarlas “tal como están”, pero con notas suplementarias que actúan como material explicativo adicional al de las NIA. Que es el enfoque aplicado en las normas de auditoría financiera del Internacional Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

La ventaja del primer enfoque es que podría facilitar la adopción de las NIA a través de la eliminación del material de aplicación que no es aplicable en las NIA, lo que reduciría el tiempo de lectura y evitaría confusiones con el enfoque de neutralidad en cuanto a la jurisdicción que usan las NIA.

La diferencia entre los enfoques 2. Y 3., es la existencia o no de material explicativo adicional al de las NIA. La existencia de este material adicional tiene la ventaja de facilitar la lectura de las NIA explicando cómo aplicar el requerimiento en Argentina.

El mejor enfoque es el tercero, incorporando a las NIA “tal como están” informes del CENCYA que traten temas específicos que podrían dificultar la aplicación en la Argentina. Para evitar que se cree una cantidad de material de lectura excesivo, debería tratarse que esos informes sean lo más conciso posible, y preferentemente que se focalicen en ejemplos prácticos.

En tanto el Comité de Auditoría, contesto que comparte el análisis técnico realizado pero que no es propuesta que implique cambios al proyecto.

2.3.2.- PROYECTO 28 “Modificación a la resolución técnica 7¹³”

El 29 de junio de 2012, la junta de gobierno de la FACPCE aprobó la puesta en consulta del Proyecto 28, fijado en un plazo de cuatro meses, por el cual se fijaban las estructuras de una nueva Resolución Técnica que contenga las Normas de auditoría, las normas incluidas en esta resolución abarcan:

1. Normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable.
2. Normas sobre encargos de revisión de información de estados contables.
3. Normas sobre encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de estados contables.
4. Normas sobre certificaciones.
5. Normas sobre servicios relacionados.

El proyecto justifica su existencia debido a que las normas argentinas tienen una redacción sintética y no es posible aplicarlas sin la suficiente capacitación adicional o uso de bibliografía.

Existe 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 existen entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que las emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurara 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.

Otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a los estados contables, y a los que estas normas refieren como otros encargos de aseguramiento.

¹³ Normas de Auditoría.

También existen otros tipos de servicios profesionales, donde el contador público puede o no aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría pero cuyo resultado no tiene por objeto incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como servicios relacionados y certificaciones.

La condición básica para el ejercicio de auditoría es la INDEPENDENCIA, la cual es necesaria para el ejercicio de la auditoría, la revisión de los estados contables, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los servicios relacionados previstos en esta resolución técnica, o sea la independencia. El contador público debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

El proyecto 28, utiliza el término **Encargo**, debido a que el servicio de auditoría pasa a ser tratado como un contrato de prestación de servicios y según la NIA se define:

Encargo de procedimientos acordados¹⁴ - Contrato en el que un auditor se compromete a realizar aquellos procedimientos de auditoría acordados por el auditor, la entidad auditada y terceras partes y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

En tanto, no innova en las anteriores normas para el desarrollo de la auditoría, mencionadas en la RT 7, e incorpora cuestiones relevantes a la planificación y se acerca a un concepto de Auditoría basada en el riesgo, al establecer que cuando planifica y ejecuta un encargo, el contador debe

¹⁴ GLOSARIO DE TÉRMINOS(adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 31 de enero de 2013, y en período de información pública)

considerar la significación y los riesgos, debiendo reducir estos últimos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

OTROS SERVICIOS QUE SE INCLUYEN EN LA NUEVA RT SEGÚN EL PROYECTO 28:

1. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
2. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.
3. Auditoría de estados contables resumidos.
4. Normas de Revisión de información contable histórica.
5. Normas sobre encargos de aseguramiento:
 - Encargos de aseguramiento en general.
 - Examen de información contable prospectiva.
 - Informes sobre los controles de una organización de servicios.
6. Normas sobre servicios relacionados.
 - Encargos para aplicar procedimientos acordados.
 - Encargos de compilación.

Este tema será tratado en profundidad en el CAPITULO 8.

2.3.3.- RESOLUCION TECNICA N ° 7: NORMAS DE AUDITORIA

El 26 de septiembre de 1985, la junta de gobierno de la FACPCE, aprobó la resolución técnica N ° 7, que sustituía a su antecesora la RT 3¹⁵.

Principales aspectos tratados por la RT 7:

¹⁵ Normas de Auditoria, mayo 1978.

- Abarca las normas aplicables a la auditoría en general y las que conciernen, en particular, a la auditoría externa de estados contables.
- Conceptualiza la condición básica para el ejercicio de la auditoría, o sea la independencia y las pautas referidas al desarrollo del trabajo y a la preparación del informe del auditor.
- Necesidad manifiesta que las normas de auditoría de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia relevante 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 necesario grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

La ***Resolución Técnica 7 trata de una forma menos amplia y menos profunda los conceptos contenidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)***, por un lado, a aspectos que tratan las NIA, tales como los párrafos de responsabilidad que figuran en el informe de auditoría, referida a la Dirección, como órgano emisor de los estados financieros, y la responsabilidad del auditor limitada a obtener evidencia suficiente y adecuada para formarse una opinión, o bien la hipótesis de empresa en funcionamiento, reflejada en la NIA 570; y que la norma argentina no menciona. Tanto la norma argentina como las NIA, permiten desarrollar diversos tipos de trabajos profesionales en consideración a las mayores responsabilidades que la actividad económica impone a los profesionales contables.

Estructura de la resolución técnica N° 7: normas de auditoría

La RT 7 se divide en dos partes: la primera expone los beneficios de adoptarla, la segunda hace referencia a los distintos servicios que puede llevar adelante el contador o como la misma resolución lo menciona, “el auditor”.

La condición básica para que un contador lleve adelante los servicios de auditoría, es la independencia. Ahora bien, hay que considerar el contexto económico- jurídico de la Argentina al momento en que se aprobó dicha resolución, sumado el poco auge tecnológico de dicho momento, con lo que la norma quedo muy sintética.

Entonces, cuando decidimos abordar la nueva Resolución Técnica¹⁶ que contendrá las normas de auditoría debemos ser conscientes del proceso de globalización mundial, que se lleva a cabo tanto en los mercados financieros como en distintos conceptos, por eso la visión tradicionalista que tiene la anterior normativa, deja lagunas en algunos procedimientos actuales, como ser el uso de la tecnología en la auditoría, o bien, la conservación de “papeles de trabajo” que dejaron de tener su soporte papel para pasar a ser magnéticos.

Para la profesión contable, la globalización implica también nuevos marcos de actuación y el hecho de que la profesión pueda trascender fronteras, para lo cual se requiere procedimientos y criterios uniformes a nivel mundial.

Muchos profesionales argentinos argumentaban que se requerían normas propias, considerando los problemas existentes en el país, pero el desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación. Además, el tema de la responsabilidad del contador en un trabajo de auditoría quedaba seriamente desdibujado en la anterior resolución.

¹⁶ RT 37.

Como se puede ver, el esquema explica los puntos que contiene la RT 7:

Esquema de la RT 7

PRIMERA PARTE

CONSIDERANDOS

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCION

A. PROPOSITO DE ESTE INFORME

B. ANTECEDENTES

II. NORMAS DE AUDITORIA EN GENERAL

A. CONDICION BASICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO

C. NORMAS SOBRE INFORMES

III. NORMAS SOBRE AUDITORIA EXTERNA DE INFORMACION CONTABLE

A. CONDICIONES BASICAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA.

C. NORMAS SOBRE INFORMES.

Responsabilidad Profesional

Al adoptar las NIA, se agregan nuevos servicios de auditoría, como por ejemplo la auditoría de un solo estado financiero contenido en la NIA 805, los cuales se encuentran identificados dentro de un marco preciso y

concreto. En un mundo cada vez más complejo donde la auditoría completa asume cada vez más responsabilidad, la circunstancia de poder prestar servicios de menor calidad por satisfacer necesidades de menor nivel, no constituye un tema menor.

Es decir, el profesional contable asume cada vez más responsabilidades tributarias, sumado a la obligación de informar operaciones sospechosas que tiene la auditoría de estados contables, por los que se podrían ofrecer servicios intermedios que van desde la revisión hasta la compilación.

2.4.1.- Resolución Técnica N ° 32 Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC

La RT 32, tiene aplicación obligatoria, a partir de los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2013, deberán llevarse a cabo con NIA las auditorías de los estados financieros que obligatoriamente deben ser emitidos con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con lo establecido en la Resolución Técnica N° 26.

Las auditorías de la información financiera histórica que no cumplan con la condición establecida en el punto anterior, podrán realizarse de acuerdo con NIA, lo cual encuadra dentro de la aplicación opcional.

Aplicación anticipada. Se permite aplicar esta Resolución Técnica en forma anticipada, para los trabajos de auditoría que se inicien a partir de la aprobación de esta resolución técnica por la Junta de Gobierno.

Aplicación integral. Se aplicarán integralmente las NIA. El auditor no deberá manifestar que ha dado cumplimiento con las NIA en su dictamen a menos que haya cumplido con los requisitos de todas las NIA relevantes a la auditoría.

Transición hacia NIA. En el primer ejercicio de aplicación de NIA el auditor:

Deberá manifestar que ha desarrollado las auditorías de todos los ejercicios presentados en forma comparativa de acuerdo con NIA, siempre que en la planeación, ejecución y conclusión de tales auditorías se hayan cumplido totalmente con todas las NIA pertinentes a dichas auditorías,

En caso contrario, podrá:

1.1. De ser factible, remediar el proceso de la auditoría anterior de forma tal de cumplir integralmente con las NIA, o

1.2. Indicar que el ejercicio anterior fue auditado aplicando las normas de auditoría establecidas por la Resolución Técnica N° 7, el tipo de informe emitido y la fecha del informe.

2.4.2.- Resolución Técnica 34 = Adopción de las normas internacionales de control de calidad y normas sobre independencia

Incorporación de la Normas Internacionales de Control de Calidad NICC1- “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados”

La NICC 1, exige el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad que brinde seguridad razonable de que la firma de auditoría (la RT hace mención al “contador”) y su personal cumplan con las normas profesionales y legales aplicables.

Que exista seguridad razonable de que los informes emitidos por la firma de auditoría son adecuados conforme las circunstancias.

Obligados a aplicar la RT 34: Todo contador que manifieste haber realizado servicios profesionales en los que se apliquen las normas contenidas en las Resoluciones Técnicas N° 32, 33 y 35, debe cumplir integralmente con las normas que se adoptan en esta Resolución Técnica.

Que todos los encargos se realicen con normas de calidad, se traduce en compromiso con la calidad.

2.4.3.- Resolución Técnica N° 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”

El 22 de marzo de 2013, en la ciudad de Santa Fe, se aprobaron las Resoluciones Técnicas 32, 34, 35 y 37. En el presente trabajo, se hace referencia al proceso de convergencia de las normas contables argentina a las exigencias de la normativa internacional, tal como las NIA.

Puntualmente, la RT 37 recientemente aprobada, implica un cambio en el modo de realizar la auditoría por un profesional argentino, no solo se critico la sinteticidad de la RT 7, sino también lo desactualizada que se encontraba dicha norma.

La RT 37, si bien mantiene la estructura de las normas de auditoría contenidas en la RT 7, vino a derogarla con su entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2014.

En cuanto a la práctica profesional en Tucumán, las empresas locales en su gran mayoría tienen la forma jurídica de SRL(sociedad de responsabilidad limitada), las cuales están obligadas a presentar sus estados contables, acompañados por un Informe de Auditoría, las nuevas normas de auditoría serán de aplicación obligatoria a los encargos que se presenten a partir del 1° de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014.

CAPITULO III

EL ENCARGO DE AUDITORIA

Sumario: 1.NICC 1, adaptación a la normativa argentina. 1.1. APENDICE I: Formularios para implementarlos. 2.1 NIA 200.- 2.1.1.- NIA 210. 3.- NIA 220, control de calidad de la auditoría de los estados financieros. 3.1.- Concepto de auditoría y control interno. Concepto de encargo. Condición de independencia ética necesaria. Alcance de su responsabilidad. 4. NIA 240. 5.- NIA 230.5.1.- 250. 5.2.- 260. 6. Resolución 420. 6.1. NIA 720.

3.1. - NICC 1: ADAPTACION A LA NORMATIVA ARGENTINA

La NICC 1, se incorpora a la normativa argentina, mediante la RT 34, donde se exige al personal de la firma de auditoría, que cuenten con conocimiento íntegro de la NICC 1, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, cumplir requerimientos siempre y cuando las circunstancias lo permitan. Y en este punto, es necesario destacar que la normativa sitúa al contador como sujeto obligado, siempre que este haya prestado servicios profesionales, relacionados por ejemplo con la RT 32.

Esta norma internacional de control de calidad se refiere a las responsabilidades de una firma sobre su sistema de control de calidad para

auditorías y revisiones de estados financieros, otros trabajos para atestiguar y de otros servicios relacionados. Esta NICC debe leerse junto con los requisitos éticos relevantes.

También es necesaria la implementación de un sistema de control de calidad para lograr los objetivos de la firma y los procedimientos necesarios para implementar y monitorear el cumplimiento de dichas políticas, el cual debe contar los siguientes elementos:

Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría: promover la cultura interna que reconozca que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos. Dichas políticas y procedimientos deberán requerir que el director de la firma, o el consejo de administración de socios, asuma la responsabilidad final del sistema de control de calidad de la firma.

La firma deberá establecer políticas y procedimientos tales que cualquier persona o personas a las que el director o consejo de administración de socios, asigne responsabilidad operacional sobre el sistema de control de calidad, tenga suficiente y apropiada experiencia y capacidad, así como la suficiente autoridad, para asumir dicha responsabilidad.

Requerimientos de ética aplicable: aplicar política y procedimientos para asegurar razonablemente los requerimientos de ética aplicables: integridad, objetividad, competencia, diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.

Aceptación y continuidad de las relaciones con cliente de encargos específicos: seguridad razonable de que únicamente, la firma emprenderá o continuara con el encargo, cuando:

Tenga competencia y capacidad, para desempeñar el trabajo, incluyendo tiempo y recursos para hacerlo.

Pueda cumplir con los requerimientos de ética.

Haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le pueda llevar a concluir que el cliente carece de integridad. Ejemplos de esto son: identidad y reputación de negocios de los principales dueños, operaciones del cliente, información concerniente a los principales dueños, indicaciones inapropiadas en el alcance del trabajo, indicaciones que el cliente está involucrado en lavado de dinero u otras actividades criminales.

Antes de aceptar al cliente, el contador debe obtener información que le lleve a concluir si lo acepta o no.

Recursos humanos: seguridad razonable de tener suficiente personal con competencia, capacidad y que estén comprometidos con principios de ética, para realizar encargo de acuerdo a normas profesionales, requerimientos legales, aplicables y permitir emitir informes adecuados en función de las circunstancias.

Realización de los encargos: proporcionar seguridad razonable de que los encargos se realizan de acuerdo a normas profesionales, legales y reglamentarias para emitir informes adecuados.

Seguimiento: para proporcionar seguridad razonable relativo al sistema de control de calidad.

- a) Pertinentes.
- b) Adecuados.
- c) Operan eficazmente, dicho proceso incluye el examen y la evaluación continuada del sistema de control de calidad, incluyendo de manera cíclica la inspección de un encargo por lo menos de cada socio de la firma.
- d) Corrección de deficiencias: efecto de las deficiencias identificadas en el proceso de seguimiento:
- e) Incluye medidas correctoras: “ el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia es revisado por los miembros del encargo con más experiencia”

- i- A determinado encargo o a un miembro del personal en concreto.
- ii- Comunicación de hallazgo a los responsables del desarrollo profesional.
- iii- Cambio en la política y procedimientos de control de calidad.
- iv- Medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y procedimientos de control de calidad, especialmente los que reinciden.
- v- Informe inadecuado o no se cumplieron los procedimientos durante su desarrollo, actuaciones posteriores para cumplir normas legales.
- vi- Una vez al año se informara los resultados del control de calidad, permite a la firma tomar medidas adecuadas:
 - Descripción de procedimientos de seguimiento.
 - Conclusiones obtenidas.
 - Descripción deficiencias significativas o sistemáticas repetitivas y medidas adoptadas para corregir.

REVISIÓN DEL CONTROL DE CALIDAD DE ENCARGOS:

Evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado más las conclusiones alcanzadas:

1. Revisión del control de calidad para toda auditoría de estados financieros de entidades cotizadas.
2. Criterios con los cuales evaluar todas las demás auditorías y revisión de información histórica.
3. Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión del control de calidad de un encargo.
4. Informe del encargo no se fecha hasta la finalización de la revisión del control de calidad.
 - Discusión de cuestiones significativas con el socio del encargo.

- Revisión de estados financieros u otra información objeto de análisis y del informe propuesto.
- Revisión de la documentación seleccionada relativa a juicios significativos formulados por el equipo del encargo y conclusiones alcanzadas.
- Evaluación de las conclusiones para formular informe adecuado.

NOMBRAMIENTO DE REVISORES DE CONTROL DE CALIDAD

Debe contar con idénticas cualificaciones técnicas, experiencia y autoridad que el socio a cargo del encargo.

El revisor debe contar de objetividad, por lo que de no tenerla, será reemplazado.

DOCUMENTACIÓN DEL CONTROL DE CALIDAD¹⁷

La documentación debe reflejar que se han realizado los procedimientos necesarios por las políticas de la firma.

Que la revisión del control de calidad se ha terminado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad.

El revisor no tiene conocimiento que existen situaciones no resueltas que le lleven a considerar que los juicios significativos no son válidos y las conclusiones alcanzadas no son adecuadas. La documentación de un encargo de control de calidad, incluye:

- Finalización de la compilación del informe final oportunamente.
- Confidencialidad.

¹⁷ En el anexo 2 a este capítulo se podrán encontrar formularios ejemplificadores de la documentación a implementar para evaluar la calidad de la firma de auditoría.

- Conservación de la documentación: el plazo suficiente para satisfacer la forma de auditoría o cumplir disposiciones legales.
- Custodia.
- Integridad.
- Accesibilidad.
- Recuperación de información de los encargos.

DIFERENCIAS DE OPINIÓN EN EL EQUIPO DEL ENCARGO

Las discusiones tenidas durante el encargo, por el socio y el revisor del control de calidad, deberán quedar documentadas. Las conclusiones alcanzadas deberán ser implementadas, de lo contrario, se debe indicar las razones por las que no se implementaron.

No se podrá fechar el informe del encargo hasta tanto el revisor del control de calidad no se expida acerca del cumplimiento de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

3.2.1.- NIA 200 OBJETIVO GLOBAL del auditor independiente y desarrollo de auditoría de conformidad con las NIA

Esta NIA trata de los objetivos generales que debe tener el auditor al momento de expresar su opinión sobre la credibilidad de los estados financieros, si estos se expresan razonablemente, respecto de todo lo significativo. El auditor deberá cumplir con el código de ética para contadores profesionales emitido por el IFAC: independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, conducta profesional y normas técnicas.

Para la nueva RT 37 (FACPCE) la independencia del contador se traduce en aquel que tiene independencia respecto de la información objeto del examen, y nombra taxativamente los casos de “falta de independencia” quedando así una definición de independencia por exclusión.

El objetivo del contador independiente es reconocer si los estados contables están presentados razonablemente en todos sus aspectos materiales, es decir, que como usuario de la información contenida en dichos estados se puede confiar en que la misma presenta fielmente la situación del ente a una fecha determinada.

La auditoría basada en el riesgo y en el reconocimiento del mismo, implica que el contador trabaje sobre bases selectivas y significativas, por eso el empleo del término razonable, que no significa exacto, ya que pueden existir errores dentro de la situación financiera de una entidad, pero de importancia menor.

La NIA 200 define la autoridad de las NIA, requiere que el auditor mantenga los principios de ética relativos a la auditoría de estados contables, escepticismo profesional, juicio profesional y que a través de la planificación y ejecución de la auditoría, obtenga evidencia: suficiente y adecuada, para alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

El juicio profesional hace referencia a la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevante en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría.

También se exige escepticismo profesional, vista como la actitud que implica una mentalidad inquisitiva, especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativos de posibles incorrecciones debidas a errores o fraude y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

Ámbito de aplicación de la NIA 200 según RT 37

1- Las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable.

2- Las normas sobre encargos de revisión de estados contables de periodos intermedios.

3- Las normas sobre otros encargos de aseguramiento diferente de los encargos de auditoría y revisión de estados contables.

4- Las normas sobre servicios relacionados.

La norma de control de calidad, NICC 1, adoptada en la legislación argentina por la RT 34, se aplica según las circunstancias en el contexto de auditoría de estados contables por auditor independiente.

La RT 7 (FACPCE) no hacía mención a la responsabilidad, y es una de las principales modificaciones que sufrieron las normas de auditoría en Argentina. En tal sentido la RT 37, establece:

La responsabilidad del auditor, se limita a expresar una opinión sobre los estados contables basada en su auditoría y que su examen se desarrolle de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes. Dicha responsabilidad debe estar escrita explícitamente como párrafo del informe de auditoría.

El informe debe explicar que las normas de auditoría exigen que el contador cumpla los requerimientos de ética y describir brevemente en qué consiste una auditoría y que objetivos persiguen así como señalar si los elementos de juicio, obtenidos por el contador proporcionan o no una base suficiente y adecuada para su opinión.

Ahora bien, la NIA 200, considera que la responsabilidad del auditor incluye, los objetivos globales del auditor independiente, y a partir de los cuales una auditoría debe estar diseñada para alcanzar dichos objetivos. Estos tienen que ver, por un lado con la obtención de seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto, están libres de incorrección material; y por el otro, la emisión de un informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA.

Podemos advertir que lo mencionado anteriormente, se traduce en el espíritu de la actual Resolución Técnica 37, se busca que el contador pueda emitir una opinión sobre los estados contables, pero con estándares de calidad; no sintetizando lo que debe hacer el profesional, sino sirviendo de guía. En un trabajo de auditoría, el contador proporciona un nivel alto pero no absoluto, de certeza de que la información sujeta a auditoría está libre de incorrección material. Esto es expresado positivamente en el dictamen de auditoría como certeza razonable.

Las NIA no tratan la responsabilidad del auditor que pueda estar prevista en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación. Ejemplo: oferta pública.

AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES, CON FINES GENERALES

La premisa en la que se basa la NIA, es que la dirección ha admitido que tiene determinadas responsabilidades para realizar la auditoría.

Y la RT 37, destaca puntualmente: “la dirección¹⁸ es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de conformidad con el marco de información contable y del control interno, que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones materiales”.

1. Preparación de estados financieros de conformidad al marco de información financiera aplicable.

2. Del control interno que la dirección considere necesarios para permitir la preparación de estados financieros, libres de incorrección material, debida a fraude o error.

3. Proporcionar al auditor: acceso a toda la información a la que tenga acceso la dirección, información adicional que pueda solicitar el auditor, acceso ilimitado al personal de la empresa.

Definición de marco de información aplicable

El marco de información aplicable, es aquel generado por la dirección, para preparar los estados financieros y que resulta aceptable, considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros o que se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias.

Cabe distinguir, entre un marco de imagen fiel y marco de cumplimiento.

El marco de imagen fiel, es utilizado para referirse a un marco de información financiera que requieren cumplimiento de su requerimiento y además:

¹⁸ Dirección: persona/s con responsabilidad ejecutiva para las operaciones de la entidad.

a) Reconoce de forma explícita e implícita que: para lograr la presentación fiel al estado financiero, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco.

b) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumple alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros.

El marco de cumplimiento es el marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados a) y b) anteriores. E incluye: información contenida en los registros contables, suficiencia de evidencia de auditoría y adecuación de la evidencia de auditoría¹⁹.

REALIZACION DE AUDITORIA DE CONFORMIDAD CON LAS NIA

Una NIA es aplicable a una auditoría cuando está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refieren las NIA, el auditor conocerá el texto completo de las NIA incluyendo las guías de explicaciones y otras nociones explicativas; con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

El auditor debe tener conocimiento de todas las NIA, al planificar y ejecutar la auditoría, con la finalidad de determinar si es necesario aplicar un procedimiento adicional de auditoría y evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

El auditor no cumplirá con lo dispuesto en el párrafo anterior, si no es aplicable la totalidad de las NIA, el procedimiento no es aplicable, o el requerimiento no es aplicable porque incluye la condición y esta no concurre.

La preparación de los estados financieros por la dirección requiere:

¹⁹ La suficiencia de la evidencia de auditoría, es la medida cuantitativa de esta; la cantidad de evidencia de auditoría. La adecuación de la evidencia de auditoría, es la medida cualitativa de esta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

- ❖ Identificación del marco de información financiera aplicables según las disposiciones legales y / o reglamentarias.
- ❖ Preparación de estados financieros de conformidad a dicho marco.
- ❖ Inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros.
- ❖ Estados financieros confeccionados para satisfacer: necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios y necesidades de información financiera de usuarios específicos.
- ❖ Formas de expresión de la opinión: cuando el marco de información financiera sea una IMAGEN FIEL o se presenten fielmente en todos los aspectos materiales, cuando el marco sea un marco de cumplimiento el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales.

3.2.1.1.-NIA 210 ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con el cliente. Incluye determinar si concluyen ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponde al cliente.

Es decir, el auditor debe aceptar o continuar una auditoría siempre que se haya establecido una premisa:

- a) Determinar si concurren las condiciones previas a una auditoría.
- b) Confirmación de que existe una comprensión común por parte, del auditor y del cliente, acerca de los términos del encargo de auditoría.

La norma establece que el auditor y el cliente deben llegar a un acuerdo sobre las condiciones del compromiso agregando que las condiciones acordadas deberían quedar registradas en una carta

compromiso de auditoría o en otra forma contractual que resulte adecuado contar con cartas individuales.

Seguidamente, la norma agrega un conjunto de principios según se trate de una primera auditoría como para las recurrentes para finalmente establecer diversas disposiciones para aquellas situaciones cuando antes de la finalización de un compromiso un auditor recibe una solicitud para cambiar el nivel del compromiso a uno que brinde un nivel de seguridad inferior, oportunidad en la que deberá considerar si es apropiado hacerlo.

En auditorías recurrentes algunos elementos del acuerdo de auditoría pueden ser revisados (presupuesto, cronogramas) otros cambian por variaciones en la naturaleza del negocio o del trabajo.

Los términos de auditoría pueden ser cambiados si hay elementos de justificación para ellos sino no se deben aceptar cambios.

El auditor debe determinar si el marco de información financiera que se utiliza para la preparación del estado contable, es aceptable y obtener confirmación de que la dirección reconoce y comprende su responsabilidad.

Si el marco de información financiera prescrito por las normas legales y reglamentarias, el auditor determina que sería inaceptable, solo aceptará si:

- La dirección acepta revelar la información adicional en los estados financieros que sea necesario para evitar que induzcan a error.

- Que en los términos del encargo se disponga:

- i- Que el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicional.

- ii- Salvo que las disposiciones legales y reglamentarias requieren que en la opinión del auditor sobre los estados financieros se empleen las frases:

- “Expresan la imagen fiel o presenta fielmente en todos los aspectos materiales” de conformidad con el marco de información financiera aplicable,

la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluye dicha frase. Si lo anterior no se cumple y el auditor está obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a llevar a cabo el encargo, debe:

- Evaluar en el informe de auditoría el efecto de los estados financieros que inducen a error.
- Incluir una referencia adecuada a esta cuestión en los términos del encargo.

Determinación de la aceptabilidad: del marco de información financiera: Factores relevantes para que el auditor determine si el marco aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable:

- Naturaleza de la entidad.
- Objetivo de los estados financieros.
- Naturaleza de los estados financieros.
- Disposiciones legales o reglamentarias prescriben un marco de información financiera aplicable.

Características: Marco de información financiera aplicable

a) Relevancia: esto es que la información proporcionada en los estados financieros sea relevante para la naturaleza de la entidad y para el propósito de los estados financieros.

b) Integridad: en el sentido de que no se omitan transacciones ni hechos, saldos contables ni revelaciones de información que puedan afectar a las conclusiones basadas en los estados financieros.

c) Fiabilidad, la información contenida en los estados financieros debe:

- i- Reflejar el fondo económico de los hechos y transacciones, y no su mera forma legal.

ii- Tenga como resultado una evaluación, medición, presentación y revelación de información razonablemente congruente si se utiliza circunstancias similares.

d) Neutralidad: contribuye a que la información de los estados financieros esté libre de sesgo.

e) Comprensibilidad: la información financiera sea clara y exhaustiva y no esté sujeta a interpretaciones significativamente diferentes.

En tanto, la documentación que incluye esta NIA, requiere: estrategias globales de la auditoría, plan de auditoría y los cambios significativos que puedan plantearse en ellos.

3.3.- NIA 220 CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

La NIA 220, fija reglas y guías de procedimientos para el control de calidad de un trabajo de auditoría, y la responsabilidad específica que tiene el auditor con relación a dichos procedimientos. También trata cuando proceda la responsabilidad del revisor del control de calidad del encargo.

El sistema de control de calidad de la auditoría es responsabilidad del auditor. Para ello debe aplicar el estándar de la NICC 1 más la NIA 220, cuando se trate de auditoría de estados financieros, buscando que:

- La firma y su personal cumplen con los requerimientos legales de calidad.
- El reporte otorgado por la firma y su personal es apropiado.

Los objetivos del auditor son implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicados. Es decir, lo que generaría un informe emitido por auditor, adecuado en función de las circunstancias.

La revisión del control de calidad del encargo es un proceso diseñado para evaluar de forma objetiva a la fecha del informe o con anterioridad, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Este proceso es aplicable solo a las auditorías de estados financieros, de entidades cotizadas y en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma determina que se requiere la revisión de control de calidad.

En dicho proceso, el trabajo desarrollado por cada auxiliar será revisado, para considerar sí:

El trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría.

El trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados.

Todos los asuntos significativos de auditoría han sido resueltos o se reflejan en conclusiones de auditoría.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados.

Las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y soportan la opinión de auditoría.

Los puntos siguientes necesitan ser revisados oportunamente:

(a) El plan global de auditoría y el programa de auditoría.

(b) Las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, hechas al plan global de auditoría y al programa de auditoría como resultado consecuente.

(c) La documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes.

(d) Los estados financieros, los ajustes de auditoría propuestos y el dictamen propuesto por el auditor.

Sistema de Control de Calidad de los equipos del encargo

Comprende políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidad del liderazgo, en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.
- Procedimientos para aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.
- Asignación de los equipos de trabajo.
- Realización del encargo.
- Seguimiento.
- Documentación.

3.3.1- CONCEPTO DE AUDITORIA Y CONTROL INTERNO

“La auditoría de estados contables es el examen de éstos con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas normas contables”²⁰. Por su parte, Slosse²¹ la define “...es el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee”.

Whittington y Pany²², señalan “en una auditoría de estados financieros los auditores se comprometen a reunir evidencia y a proporcionar un alto nivel de seguridad que los estados financieros siguen los principios de contabilidad generalmente aceptados, u otra base apropiada de contabilidad”.

²⁰ Enrique Fowler Newton. Tratado de Auditoría. 2004.

²¹ Carlos A. Slosse y otros. Auditoría. Un nuevo enfoque empresarial. 1990.

²² O. Ray Whittington- Kart Pany. Auditoría. Un enfoque integral. 2004.

De acuerdo a las Normas de Auditoría emitidas por IFAC 5 “El objetivo de una auditoría de estados financieros es facilitar al auditor una opinión respecto de si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.”

En otras palabras, se trata de un servicio profesional llevado a cabo por un contador público independiente, destinado a obtener evidencias válidas y suficientes que le permitan emitir una opinión fundada respecto a la confiabilidad de los estados contables preparados y presentados por la entidad emisora de los mismos, con el fin de incrementar la confiabilidad que les proporciona a terceros la información que surge de ellos.

La auditoría se basa en el principio de economicidad “Costo – Beneficio”. La búsqueda de eficiencia llevó a los contadores a buscar formas de realizar la auditoría aplicando menos tiempo pero sin aumentar las probabilidades de dejar de detectar errores u omisiones significativas.

Una de las formas consistió en depositar confianza en los controles de la propia empresa auditada para prevenir o detectar errores, omisiones o irregularidades en el proceso de elaboración de su información contable. Intuitivamente se percibe que, una vez probados éstos y corroborados que operan adecuadamente, el número de operaciones a revisar para obtener una razonable seguridad en cuanto a lo correcto de las cifras resultantes de ese proceso se reduce sustancialmente, con el consiguiente ahorro de tiempo, principal factor de costo en una auditoría.

Todo lo anterior se puede definir como “control interno”, los controles apuntan a que la información contable esté libre de incorrecciones importantes y a que no se produzcan fraudes que deterioren el patrimonio de una entidad, es una cuestión importante aún cuando la entidad no deba ser objeto de auditoría sobre las cifras que proporciona a terceros.

El control interno comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adoptados dentro de una empresa

para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas prescritas por la gerencia.

JUSTIFICACION DEL ANALISIS DEL CONTROL INTERNO Y GESTION DEL RIESGO

La necesidad de control surge naturalmente como consecuencia de la delegación y se fundamenta en por lo menos algunos aspectos principales:

1. Las organizaciones están integradas por individuos, cada uno de los cuales tiene objetivos personales particulares que no necesariamente concuerdan con los de la entidad a la que pertenecen.
2. Tanto la toma de decisiones como la ejecución de lo decidido son llevados a cabo por seres humanos, una de cuyas características es la falibilidad.

Las organizaciones interactúan con un entorno en el que intervienen otros agentes, también con intereses y objetivos diversos, siempre existe la posibilidad que ocurran acontecimientos sobre los que una entidad no tenga capacidad de actuar pero sí que afecten sus posibilidades de alcanzar sus objetivos.

Los fraudes corporativos que en el 2008 generaron la caída de los mercados más importante del mundo, puso el tema del control y de la auditoría en foco de discusión, haciendo imprescindible instrumentar mecanismos de naturaleza variada y cambiante que prevengan desvíos que pongan en peligro el logro de objetivos y puedan afectar negativamente a quienes tienen intereses en ellas, y si de todos modos esos desvíos hubiesen ocurrido, los detecten oportunamente para poder adoptar los correctivos necesarios a tiempo.

Los controles tradicionales, basados en la protección de activos físicos han quedado obsoletos, y esto debido al uso de la tecnología que genera que los activos intangibles crezca su valor económico

exponencialmente. Todo esto se ve potenciado por la globalización, las empresas globales necesitan disponer de información instantánea de todo el mundo para la toma de decisiones que afectan su posición consolidada.

En todos los ámbitos, las estrategias y las estructuras ya no son estables, deben cambiar constantemente, adaptándose a los cambios del contexto y, consecuentemente aumentan los riesgos de decisiones estratégicas erróneas, dicho de otro modo, los riesgos se ubican en el ámbito estratégico.

En virtud de ello, se hace necesario que los controles, cuya finalidad, siempre fue combatir los riesgos, también vean extendido su ámbito del meramente transaccional al del planeamiento estratégico.

3.3.1.- CONCEPTO DE ENCARGO

Como se dijo en el capítulo II, el encargo se define como un contrato en el que un auditor se compromete a realizar aquellos procedimientos de auditoría acordados, la entidad auditada y terceras partes y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

El auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y alcance del trabajo, así como sus honorarios o los criterios para su cálculo para todo el período de nombramiento.

En el Contrato o Carta de Encargo se deberá indicar el total número de horas estimado para la realización del trabajo. El auditor acordará los términos del encargo con la dirección, se harán constar en una carta de encargo, que incluirá:

- Objetivo y alcance de auditoría de estados financieros.

- Responsabilidades del auditor.
- Responsabilidad de la dirección.
- Identificación del marco de información financiera aplicable.
- Referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor.

El contrato de auditoría, al exigirse su plasmación por escrito en las normas técnicas de auditoría, puede formalizarse, bien a través de la firma de un documento contractual, bien a través de una carta de encargo, mediante su aceptación.

Si la dirección incluye en la propuesta de los términos del encargo la limitación de una imposición al alcance del trabajo del auditor, y éste considere que tendrá que denegar la opinión sobre los estados financieros, no aceptará dicho encargo con limitaciones, salvo que se encuentre obligado a ello por disposiciones legales o reglamentarias.

Otros factores que afectan a la aceptación del encargo de auditoría:

- Marco de información financiera que se utiliza en la preparación de los estados financieros.
- Si no se alcanza el acuerdo, por el cual la dirección acepta su responsabilidad (reconoce y comprende).

3.3.1.- INDEPENDENCIA ÉTICA NECESARIA:

- ✓ Personal denuncie situaciones de falta de independencia.
- ✓ El contador debe adoptar medidas para disminuir amenazas de falta de independencia.
- ✓ Una vez al año obtendrá confirmación escrita de existencia de independencia de su personal.
- ✓ Criterios de salvaguarda para disminuir la familiaridad a un nivel razonable.

✓ Auditoría externa a estados financieros de entidades cotizadas: requiere rotación del socio del encargo y personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo, y en su caso, otras personas, que estén sujetas a requerimiento de rotación en cumplimiento de requerimiento de ética.

Para la RT 37, (FACPCE), se define la independencia necesaria para que el contador desarrolle el trabajo de auditoría, a partir de considerar las situaciones donde no se cumple con tal concepto, es decir se genera un concepto por exclusión de independencia, tales situaciones son:

1- Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente o que lo hubieran estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No se considera que existe relación de dependencia cuando el auditor tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas necesarias remuneradas mediante honorarios, en tanto, no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contable o información son objeto del encargo.

2- Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administración del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel.

3- Cuando fuera socio, asociado, director, administrador del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel o lo hubiese sido al ejercicio al que se refiere la información.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o encargado de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades

cooperativas cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquella.

4- Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

5- Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

6- Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del periodo u otro variable a la que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo o ingresos por ventas o servicios del ente.

3.4.- ALCANCE DE SU RESPONSABILIDAD

3.4.1.- NIA 240 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO AL FRAUDE

En concreto, se desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 y NIA 330, en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude, y da una guía al auditor para proceder y que procedimientos debe aplicar cuando se encuentra en situaciones que son motivo de sospecha o se determina que hay fraude. Cuando el auditor inicia el trabajo de auditoría puede encontrar representaciones erróneas en los estados financieros que pueden surgir de errores o fraude. El auditor puede determinar si la representación errónea se debe a fraude o error, si el error es intencional o no en los estados financieros.

Características del fraude

- Incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección en los estados financieros, sea o no intencional.

- Fraude a los efectos de las NIA al auditor concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales de los estados financieros. En este sentido, no debemos interpretar el concepto de fraude desde un punto de vista legal con implicancias penales, solo se ve la intención que puede surgir por la presión de terceros sobre la dirección del ente o empleados, que supera los controles internos, para alcanzar objetivos personales o de la entidad, y que no se lograron. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionales:

- Las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.
- Debidas a apropiación indebida de activos.

RESPONSABILIDAD EN RELACIÓN CON LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DEL FRAUDE

Los responsables del gobierno y la dirección de la entidad son los principales responsables de la prevención y detección del fraude.

Es importante que la dirección supervisada por los responsables del gobierno de la entidad ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que este se produzca, así como la disuasión de dicho fraude lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de una CULTURA DE HONESTIDAD Y COMPORTAMIENTO ETICO que pueda reforzarse mediante una supervisión

activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. Esta supervisión incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera tales como intento de la dirección de manipular resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

Responsabilidad del auditor:

El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso cuando la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debido a fraude o error es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, omisión deliberada de registro de transacciones o la realización del auditor de manifestaciones intencionalmente erróneas. Cuando se trata de malversación de activos, lo que implica robo de activos de la entidad, pueden presentarse desfalcos, robo de activos físicos o propiedad intelectual, pagos por bienes y servicios no recibidos y uso de activos para fines personales.

Dichos intentos de ocultación pueden ser aun más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión²³. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando,

²³ Una **colusión** es un pacto que acuerdan dos personas u organizaciones con el fin de perjudicar a un tercero.

en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como: la pericia, del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa y las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultar difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio se deben a fraude o error.

Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso del fraude cometido por los empleados, debido a que la dirección normalmente ocupa una posición que le permite directa o indirectamente manipular los registros contables, proporcionar información fraudulenta, o eludir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

En el proceso de obtención de seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude.

Para mantener los niveles de riesgos en un nivel aceptable para el auditor, la NIA 240, requiere al auditor, que realice los siguientes procedimientos:

- Discusión entre los miembros del encargo: la discusión pondrá un énfasis especial en modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material, debido a fraude y las partidas a las cuales pueda afectar incluido la forma en que podría ocurrir el fraude. La discusión se desarrollara obviando la opinión que los miembros

del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

- Procedimiento de valoración del riesgo y actividades relacionadas: para obtener conocimiento de la entidad y su entorno como se requiere en la NIA 315, el auditor debe aplicar los siguientes procedimientos con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debido a fraude.

El auditor realizara indagaciones ante la dirección sobre la valoración realizada por la dirección de riesgo de los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debido a fraude incluida la naturaleza, extensión y la frecuencia de dicha valoración.

El proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informado o los tipos de transacciones, saldos contables, o información a relevar al respecto, sobre los que sea posible que exista riesgo de fraude.

En su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude.

La comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.

El auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos.

El auditor evaluara dichas relaciones para indicar la existencia de riesgo de una incorrección material debido a fraude.

Otra información: el auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia del riesgo de incorrección material debido a fraude.

Evaluación de factores de riesgo: si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia a menudo en estado presente en circunstancias en las que se han producido fraudes y por tanto pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debido a fraude.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude para dicha identificación y valoración como el auditor basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará que tipo de ingresos de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos.

El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgo significativo y en consecuencia, en la medida que aun no se haya hecho. El auditor obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control que sean relevantes para dichos riesgos.

El auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección debido a fraude en los estados financieros. En la determinación de dichas respuestas el auditor:

a) Asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se le atribuye responsabilidades significativas en el encargo y su propia valoración de los riesgos o incorrección material debida a fraude.

b) Evaluará si la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intento de manipulación de los resultados por la dirección.

c) Introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza al momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.

El auditor evaluará si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debido a fraude no reconocido previamente.

Si el auditor identifica una incorrección incluirá si es indicativa de fraude, si existe tal indicio el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección.

Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicado la dirección volverá a considerar la evaluación del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza y momento de realización de los procedimientos de auditoría destinado a dar respuestas a los riesgos valorados.

Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude o no puede alcanzar una conclusión al respecto evaluará las implicaciones que este hecho tiene sobre la auditoría.

Si el auditor se encuentra en circunstancias excepcionales que llevan a poner en dudas su capacidad para seguir realizando la auditoría:

Determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona/s que realizaron su nombramiento o en algunos casos a las entidades reguladoras.

Si el auditor renuncia:

i- Discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad la renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia.

ii- Determinará si existen algún requerimiento profesional o legal que exijan que el auditor informe de su renuncia al encargo y de las razones para renunciar a las personas que realizaron el nombramiento del auditor, o en algunos casos a las autoridades reguladoras.

Manifestaciones escritas: el auditor obtendrá de la dirección y cuando proceda de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:

Reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.

Han revelado al auditor los resultados de la valoración realizados por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude.

Han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o indicios de fraudes que afecten a la entidad y en el que estén implicados: la dirección, empleados que se desempeñen en puestos claves dentro de la dirección o funciones significativas en el control interno; otras personas cuando el fraude pueda tener un efecto en los estados contables.

Han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude o de indicio de fraude que afecten a los estados financieros de la entidad, realizados por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades, reguladoras y otros.

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de fraude, la comunicación oportunamente al nivel adecuado de la dirección a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevante para su responsabilidad.

Comunicaciones a las entidades reguladoras y de supervisión. Si el auditor identificara un fraude o tiene indicios de que lo haya determinado si hay responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad.

El auditor incluirá en la documentación evidencia de las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo, en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debido a fraude.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude en los estados financieros y a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tiene con el riesgo valorado debido a fraude en las afirmaciones.

Los resultados de los procedimientos de auditoría incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.

Fraude en los Estados Financieros

El fraude es el acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleven al engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Factores de Riesgo de Fraude son hechos o circunstancias, que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

El fraude en los estados financieros consiste en la publicación intencionada de información falsa en cualquier parte de un estado financiero.

Unos estados financieros fraudulentos pueden hacer que una persona interesada en los estados financieros tome decisiones erradas. Ejemplo: Estados financieros en donde se muestran utilidades cuando en la realidad la compañía está generando pérdidas significativas, puede hacer

que un tercero decida invertir en una compañía o que un banco apruebe un crédito a una compañía.

De acuerdo con el Manual de Fraude Corporativo publicado por la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude, existen cinco categorías de fraude en los estados financieros:

- Ingresos ficticios.
- Diferencia en el tiempo de reconocimiento de los ingresos.
- Estrategias para esconder obligaciones y gastos.
- Revelación insuficiente o impropia.
- Valuación de activos impropia.

Normalmente los fraudes financieros buscan desorientar a inversionistas, acreedores, accionistas, al estado y a la sociedad en general, distorsionando los estados financieros generalmente en dos sentidos.

1) Aparentar fortaleza financiera

Cuando existe presión de mostrar buenos resultados es probable que algunas compañías obtén por recurrir a manipular sus estados financieros (“maquillar estados financieros”)

Normalmente las empresas que buscan aparentar fortaleza financiera lo hacen con el fin de mostrarse atractivas a terceras partes, inversionistas, bancos, proveedores, entre otros.

Para aparentar fortaleza financiera las empresas fraudulentas tienden a:

Sobre – Valorar	Sub - Valorar
Activos	Pasivos
Ingresos	Gastos

2) Aparentar Debilidad Financiera

Normalmente las empresas que buscan aparentar Debilidad Financiera, lo hacen con el fin de pagar menos impuestos.

Para aparentar debilidad financiera las empresas fraudulentas tienden a:

Sobre – Valorar	Sub – Valorar
Pasivos	Activos
Gastos	Ingresos

A continuación presentamos algunas de las formas más comunes de ocultar información en estados contables, para que sean tenidas en cuenta por los auditores. Esta lista no pretende abarcar todas las situaciones, nuestro objetivo es que ayude como una guía para detectar situaciones que pongan en riesgo el trabajo del auditor.

Aparentar fortaleza financiera

- Falsificación de documentación soporte del disponible y/o las inversiones para mostrar su existencia (Extractos bancarios, títulos, etc.).
- No retirar la totalidad del costo del producto de los inventarios al momento de la venta (el valor del inventario queda sobreestimado).
- Mostrar inventario dañado, obsoleto o de lenta rotación, como inventario disponible para la venta.

- Mostrar inventario de terceros como si fuera inventario de la compañía.
- Mostrar propiedad, planta y equipo que no existe o que no es de propiedad de la compañía.
- No aplicar depreciación a la propiedad, planta y equipo o aplicarla por porcentajes menores.
- Capitalizar costos y gastos que no cumplen con características de diferidos.
- Esconder pasivos (préstamos bancarios, cuentas por pagar a proveedores, provisiones por demandas en contra, pasivos laborales, etc.).
- Ventas ficticias con compañías vinculadas u otras compañías reales o ficticias.
- Traer ingresos del periodo posterior.
- Facturar y no entregar productos.
- Registrar ventas antes de su finalización.

Aparentar debilidad financiera

- No registrar la totalidad de las ventas.
- No registrar la totalidad de los activos.
- Registrar gastos y pasivos ficticios.
- Registrar gastos de otros periodos en el periodo corriente.

Se recuerda, que el auditor deberá ampliar la población de análisis sobre la cual aplicar procedimientos de auditoría, cuanto mayor sea el riesgo de que el control interno de la entidad no funcione de manera correcta. Se recomienda al lector, volver al título “JUSTIFICACION DEL ANALISIS DEL CONTROL INTERNO Y GESTION DEL RIESGO”.

3.5.-NIA 230 DOCUMENTACIÓN DE AUDITORIA

El auditor prepara información conforme:

a) Un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría.

b) Evidencia de que la auditoría se planifico y ejecuto de conformidad con las NIA, y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

La documentación de la auditoría provee evidencia: sobre las bases usadas para emitir una conclusión sobre el logro de los objetivos del auditor y que la auditoría se planeo y realizo conforme las NIA.

Documentar la auditoría sirve para un sin número de fines adicionales, entre otros:

- Ayudar al equipo de trabajo a planear y desempeñar la auditoría.
- Ayudar a los responsables de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo y a delegar responsabilidades conforme a la NIA 220.
- Facilitar al equipo de trabajo a rendir cuentas sobre su trabajo.
- Tener registro de los asuntos importantes para futuras auditorías.
- Faciliten las inspecciones externas de acuerdo con los requisitos legales de acuerdo con los requisitos legales, regulatorios u otros que sean aplicables.

Preparación oportuna de la documentación de auditoría

El auditor deberá preparar la documentación de manera oportuna, siendo esta suficiente y realizada por un auditor con experiencia, que no tenga conexión previa con la auditoría para entender:

El auditor deberá registrar: las características que identifican a las partidas específicas o asuntos que se sometieron a prueba, quién realizo el

trabajo de auditoría y fecha en que se completo el trabajo, quién reviso el trabajo de auditoría, fecha y extensión de dicha revisión.

Si el auditor identifico información que no es consistente con la conclusión final respecto a un asunto importante, el auditor deberá documentar la falta de consistencia.

Si excepcionalmente, el auditor juzga necesario desviarse de un requisito relevante de una NIA, deberá documentar como lograr el objetivo de dicho requisito con procedimientos adicionales de auditoría realizados y las razones para la desviación.

También, se debe documentar los asuntos importantes que se originaron durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales importantes, realizados para alcanzar esas conclusiones.

Compilación del archivo final de auditoría

El auditor deberá reunir la documentación de la auditoría en un archivo de auditoría y completar el proceso administrativo de compilar el archivo final de auditoría de manera oportuna después de la fecha del informe del auditor.

Después de compilar el archivo final de auditoría, no se debe borrar o desechar la documentación de ninguna naturaleza antes de terminar su período de retención.

En circunstancias que no correspondan a hechos conocidos después de la emisión del dictamen, pero sea necesario modificar la documentación existente o sea necesario modificar la documentación existente o sea necesario añadir nueva, después de que se termino de compilar el archivo final, sin importar la naturaleza o adiciones, se debe documentar:

- a) Las razones específicas para hacerlas;
- b) Cuando y por quién se hicieron y revisaron.

La documentación de auditoría puede registrarse en papel o en medios electrónicos:

- Programas de auditoría.
- Memorándums de asuntos.
- Resúmenes de asuntos importantes.
- Cartas de confirmación y representación.
- Listas de verificación.
- Correspondencia (incluyendo correo electrónico).
- Plan de auditoría
- Carta del encargo
- Informe del auditor con salvedad.

Las explicaciones verbales por parte del auditor, por si solas, no representan soporte adecuado para el trabajo realizado o las conclusiones alcanzadas, pero pueden usarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

No es necesario documentar cada asunto o juicio profesional que se haga. Incluso es innecesario que el auditor documente por separado el cumplimiento de los asuntos para los que se demuestra el cumplimiento con documentos incluidos en el archivo de la auditoría.

Factor importante al respecto, es el grado de extensión del juicio profesional que se ejerce y al evaluar el trabajo. Esta documentación sirve para explicar las conclusiones y reforzar la calidad del juicio.

Puede ser útil incluir como parte de la documentación de auditoría un sumario que describa los asuntos importantes identificados en la auditoría.

La documentación no se limita a registros preparados por el auditor, puede incluir otros registros apropiados, como minutas del personal y acuerdos con el auditor. Se puede discutir asuntos de importancia con personal de la entidad y con partes externas, como personas que den asesoría profesional a la entidad.

La NICC 1 requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la terminación de la compilación de los archivos de auditoría. El tiempo que se considera apropiado no excede a los 60 días posteriores a la fecha del dictamen. También requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la retención de documentación de trabajo. El tiempo retención para trabajos de auditoría no es menor de 5 años posteriores a la fecha del dictamen, o si es después, de la fecha del auditor del grupo.

Un ejemplo de circunstancia que hace necesario modificar la documentación de auditoría o añadir nueva, después de haber concluido la compilación del archivo, es la necesidad de aclarar la documentación de auditoría existente, que surja de los comentarios recibidos durante las inspecciones de monitoreo realizadas por partes internas o externas.

3.5.1.-NIA 250 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR FRENTE A LAS LEYES Y REGLAMENTOS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES

El auditor debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen.

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

Luego de comprender la estructura legal, el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría para identificar instancias de incumplimiento y determinar de qué modo ellas afectan a los estados contables sujetos a

examen. La norma requiere también que el auditor obtenga una representación escrita de la dirección sobre la revelación de cualquier incumplimiento que ella tenga noticia y que deba ser considerado en la preparación de estados contables.

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

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

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

3.6.-INFORME N° 4 (CENCYA)

A continuación se transcribe un resumen del informe n° 4 de la FACPCE, con el fin de brindar un panorama general de su contenido y estructura.

Esto es un resumen en donde se abarcan los puntos más importantes, para una mayor profundización del tema y los programas de trabajo, se recomienda leer completo el Informe N° 4.

Este informe no es una norma profesional de carácter obligatorio.

Si bien su estructura es en base a preguntas y respuestas frecuentes, nosotras procedimos a resumir lo más importante, haciendo abstracción del formato original.

Preguntas y respuestas: resolución 420/11: “Actuación del contador público como auditor externo y sindico societario relacionado con la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo”.-

El propósito de este informe es facilitar la comprensión y aplicación practica de las normas contenidas en la resolución 420/11 de la junta de Gobierno de FACPCE.

El lavado de dinero, es la transacción mediante la cual activos provenientes de los delitos de evasión fiscal y/o previsional previstos en la ley 24769 (régimen penal tributario) se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita.

Solo están alcanzados los profesionales que presten servicios de auditoría externa o sindicatura a las entidades o personas físicas o jurídicas:

a) Enunciados en el Art 20 de la ley.

b) Que no estén enunciados en dicho articulo, según los Estados Contables auditados:

i) Tengan un activo superior a \$ 8.000.000. (Para determinar dicho activo, se debe tomar los libros rubricados de los clientes correspondientes al último ejercicio.)

ii) Hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año. (Se efectúa la comparación entre los últimos Estados Contables con e informe de auditoria transcritos en los libros rubricados del cliente a la fecha de la aceptación).

Se cumple el inciso b) cuando el incremento supere el monto de \$ 600000.

REGISTRACION ANTE LA UIF.

Deben registrarse profesionales que presten el servicio de auditoría externa de Estados Contables y de sindicatura societaria.

Si el profesional está organizado como sociedad, no es necesario que se registre la sociedad además del profesional.

Se encuentran alcanzados todos los servicios de auditoría externa de Estados Contables con independencia del período que abarquen dichos Estados.

EL PROFESIONAL ORGANIZADO COMO SOCIEDAD:

Sujeto obligado será el profesional matriculado firmante del respectivo informe. (Servicio de auditoría).

Sujeto obligado (Sindicatura societaria):

a) Sindicatura unipersonal: el síndico que firme el respectivo informe anual

b) Sindicatura colegiada: los síndicos contadores públicos que integran la comisión fiscalizadora.

DEBER DE INFORMAR

El profesional debe reportar una operación sospechosa de lavado de activos o de financiación del terrorismo dentro de los 150 días corridos de su conocimiento.

3.6.1.- NIA 720 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACION, INCLUIDA EN LOS DOCUMENTOS QUE CONTIENEN LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información que incluye documentos que contienen estados financieros auditados y el correspondiente informe de auditoría. En ausencia de requerimientos específicos, en las circunstancias concretas de un encargo, la opinión del auditor no cubre la otra información y el auditor no tiene responsabilidad específica de determinar si la otra información se

presenta correctamente o no. Sin embargo, el auditor examina la otra información porque la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse menoscabado por incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la otra información.

La otra información se define como información financiera y no financiera. Incluida por las disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre en un documento que contiene los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente.

El auditor examinará otra información con el fin de identificar incongruencias materiales.

Las incongruencias materiales determinarán si es necesario modificar los estados financieros auditados o la otra información.

La otra información obtenida *antes de la fecha* del informe de auditoría, si es necesaria la modificación de los estados financieros auditados y la dirección rehúsa hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría²⁴. Si es necesaria la modificación de otra información y la dirección rehúsa hacerlo el auditor comunicará dicha cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, e incluirá:

1. En el informe de auditoría un párrafo sobre otras cuestiones que describe la incongruencia material²⁵.
2. Retendrá el informe de auditoría.
3. Renunciara al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Las incongruencias materiales identificadas en otra información obtenida *con posterioridad a la fecha* del informe de auditoría, si es necesario la modificación de los estados financieros auditados, el auditor seguirá los requerimientos de la NIA 560, si es necesario la modificación de otra

²⁴ NIA 705. Opinión modificada.

²⁵ NIA 706. Párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones.

información y la dirección acepta hacerlo el auditor realizara los procedimientos necesarios en las circunstancias.

Si es necesaria la modificación de otra información y la dirección rehúsa hacerlo, el auditor notificara su reserva con relación a otra información a los responsables del gobierno de la entidad salvo que todos ellos participen de la dirección de la entidad y adoptara cualquier medida adicional que considere adecuado.

Otra incorrección material en la descripción de un hecho

Si como resultado del análisis de la otra información a efectos de identificar incongruencias materiales, el auditor detecta una manifiesta incorrección material en la descripción del hecho, solicitará a la dirección que consulte a un tercero especializado, tal como un asesor jurídico de la entidad y tomara en consideración el asesoramiento recibido.

Si el auditor concluye que en la otra información una incorrección material en la descripción de un hecho que la dirección rehúsa corregir, el auditor notificará sus reservas en relación con la otra información, a los responsables del gobierno de la entidad, excepto que todos ellos participen en la dirección de la entidad y adoptará cualquier medida adicional que considere adecuado.

CAPITULO IV

AUDITORIA BASADA EN EL RIESGO

Sumario: 1.- NIA 300: Planificación de la auditoría de estados financieros. 1.1.- RT 37: Aspectos referidos a la planificación. 1.2.- NIA 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría. 2.- NIA 315: identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno. 2.1.- NIA 330: respuestas del auditor a los riesgos valorados.

4.1.- NIA 300 PLANIFICACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

La norma internacional de auditoría presenta la responsabilidad del auditor de planear una auditoría de estados financieros (alcance). La planeación involucra establecer la estrategia general y desarrollar el plan de trabajo para la auditoría, lo que le permite al auditor organizar y administrar de manera apropiada el trabajo de auditoría garantizando un trabajo eficiente y efectivo. De la misma manera le permite seleccionar un equipo de trabajo competente y con las capacidades necesarias para el desarrollo del trabajo.

ASPECTOS CLAVES EN LA PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA

A continuación se presentan diez puntos a tener en cuenta en la ejecución de la planeación de una auditoría:

1) Antes de iniciar nuestro proceso de auditoría debemos tener claros nuestros objetivos. Sugerimos que los objetivos estén alineados de acuerdo con el modelo COSO, dentro de las siguientes categorías:

- Operacionales: utilización eficaz y eficiente de los recursos de una organización. (Por ej. Rendimiento, Rentabilidad, Salvaguarda de activos, etc.)
- Información financiera: preparación y publicación de estados financieros fiables.
- Cumplimiento: Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

El alcance de la auditoría debe estar encaminado a asegurar el cumplimiento de estos objetivos dependiendo el tipo de auditoría que realicemos. Ejemplo: para una auditoría financiera nuestro trabajo estará enfocado a evaluar el cumplimiento del objetivo relacionado con la preparación y publicación de estados financieros fiables. Para un trabajo de Revisoría Fiscal, tendremos que abarcar los tres objetivos enunciados en COSO (operacionales, de información financiera y cumplimiento)

2) La auditoría se debe realizar por personal que tenga un entrenamiento técnico adecuado y experiencia en auditoría. Es recomendable trabajar con un equipo multidisciplinario de acuerdo con las necesidades del cliente, el tipo de auditoría, y en lo posible, con experiencia en la industria. Ejemplos: Contadores, Abogados, Ingenieros de Sistemas, Ingenieros Industriales, Especialistas en Impuestos, Especialistas en temas de la Industria, etc.

3) En la planeación de la auditoría es vital lograr un entendimiento integral del negocio, del ambiente de la industria y externo, que facilite la identificación de riesgos. El número de riesgos significativos identificados es

directamente proporcional al grado de entendimiento del negocio, su ambiente externo y de la industria. A mayor entendimiento, mayor es la probabilidad de identificar riesgos significativos. Los riesgos significativos son aquellos con una alta probabilidad de ocurrencia y un impacto significativo en los estados financieros.

4) En la planeación de la auditoría, nuestros esfuerzos deben ir encaminados principalmente a:

- Identificar riesgos significativos del negocio y sus implicaciones en los estados financieros (provisiones en los estados financieros y/o revelaciones)
- Identificar riesgos significativos de fraude y sus implicaciones en los estados financieros (Malversación de activos y/o información financiera fraudulenta)
- Determinar las transacciones significativas que se registran en los estados financieros (rutinarias y no rutinarias)

5) Definir la materialidad de planeación. La materialidad de planeación le permite al auditor enfocarse en los aspectos relevantes de los estados financieros.

6) El entendimiento del negocio lo realizamos de arriba hacia abajo, por esto es importante entrevistarnos con la alta gerencia, para conocer sus objetivos, estrategias, los riesgos que pueden impedir que la compañía logre los objetivos y los controles que tiene para mitigar esos riesgos.

7) En la planeación de la auditoría el auditor debe complementar su trabajo mediante la realización de procedimientos analíticos preliminares que incluyan el análisis de indicadores, tanto financieros como no financieros, de rendimiento.

8) Dentro de la planeación de la auditoría, es recomendable efectuar un recorrido por las instalaciones físicas con el fin de comprender mejor el negocio y poder conocer el personal clave.

9) Es importante documentarnos lo mejor posible mediante información interna y externa:

Información Interna

- Estatutos
- Manuales de procedimientos
- Políticas
- Actas (Asamblea de Accionistas, Junta Directiva, Comités, etc)
- Reportes de la gerencia a la junta directiva
- Contratos
- Correspondencia con entidades de vigilancia y control
- Correspondencia con abogados
- Certificado de Cámara de Comercio
- Intranet de la compañía
- Página web de la Compañía

Información Externa

- Revistas y diarios
- Portales de búsqueda en la web
- Bases de datos
- Cámara de comercio

10) Al final de la planeación de la auditoría debemos validar el entendimiento del negocio, los riesgos identificados y los hallazgos, con la gerencia del cliente.

FUNCIÓN Y MOMENTO DE LA PLANIFICACIÓN

La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otras, las siguientes:

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que este se realice de forma eficaz y eficiente.
- Facilita la selección de miembros de equipo de encargo por niveles de capacidad y competencia adecuada, para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Facilita en su caso la coordinación del trabajo realizado por autores de componentes y expertos.

Se requiere participación de miembros claves del equipo del encargo y *actividades preliminares*, que consisten en:

- a) La aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220, continuidad de las relaciones con los clientes y el encargo específico de auditoría.
- b) Evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia y conformidad con la NIA 220.
- c) Establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210.
 - *Actividades de planificación*: el auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, momento de realización y la dirección de la auditoría y que guíe el desarrollo del plan de auditoría:

- Identificará las características del encargo que define su alcance.
- Determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.
- Considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.
- Considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo. Y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido, en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.
- Determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.

El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:

La naturaleza, el momento de realización, y la extensión de los procedimientos, planificar para la valoración del riesgo, como lo determina la NIA 315.

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores, planificados relativos a las afirmaciones como establece la NIA 330.

CONSIDERACIONES ADICIONALES EN EL ENCARGO DE AUDITORÍA INICIAL

El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:

- La aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220, relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría.
- Comunicación con el auditor predecesor cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

4.1.1.- RT 37 ASPECTOS REFERIDOS A LA PLANIFICACION:
NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

A través del desarrollo de la tarea, el contador debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la razonabilidad de la información contenida en los estados contables. En este punto se deja de hacer mención a los servicios que el “auditor” podía realizar con la RT 7, tales como: auditoría realizada para determinar sobre la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos, revisión limitada de los estados contables correspondientes a períodos intermedios, situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico e investigaciones especiales.

Obtención de elementos de juicios válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el contador debe realizar un PROCESO DE FORMACION DE JUICIO²⁶, entre ellas:

Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. Identificar el objeto de examen, es decir, los estados contables.

²⁶ Según lo denomina la doctrina.

Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.

Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados, por el contador o por sus colaboradores. Debe contener programas de trabajo detallados y por escrito.

Evaluación de actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Como por ejemplo, cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad, revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.

El proyecto 28, no hacía mención a la aplicación de “procedimientos usuales”, que el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicios válidos y suficientes. Tampoco referencia que el auditor aplica procedimientos sobre bases selectivas, determinadas según su criterio o métodos estadísticos.

El auditor, debe controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables.

Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de información que contienen los estados contables en su conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido probable la formación de tal juicio.

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

4.1.2.- NIA 320: IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACION Y EJECUCION DE LA AUDITORIA:

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA), es establecer un marco regulatorio normativo y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría, los marcos de información financiera a menudo se refieren al concepto de importancia

relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros, dichos marcos indican que:

- Las incorrecciones, incluidas las omisiones se consideran materiales si cabe prever razonablemente que influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

- Los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto.

Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicables proporcionan al auditor un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos de auditoría.

La determinación del auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es razonable que el auditor asuma que los usuarios:

a) Tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como el de la contabilidad, y están dispuesta a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable.

b) Comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta, niveles de importancia relativa.

c) Son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros.

d) Toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

DEFINICIONES

Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra/s determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida por los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la existencia de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supera la importancia relativa determinado para los estados financieros en su conjunto.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo: se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

1. el auditor debe revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, en el caso de que disponga durante la realización de la auditoría de información que de haberla tenido inicialmente lo hubiera llevado a determinar una cifra diferente.

2. Documentación: el auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:

- a) Importancia relativa para estados financieros en su conjunto.
- b) Cuando resulte aplicable, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- c) Importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- d) Cualquier revisión de las cifras establecidas en a)-c) a medida que la auditoría avanza.

4.2.- NIA 315: IDENTIFICACION Y VALORACION DE LOS RIESGOS DE INCORRECCION MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO:

Las Normas de auditoría que tratan acerca del tema de “riesgos”, les recuerdan constantemente a los auditores de estados financieros la necesidad de aplicar su juicio profesional al evaluar los riesgos y la estructura de control interno como principio básico para decidir qué procedimientos de auditoría aplicar, así como la oportunidad y alcance de los mismos.

La responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad, conforman el alcance de la norma que se desarrolla a continuación.

Los riesgos de auditoría, son aquellos a partir de los cuales, el auditor puede expresar una opinión inadecuada, debido a que los estados financieros contienen defectos materiales.

Riesgo de detección; riesgo que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, no detecten la existencia de incorrección²⁷ que podría ser material considerada individualmente o de forma agregada a otras incorrecciones.

Riesgo de incorrección material: riesgo que los estados financieros contengan incorrecciones materiales ante la realización de la auditoría, comprende:

1. Riesgo inherente: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material; ya sea individualmente o de manera agregada, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

2. Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiendo existir en una afirmación sobre un tipo de transacción saldo contable u otra revelación de información y que pudiera ser material. El riesgo de auditoría es una función de riesgos de incorrección material no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.

Una de las inquietudes del auditor externo durante el proceso de una auditoría de estados financieros es identificar los riesgos de error importante o significativo²⁸, que pudieran existir en los estados financieros sujetos a examen, originados por una acción fraudulenta o debido a error. El entorno en que operan las empresas y los procesos con los que lo hacen, presentan riesgos que pueden causar distorsiones (errores) en los estados

²⁷ Incorrección: diferencia entre cantidad, clasificación, presentación o información relevada, respecto de una partida incluida en los estados financieros.

²⁸ Riesgo significativo: riesgo identificado y valorado de incorrección material, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

financieros sujetos a auditoría, por lo que el auditor externo tiene la tarea de, al menos, realizar las siguientes actividades:

- Identificar riesgos.
- Evaluar su susceptibilidad a distorsiones (errores) en la información financiera, incluyendo errores o fraudes.
- Evaluar las medidas (controles) que la empresa ha puesto a funcionar para minimizar los riesgos.
- Diseñar procedimientos de auditoría que pongan a prueba esas medidas, para aprovecharlas y que los demás procedimientos a aplicar, con posterioridad, se realicen a la luz de combinaciones de riesgos bajos, en los que se apoye la confianza profesional.

Definiciones a tener en cuenta:

✓ Afirmaciones: manifestaciones de la dirección explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

✓ Riesgo de negocio: riesgos derivados de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones, significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuadas.

Procedimientos de valoración de riesgo y actividades relacionadas

El auditor aplicará dichos procedimientos con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones incluirá:

1. Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error.
2. Procedimientos analíticos.
3. Observación e inspección.
4. El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno.

Aclaración: el hecho de que el auditor externo haya cumplido con este proceso no representa que haya obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría para sustentar su opinión profesional.

La entidad y su entorno

Esta actividad se considera prioritaria, pues sirve de insumo para el resto del proceso del trabajo y pide al auditor que logre un adecuado entendimiento de, entre otros, los siguientes asuntos:

- a) Factores relevantes sectoriales y normativos así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- b) La naturaleza de la entidad, en particular:
 - i. Sus operaciones.
 - ii. Sus estructuras de gobierno y propiedad.
 - iii. Los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar.
 - iv. En el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros.
- c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad incluidos los motivos de cambios en ella.

d) Los objetivos y las estrategias de la entidad así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.

e) Medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

Todo lo anterior permitirá al auditor entender los tipos de transacciones, las cuentas de balance y las revelaciones que espera que contengan los estados financieros sujetos a examen.

El control interno de la entidad

El auditor entenderá los aspectos de la estructura de control interno en vigor en la entidad que sean relevantes para la auditoría. Al respecto, debe considerar que aunque la mayoría de los controles son relevantes para una auditoría, es probable que estén relacionados con la información financiera, no todos los controles que se relacionan con dicha información son relevantes para una auditoría. Considerar si un control, de manera individual o en combinación con otros es relevante para la auditoría, es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Del conocimiento de los controles relevantes que obtenga el auditor de los controles relevantes para la auditoría, evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.

Componentes del control interno

✓ Entorno de control: el auditor evaluará si:

a) La dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético.

b) Los puntos fuertes de los elementos del control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados, como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

✓ Proceso de valoración del riesgo de la entidad: el auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso:

a) Identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera.

b) Estimación de la significatividad de los riesgos.

c) Valoración de su probabilidad de ocurrencia.

d) Toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

Cuando una entidad ha establecido un proceso de evaluación de riesgos, el auditor obtendrá una comprensión de dicho proceso, así como de los resultados logrados. Si no tiene establecido un proceso de evaluación de riesgos o si no cuenta con un proceso adecuado, el auditor discutirá con la administración de la entidad si los riesgos de negocio, que son relevantes para los propósitos de su información financiera, han sido identificados y cómo fueron tratados. El auditor evaluará si la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos documentado es el apropiado en las circunstancias o representa una debilidad importante en la estructura de control interno de la entidad.

✓ Sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionado, relevante para la información financiera y comunicación: el auditor obtendrá información de las áreas:

a) Iguales tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros.

b) Los procedimientos, relativos tanto: tecnologías de la información como a los sistemas manuales, mediante las que dichas transacciones se inician, se registran. Se procesan, se corrigen en caso

necesario, se traslada al Libro Mayor y se incluyen en los estados financieros.

c) Los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada libro mayor.

d) El modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones distintas de las transacciones, significativas para los estados financieros.

e) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad incluida las estimaciones contables y la información a revelar significativa.

f) Controles sobre asientos en el libro diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.

✓ El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera, incluidas: comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y comunicaciones externas, tales como: con las autoridades reguladoras.

✓ Actividad de control relevante para la auditoría, que serán aquellas que a su juicio es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que responden a los riesgos valorados.

Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de la técnica informacional.

✓ Seguimiento de los controles: el auditor obtendrá conocimiento de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un

seguimiento del control interno relativos a la información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría y del modo que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles.

Si la entidad cuenta con una función de auditor interno, el auditor externo, con el fin de determinar si la función de auditor interno es relevante para la auditoría, obtendrá conocimiento:

a) Naturaleza de la responsabilidad de la función de auditoría interna y el modo en que se integra en la estructura organizativa de la entidad.

b) Las actividades que han sido o que serán realizadas por la función de auditoría interna.

ACTIVIDADES DE CONTROL: pueden clasificarse como políticas y procedimientos que pertenecen a las siguientes categorías:

- Revisiones de resultados: incluyen revisiones y análisis de los resultados reales en comparación con los presupuestos, los pronósticos y los resultados del periodo anterior; la puesta en relación de diferentes conjuntos de datos, junto con el análisis de las relaciones y actuaciones de investigación y corrección, la comparación de datos internos, con fuentes externas de información y la revisión de los resultados funcionales o de las actividades.

- Procesamiento de la información: dos grandes grupos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicaciones, que se aplican al procesamiento de operaciones individuales, y los controles generales de las tecnologías de información, que consistan en políticas y procedimientos relativos a numerosas aplicaciones y que son la base del funcionamiento eficaz de los controles de aplicaciones al permitir asegurar un funcionamiento continuo adecuado de los sistemas de información.

- Controles físicos: controles que engloban:

- La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como, instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los registros y los activos.
- La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos.
- El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (ejemplo: la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables)
 - Segregación de funciones: la asignación de diferentes personas de la responsabilidad relativa a la autorización de las transacciones, registro de las transacciones y el mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad es reducir las oportunidades de que cualquier persona este en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar, errores o fraude, en el curso normal de sus funciones.

IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL:

El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en: los estados financieros y en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

Identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido los controles relevantes, relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros y valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones.

Relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar.

Considerará la probabilidad de que existan incorrecciones incluidas la posibilidad de múltiples incorrecciones y si la incorrección potencial podría, por su magnitud constituir una incorrección material.

RIESGOS QUE REQUIEREN UNA CONSIDERACIÓN ESPECIAL DE AUDITORÍA: para juzgar riesgos significativos, el auditor considerará, al menos lo siguiente:

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

Relacionar el riesgo identificado con aquello que puede estar mal a nivel de aseveración y con los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar. Considerar la probabilidad de error, incluyendo la posibilidad de múltiples errores, y si el error potencial es de tal magnitud podría dar lugar a errores importantes.

Los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por si solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuado: con

respecto a ciertos riesgos el auditor puede juzgar que: no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente o adecuada aplicando únicamente procedimiento sustantivo. Dicho riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipo de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual.

La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, puede variar en el transcurso de la auditoría. A medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional.

Cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría de: aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, o bien, cuando haya obtenido nueva información, y en uno u otro caso sean incongruentes con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basa inicialmente la valoración, el auditor realizara la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores que hubiera planificado.

Documentación

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- a) Los resultados de la discusión entre el equipo del encargo cuando lo requiera el socio del encargo (y otros), así como las decisiones significativas que se tomaron.
- b) Los elementos claves del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, la fuente de información de las que proviene dicho conocimiento, y los procedimientos de valoración aplicados.
- c) Los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados.

d) Los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos.

✓

RIESGO DE NEGOCIO

El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El riesgo de negocio puede surgir del cambio o de la complejidad. El riesgo de negocio puede originarse por ejemplo:

1. Los desarrollos de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos.
2. Un mercado que incluya si ha sido desarrollado con éxito, inadecuado para sustentar el producto o servicio.
3. Defectos en un producto o servicio que pueden dar lugar a obligaciones y poner en riesgo la reputación.

4.2.1.- NIA 330: RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

Alcance: esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor en una auditoria de Estado Financiero de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material, identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315.

Objetivos: el objetivo del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones:

a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Estos

procedimientos comprenden: pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

b) Pruebas de controles, son procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención, detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

El auditor diseñará e implementará, respuestas globales, para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia generada internamente por la entidad permitiendo por ejemplo, aplicar procedimientos a una fecha intermedia, en lugar de aplicarlos a la fecha de cierre.

Para el diseño de dichos procedimientos de auditoría, el auditor, considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacciones, saldos contables e información a revelar y obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración de riesgo realizado por el auditor, incluyendo:

- La probabilidad de que existe una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción.
- Si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes, siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente.

El auditor, determinará la naturaleza y extensión de las pruebas, realizando indagaciones sobre la eficacia operativa de los controles, es decir, la manera en que se han aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del período sometido a auditoría, la congruencia con la que se han aplicado y las personas y los medios utilizados.

El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto o a la totalidad del período, en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida: durante un período intermedio

Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un período intermedio, obtendrá evidencia sobre los cambios significativos en dichos controles, con posterioridad al período intermedio; y determinará la evidencia adicional que debe obtenerse en el período restante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

Para determinar si es adecuado utilizar evidencia obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, y de ser así, determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control. También determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de elementos que determinen si se han producido cambios significativos, con posterioridad a la auditoría anterior.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

El auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación, son eficaces.

Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales. Determinará, si las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles.

Procedimientos sustantivos

Existen, procedimientos relacionados al cierre del estado financiero, como ser, la comprobación de la concordancia o coordinación de los estados con los registros contables de los que se obtienen, el examen de los asientos de libro diario y de otros ajustes anteriores, al proceso de preparación de los estados.

Y, procedimientos que responden a riesgos significativos, si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que responden de forma específica a dichos riesgos.

Momento de realización de los procedimientos sustantivos: si se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el período restante mediante la aplicación de:

a- Procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para el período que resta.

b- Si el auditor determina procedimientos adicionales.

Documentación:

El auditor incluirá:

- Las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores aplicados.

- La conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones.
- Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones, cuando estas no resulten claras.

CAPITULO V

EVALUACION Y APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

DE AUDITORIA

Sumario: 1.- NIA 450: Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría. 2.- NIA 500: Evidencia de auditoría. 2.1.- NIA 520: Procedimientos analíticos. 2.2.- NIA 530: Muestreo de Auditoría. 2.3.- NIA 560: Hechos posteriores. 3.- Caso especial: Empresa en funcionamiento

5.1.- NIA 450 EVALUACION DE LAS INCORRECCIONES DETECTADAS DURANTE LA REALIZACION DE LA AUDITORIA

Las incorrecciones hacen referencia a la diferencia entre cantidad, clasificación, presentación o información revelada, respecto de una partida incluida en los estados financieros, requeridas respecto de dichas partidas de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Tipos de incorrecciones

- De hecho: son incorrecciones sobre las cuales no existen dudas.
- De juicio: son diferencias derivadas de los juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera

razonables o relativa a la selección o aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

- Extrapoladas: son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en la población, lo cual explica la proyección de incorrecciones identificadas en muestra de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las pruebas.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que individualmente o de forma agregada pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. El auditor también comunicará a los responsables del gobierno de la entidad el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a períodos anteriores según los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y según los estados financieros en su conjunto.

Documentación

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- El importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran insignificantes.
- Todas las incorrecciones materiales durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas.
- La conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión.

5.2.- NIA 500 EVIDENCIA DE AUDITORIA

La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión.

La evidencia de auditoría tiene dos cualidades, la adecuación es la medida cualitativa, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor; y la suficiencia es la medida cuantitativa, cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material así como la calidad de dicha evidencia de auditoría.

El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, en la medida necesaria, y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor:

- Evaluará la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto.
- Obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto.
- Evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.

Al realizar el diseño de las pruebas de control y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

En cuanto, la incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad, el auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de esto sobre otros aspectos de la auditoría.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1)- INSPECCION: implica el examen de registros o documentos internos o externos en papel o un soporte electrónico o en otro medio o un examen físico de un activo.

2)- OBSERVACION: consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicado por otras personas por ejemplo: la observación por el auditor del recuento de las existencias realizado por el personal de la entidad o de la observación de la ejecución de actividades de control, la observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitado al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el dato puede afectar el modo en que se realiza el proceso o procedimiento.

3)- CONFIRMACION EXTERNA: constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita por un tercero dirigido al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables.

4)- RECALCULO: consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.

5)- RE EJECUCION: Implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que exista entre datos financieros y no financieros.

6)- INDAGACION: consiste en la búsqueda de información financiera o no financiera a través de personas bien informadas tanto los de dentro como los de fuera de la entidad.

5.2.1.- NIA 520: PROCEDIMIENTOS ANALITICOS

Existen varias firmas de Contadores Públicos que, al realizar su trabajo de auditoría, enfocan su estudio en los de estados financieros, en particular en la revisión documental, mediante pruebas de detalle de las principales partidas y elementos que forman los estados financieros. Esto se deriva del enfoque fiscal de algunas de esas auditorías y, en su caso, debido al desconocimiento que tiene el personal de la firma de la normatividad de auditoría aplicable. Lo anterior origina varios problemas para esas firmas:

- Falta de identificación y evaluación de los riesgos de error material, lo cual origina fallas en el diseño e implementación de las respuestas a los riesgos evaluados (incumplimiento con las Normas Internacionales de Auditoría [NIA]).
- Incurrir en inversiones importantes de tiempo para lograr los objetivos de auditoría establecidos (ineficiencia operativa).
- Incumplir con los alcances de revisión suficientes conforme a la evaluación de riesgo establecida (incumplimiento con las NIA).

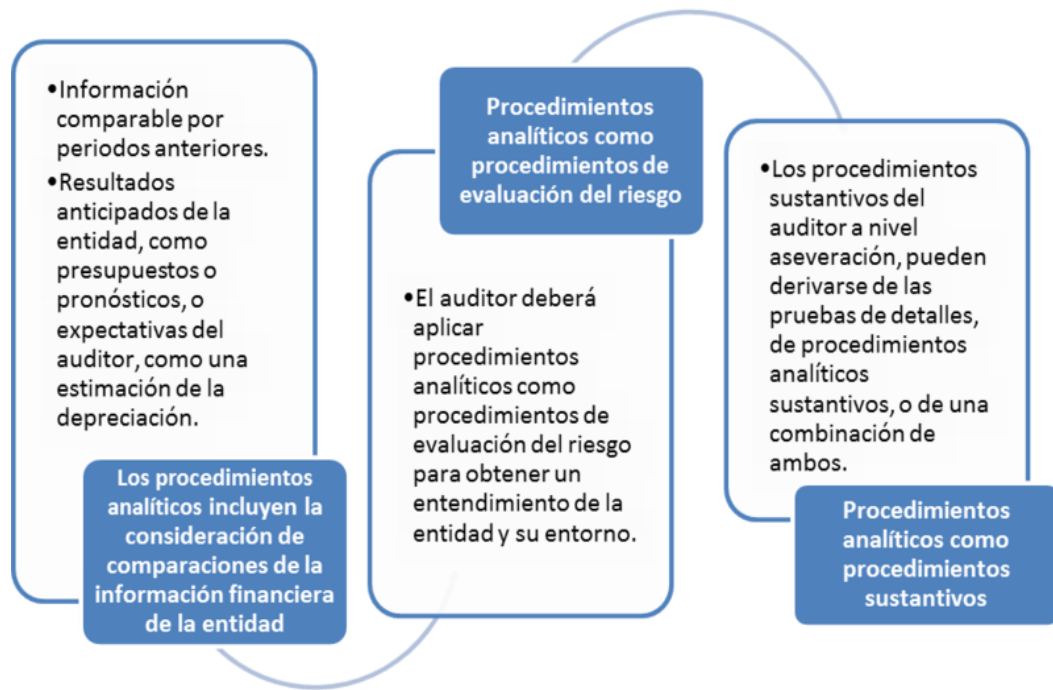
Además del serio problema del incumplimiento con las NIA, los anteriores inconvenientes se reflejan en la necesidad de aplicar los procedimientos adicionales de auditoría una vez concluida, lo que resulta en una inversión importante de tiempo para el equipo

Derivado de la problemática anterior, procedemos a desarrollar la NIA 520:

La NIA trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos, como procedimientos sustantivos. También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros.

Los procedimientos analíticos implican evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles, entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen en la medida necesaria la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean congruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo.

Lo definido ut supra, puede resumirse en el siguiente cuadro:



Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por si solos, como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con las NIA 330, el auditor:

a) Determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso en relación con dichas afirmaciones.

b) Evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación.

c) Definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas en los ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que de forma individual o agregada con otras incorrecciones pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.

d) Cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se consideren aceptables, sin que sea necesario una investigación más detallada.

Los procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global: se diseñarán y aplicarán a una fecha cercana a la finalización de la auditoría.

5.2.2.- NIA 530 MUESTRA DE AUDITORIA

Es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Implica tanto el uso de muestreos estadísticos y no estadísticos, para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría. Realizar pruebas de controles y detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.

El cuadro sintetiza, la forma en que el auditor, a partir del muestreo de auditoría, selecciona las partidas de las cuales obtener evidencia, la selección de todas las partidas, que constituyen el universo de la población; y con todo ello, la selección de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Al momento de seleccionar una muestra, se estarán aplicando procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de la población, de forma que todas las unidades de la muestra tengan posibilidad de ser elegidas. Esto permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra.



Al trabajar con muestreo, existe riesgo de muestreo, es decir, riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra puede ser diferente de la que obtiene utilizando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. Esto puede conducir a dos tipos de conclusiones erróneas:

i- En el caso de pruebas de control, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle

llegar a la conclusión que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Puede llevar a una conclusión inapropiada.

ii- En el caso de pruebas de control, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión que existan incorrecciones materiales cuando de hecho no existan. Este tipo de conclusión errónea afecta la eficiencia de la auditoria, puesto que generalmente implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

También existe un riesgo ajeno al muestreo, que es aquel riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada al muestreo. Es por esto, que resulta necesario que antes de aplicar procedimientos para seleccionar la muestra, el auditor defina el porcentaje de incorrección tolerable, es decir que aceptara las incorrecciones existentes en la medida que la población no supere dicho importe.

Muestreo estadístico: presenta las siguientes características: selección aleatoria de elementos de la muestra y aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra.

El muestreo no estadístico es aquel que no cumple con las características antes mencionada.

Métodos de selección de muestras

Hay muchos métodos para seleccionar las muestras. Los principales son como sigue:

a) Selección aleatoria: Aplicada mediante generadores de números aleatorios, por ejemplo, las tablas de números aleatorios.

b) Selección sistemática: En la que el número de unidades de muestreo en la población se divide entre el tamaño de la muestra para dar un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de

partida dentro de los primeros 50, se selecciona a partir de ahí cada quincuagésima (50a) unidad de muestreo. Aunque el punto de partida puede determinarse de manera fortuita, la muestra es más probable que sea, verdaderamente, aleatoria si se determina con el uso de un generador de número aleatorio computarizado o tablas de números aleatorios. Cuando se usa una selección sistemática, al auditor necesitaría determinar que las unidades de muestreo dentro de la población no estén estructuradas en una manera que el intervalo de muestreo se corresponda con un patrón particular en la población.

c) Muestreo por unidad monetaria: Es un tipo de selección por valor ponderado, en el cual el tamaño de la muestra, selección y evaluación den como resultado una conclusión en montos monetarios.

d) Selección fortuita o casual: En la que el auditor selecciona la muestra sin seguir una técnica estructurada. Aunque no se use una técnica estructurada, el auditor debería evitar; no obstante, cualquier sesgo o previsibilidad consciente (por ejemplo, las partidas difíciles de localizar, o siempre escoger o evitar el primero o último asientos de una página) y así, intentar asegurar que todas las partidas en la población tengan una oportunidad de selección. La selección fortuita no es apropiada cuando se usa muestreo estadístico.

e) Selección en bloque: Implica la selección de un(os) bloque(s) de partidas contiguas de entre la población. La selección en bloque no puede usarse ordinariamente en el muestreo de auditoría porque la mayoría de las poblaciones están estructuradas en modo tal que puede esperarse que las partidas en una secuencia tengan características similares entre sí, pero características diferentes de partidas en otra parte en la población. Aunque en algunas circunstancias puede ser un procedimiento de auditoría apropiado examinar un bloque de partidas, raramente sería una técnica apropiada de selección de muestras cuando el auditor piensa extraer inferencias válidas sobre la población entera con base en la muestra.

5.2.3.- NIA 560 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Los estados financieros pueden verse afectados por determinados hechos posteriores al cierre de los mismos. Suelen identificarse dos tipos de hechos: aquellos que proporcionen evidencias sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros y aquellos que proporcionen evidencias sobre condiciones que surgieron después de la fecha de cierre.

Puntualmente, los hechos posteriores se definen como hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe.

HECHOS OCURRIDOS ENTRE LA FECHA DEL ESTADO FINANCIERO Y FECHA DEL INFORME DE AUDITORIA

El auditor diseñara procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y de la del informe de auditoría, que requieran un ajuste de los estados o su revelación en estos.

Estos procedimientos deben cubrir el período comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos.

El auditor solicitará a la dirección que proporcionen manifestaciones escritas de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

HECHOS QUE LLEGAN A CONOCIMIENTO DEL AUDITOR CON POSTERIORIDAD A LA FECHA DEL INFORME PERO CON ANTERIORIDAD A LA FECHA DE PUBLICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El auditor no tiene obligaciones de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros llega a su conocimiento un hecho, que de haber sido conocido por él en la fecha del informe pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor:

- Discutirá la cuestión con la dirección y cuando proceda con los responsables de gobierno de la entidad.
- Determinara si los estados financieros necesitan ser modificados.
- Indagara sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.

5.3.- Caso especial: Empresa en funcionamiento

La hipótesis de empresa en funcionamiento, considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible. Salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad, o cesar en sus operaciones, o bien exista otra alternativa realista.

Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que la hipótesis de empresa en funcionamiento sea aplicable. Cuando la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, los activos y pasivos se aplican partiendo de la base que la entidad será capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los datos futuros inciertos. Para la formulación de dichos juicios son relevantes los siguientes factores:

- El grado de incertidumbre asociado a resultados de un hecho, o de una condición, aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se situó el hecho, la condición o el resultado.
- Dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el agrado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativos a los resultados, los hechos, o de las condiciones. Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento que el juicio se formula.

El auditor tiene responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de hipótesis de empresas en funcionamiento para la preparación y presentación de estados financieros, así como determinar si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

PROCEDIMIENTOS A APLICAR

1) Procedimientos de valoración de riesgos y actividades relacionadas: al aplicar procedimientos de valoración de riesgos de conformidad con la NIA 315, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas según la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

2) Evaluación de la valoración realizada por la dirección: el auditor, para realizar ésta evaluación, cubrirá el mismo período que el utilizado por la dirección para realizar su valoración de conformidad en el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o

reglamentarias, si ésta especifica un periodo más amplio. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a doce meses desde dicha fecha.

3) Período posterior al de valoración: el auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

4) Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones:

a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.

b) La evaluación de los planes de la dirección, en cuanto, actuaciones futuras relacionadas con la valoración relativa a la empresa en funcionamiento, o sí es probable que el resultado en dichos planes de la dirección sean factibles teniendo en cuenta las circunstancias.

c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dichos pronósticos sean un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras:

i. La evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico.

ii. La determinación de si las hipótesis en las que se basan el pronóstico están adecuadamente fundadas.

d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en que la dirección hizo su valoración.

e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección, y cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes, actuación futura y con la viabilidad de dichos planes.

5) Conclusiones e informe de auditoría:

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto material y la probabilidad de que ocurra son tales que a su juicio de auditor, es necesaria una adecuada revelación e información sobre la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre para:

a) La presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel.

b) Que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

6) Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento: pese a la existencia de una incertidumbre material, determinara si los estados financieros:

a) Describen adecuadamente los principales hechos o conclusiones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o conclusiones.

b) Revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, por lo que puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

El auditor incluirá un párrafo de énfasis para:

- Destacar la existencia de una incertidumbre material, en relación con el hecho o condición que puede generar duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

- Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que señala una incertidumbre.

7) Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento: puede llevar al auditor a expresar una opinión desfavorable.

8) Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración. El auditor tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría.

9) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, la cual se refiere a:

- Si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material.

- Si es adecuada la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la presentación y preparación de estados financieros.

- Si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros.

10) Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros.

CAPITULO VI

FORMACION DE LA OPINION VERSUS PROCESO DE FORMACION DEL JUICIO. INFORME DE AUDITORIA.

Sumario: 1.- NIA 700: Formación de la Opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. 1.1.- Resolución Técnica 7. Proceso de formación de juicio. Tipos de opinión. 1.2. Modelo de la RT 7.1.3- Resolución Técnica 37. Juicio y opinión del auditor. 1.4.- Tratamiento del párrafo de énfasis. 2.- NIA 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. 3.- Opinión Parcial. Derogada en la RT 37. 4.- Informe de Auditoría.4.1.- Información Adicional. 5.-Tipos de informes según RT 37. 5.1.- ANEXO II: Informes emitidos según RT 7 y RT 37

6.1.- NIA 700 FORMACION DE LA OPINION Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORIA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El auditor tiene la responsabilidad de formarse una opinión sobre los estados financieros y sobre el contenido del informe de auditoría, emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales, la NIA 800 que trata consideraciones especiales, auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera. La NIA 805 trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

La presente NIA protege la congruencia del informe de auditoría. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificable a aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel global. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar cuando concurren circunstancias inusuales.

En síntesis, el auditor se responsabiliza, respecto de:

- a) La formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.
- b) Expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describen la base en la que se sustenta la opinión.

Formación de la opinión sobre los estados financieros

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, como en todos los aspectos generales, de conformidad con el marco de información financiera, con el fin de formarse dicha opinión el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Dicha conclusión tendrá en cuenta:

- a) La conclusión del auditor de conformidad a la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- b) Conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.
- c) Las evaluaciones requeridas por los siguientes apartados: el auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de

información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá en consideración aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluido los indicadores de posibles sesgos en los juicios de la dirección.

Teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

1. Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas.

2. Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas.

3. Las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables.

4. La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible.

5. Los estados financieros revelan información adecuada que permitan a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros.

6. La terminología empleada en los estados financieros, incluido si el título de cada estado financiero es adecuado.

Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel el auditor considerara, por un lado la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros. Y por otro, si los estados financieros incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y la gestión subyacentes, de modo que logren la presentación fiel.

6.1.1.- Resolución Técnica 7. Proceso de Formación del juicio. Tipos de Opinión.

Para comprender el proceso de una auditoría es necesario analizar ciertas cuestiones previas:

1. Descripción de los ciclos de negocios de una entidad y su identificación, para propósitos de auditoría, con los componentes de los estados contables;
2. Análisis de las afirmaciones que contienen los estados contables y descripción de los errores potenciales que pueden ser afectarlos;
3. Descripción de los objetivos generales y particulares de una auditoría;
4. Definición de ciertos conceptos previos que ayudan al mejor entendimiento de los pasos de una auditoría.

6.1.2.- El modelo de la RT 7 de la FACPCE

El modelo de la RT 7, reconoce su antecedente en la RT 3²⁹, el cual se reconoce como parte del proceso de unificación de normas en todo el país. En dicho modelo, se incorporo como paso inicial, antes de la planificación, la obtención del conocimiento del ente. Además, aclara que la evaluación de los controles del ente debe ser hecha siempre que el auditor decida depositar su confianza en tales actividades. En cuanto, a los procedimientos de auditoría, les añade las comprobaciones globales de razonabilidad, más conocida como revisión analítica. Finalmente, agrega la necesidad de que el auditor efectúe una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores, a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

Por lo que el proceso de formación de juicio de la RT 7, presenta la siguiente estructura:

1. Obtener un conocimiento apropiado del ente.

²⁹ La RT 3, se baso en el modelo de Mautz y Sharaf, basado en el razonamiento científico y que asimila luego la auditoría a un proceso metódico de investigación y obtención de conclusiones.

2. Identificar el objeto de examen, estados contables y afirmaciones contenidas en los mismos.
3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar.
4. Planificar el trabajo de auditoría.
5. Reunir los elementos de juicios válidos y suficientes, a través de los procedimientos de auditoría.
6. Controlar la ejecución de lo planificado incluyendo el trabajo de los colaboradores.
7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados que respalden las conclusiones.
8. Formarse una opinión sobre la razonabilidad de la información contable o concluir en las razones por las que no se ha podido formar tal opinión.
9. Emitir su informe.

Ahora bien, el modelo que se incorporo con la adopción de NIA, en la RT 32 y RT 37, permite al auditor desarrollar un plan de auditoría enfocado en riesgos específicos identificados y realizar una auditoría efectiva y eficiente basada en ese plan. Por ello, este enfoque es particularizado para cada cliente en cada circunstancia, es interactivo y dinámico, dado que su diseño corresponde a las cambiantes características de la administración del cliente y, finalmente, requiere que siempre este bajo la dirección del auditor principal, que es quien finalmente firmara el dictamen de auditoría.

TIPOS DE OPINION

El auditor expresara una opinión NO MODIFICADA favorable cuando concluya que los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Lo que es equiparable a lo que establecía la RT 7

(FACPCE) al establecer que el auditor daría una opinión limpia³⁰ Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con las normas de auditoría argentina, el contador público debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables, objeto de la auditoría, presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

El auditor expresará una opinión MODIFICADA en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705, cuando:

- a) Concluye que sobre la base de auditoría obtenida los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material.
- b) No puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor los discutirá con la dirección y dependiendo de los requerimientos del marco de información aplicada y del modo en que se resuelve la cuestión determinara si es necesario expresar una opinión modificada en una información de auditoría.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelvan dichas cuestiones, determinara si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo han de hacer.

La RT 37, establece que, el auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

³⁰ Opinión favorable sin salvedades.

(a) La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o en el caso de imposibilidad de mantener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales.

(b) El juicio del auditor sobre la generalización³¹ de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

El objetivo del auditor es expresar una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros auditados, cuando: el auditor concluya sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no estén libres de incorrecciones materiales. O bien, cuando el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados están libres de incorrecciones.

Por un lado, la RT 7(FACPCE) establecía que el dictamen favorable podía ser limitado con “salvedades” o “excepciones”, esto sería utilizado cuando por la naturaleza de la limitación o el monto de la misma no se justifique una opinión adversa o abstención de la misma, pero el auditor debería dejar constancia que justifiquen su existencia y la información adicional correspondiente.

Por otro lado, la RT 37 (FACPCE) presenta una redacción concordante con la de la NIA 705, y establece: la opinión modificada puede ser por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable. El contador expresara una opinión con salvedades cuando:

1. Habiendo obtenido elementos de juicios válidos y suficientes, concluye que las incorrecciones individualmente o de forma agregada son significativas para los estados contables, pero no generalizadas como para justificar una opinión adversa.

³¹ El término generalizado hace referencia a que la incorrección afecta de manera general al estado financiero, no se limita a una cuenta, partida o elemento específico del mismo.

2. No puede obtener elementos de juicios válidos y suficientes en los que basar su opinión pero concluye que los posibles efectos sobre los estados de las incorrecciones no detectadas si las hubiera podrían ser significativas aunque no generalizados, como para justificar su abstención.

Si existieran limitaciones en el alcance que imposibiliten la emisión de una opinión o implique salvedades a estos dichos, deberán ser claramente expuestas en el apartado de “Fundamento de la opinión con salvedades”. No es necesario que el auditor haga referencia en su informe a la uniformidad de políticas contables utilizadas en la preparación de los estados contables. En cambio, el contador deberá modificar su opinión cuando resulte que las políticas contables del período actual no se aplicaran uniformemente en relación con los saldos de apertura cuando hubiere correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto con el marco de información aplicada. O, el cambio de política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o preparado de acuerdo a lo previsto por el marco de información financiera aplicable.

Según las NIA, el auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

La RT 7 (FACPCE) establece este tipo de opinión cuando el auditor, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades. El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención de opinión. En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente

en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").

La RT 37 (FACPCE), agrega a lo dispuesto por las NIA que el contador debe expresar que los estados contables no constituyen una presentación razonable o no han sido preparados en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, explicando las razones que justifiquen su opinión en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la opinión adversa" situado antes del párrafo de opinión.

Responsabilidad del auditor cuando exprese una opinión con salvedad o una opinión desfavorable, corregirá el párrafo de su responsabilidad para manifestar que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión modificada.

Denegación (o abstención) de opinión³² . El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

La RT 7, preveía la abstención de opinión cuando el auditor no haya podido obtener evidencias de juicios válidos y suficientes, pero a su vez

³² En el ANEXO 2 serán analizados ejemplos de este tipo de opinión modificada.

preveía la existencia de una opinión parcial, cuya derogación será tratada en los próximos títulos.

La responsabilidad del auditor cuando deniegue la opinión porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará el párrafo introductorio del informe de auditoría para manifestar que ha sido nombrado para auditar los estados financieros. El auditor modificará también la descripción de la responsabilidad del auditor y la descripción del alcance de auditoría para manifestar solo lo siguiente:

“Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en la realización de auditoría de conformidad con las NIA, debido al hecho del párrafo descrito en fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione la base para expresar la opinión de auditoría”

Cuadro sintético con los tipos de opinión modificada

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor según la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros.	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable o adversa
Imposibilidad de obtener evidencias de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión o abstención

6.1.3.- RT 37. Juicio y opinión del auditor. Tratamiento del párrafo de énfasis.

A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que respalden

su opinión relativa a la información presentada en los estados contables, objeto de su examen.

La forma de la expresión de la opinión dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados contables y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

Para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los siguientes pasos:

- Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas de control interno, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias del ramo de sus actividades.
- Identificar el objeto de examen.
- 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 objeto de la auditoría, las circunstancias particulares y la valoración del riesgo efectuada con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores.

- Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría.

- El contador podrá emitir en su caso un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea o sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado.

6.1.4.- Tratamiento del Párrafo de Énfasis en la RT 37

El contador agregará en el informe de auditoría un párrafo destacado con el título de “Párrafo de énfasis sobre una cuestión” presentado de forma adecuada en los estados contables en las siguientes conclusiones:

1)- cuando esa cuestión explique:

- Una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento³³; o que los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales; o 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.

- Cuando el contador 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.

Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de estas u otras cuestiones, el contador deberá efectuar la correspondiente salvedad.

Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión modificada, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable.

Cuando existe una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados, que resulten relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, la responsabilidad del auditor o el informe de auditoría, el contador agregará un “párrafo sobre otras cuestiones”.

³³ NIA 570: empresa en funcionamiento.

¿Es lo mismo el antiguo párrafo de “aclaraciones previas al dictamen” contenido en la RT 7 (FACPCE) que el nuevo “párrafo de énfasis o sobre otras cuestiones”?

Al ser consultado sobre este interrogante, el Dr. Luis Godoy³⁴ considero:

“La utilización del párrafo de énfasis, de acuerdo a lo establecido por las normas internacionales de auditoría, se prevé para expresar la existencia de una cuestión significativa, que puede impactar sobre los estados contables, pero que no alcanza para calificar la opinión. Algunos exponentes de nuestra doctrina consideran que la RT7 ha previsto esta situación en los párrafos anteriores al dictamen”

En nuestra opinión el párrafo de aclaraciones previas como lo describía la RT 7 no es el mismo concepto que el párrafo de énfasis descrito en las NIA, dado que el primero era utilizado, cuando según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información. El auditor no debía incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento de párrafo del dictamen u opinión.

En tanto el párrafo de énfasis, es utilizado para llamar la atención de los usuarios sobre ciertos ítem que por su significatividad, como puede ser la hipótesis de empresa en marcha requieran ser destacados en el informe de auditoría, lo cual no implica que sean aclaraciones de porque se emite determinado tipo de opinión.

³⁴ Revista imagen profesional diciembre 2008

6.2.- NIA 705 OPINION MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Esta Norma Internacional de Auditoría trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

La opinión modificada hace referencia a opiniones con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o abstención de opinión, las cuales fueron vistas al tratar “Tipos de Opinión”. Ahora bien, existen distintos párrafos de fundamentos que se incluyen, de corresponder en el informe de auditoría. Ellos son:

1)- Párrafo de Fundamento de la opinión modificada: este párrafo se situara inmediatamente antes del párrafo de opinión en el informe de auditoría con el título “Fundamento de la opinión con salvedades” “Fundamento de la opinión desfavorable” “Fundamento de la denegación de la opinión”, según corresponda.

Si existen incorrecciones materiales en los estados financieros que afectan cantidades concretas de los mismos, el auditor incluirá en el párrafo de fundamentos de la opinión modificada una descripción y cuantificación de los efectos en los estados, salvo que no sea factible.

Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la incorrección descriptiva revelada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por la que tal información es incorrecta.

Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de la información requerida, el auditor:

a- Discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad.

b- Describirá en el párrafo de fundamentos de la opinión modificada, la naturaleza de la información omitida.

c- Salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban incluirá la información a revelar omitida siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

2)- Párrafo de opinión: la inclusión de este título de párrafo hace que sea evidente cuando el auditor exprese una opinión modificada e indique el tipo de modificación, el párrafo de opinión tendrá el título de “opinión con salvedades”, “opinión desfavorable” o “denegación de opinión”

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debida a una opinión desfavorable en los estados financieros, el auditor expresara en el párrafo de opinión que en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento en el párrafo de opinión con salvedades:

a- Los estados financieros expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable cuando hayan sido preparados de conformidad con el marco de imagen fiel.

b- Los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparado de conformidad con un marco de cumplimiento.

No es adecuado que el auditor utilice frases tales como “a la vista de la explicación anterior”, “sin perjuicio de en el párrafo de opinión”, ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable, manifestará en el párrafo de opinión que en su opinión debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable:

a- Los estados financieros no expresan imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.

b- Los estados financieros no han sido preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con el marco de cumplimiento.

Cuando el auditor deniegue la opinión porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el párrafo de opinión, el auditor manifestará:

a- Debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría.

b- El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

6.3.- Opinión Parcial derogada en la RT 37

La opinión parcial era utilizada cuando el auditor hubiese emitido un informe con dictamen adverso o se hubiere abstenido de opinar, pero resulta importante aclarar sobre algunos aspectos importantes del estado contable, por considerar que resulta de utilidad para los usuarios de dicha información, dicha opinión debe estar redactada de manera clara, pues no debe inducir a error.

En la RT 37, se elimina el concepto de opinión parcial, por un lado para poder estar acorde a las NIA y por el otro, porque la misma NIA 705 establece en el título "Otras cuestiones sobre opiniones modificadas": cuando el contador considere necesario expresar una opinión desfavorable o denegar la opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero, en relación con el mismo marco de información aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no

modificada en estas circunstancias, sería contradictorio con la opinión desfavorable o la abstención de opinión sobre los estados en su conjunto.

6.4.- INFORME DE AUDITORIA

El informe será escrito y realizado de acuerdo con las NIA, contendrá:

1. Llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de auditor independiente.

2. Destinatario: será lo requerido por las circunstancias del encargo.

3. Apartado introductorio:

- Identificará la entidad cuyos estados financieros han sido auditados.

- Manifestará que los estados financieros han sido auditados.

- Identificará el título de cada estado incluido en el estado financiero.

- Remitirá el resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa.

- Especificará fecha y/o periodo que cubre cada uno de los estados financieros.

4. Responsabilidad de la dirección: esta sección describe la responsabilidad de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros.

5. El informe de auditoría incluirá una sección titulada responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la explicación en el informe de auditoría de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros debe referirse a la

preparación y presentación fiel de los estados financieros o a la preparación de los estados financieros que expresen imagen fiel según proceda.

6. Responsabilidad del auditor: en el informe de auditoría se manifestara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en la auditoría.

7. El informe de auditoría describirá en qué consiste una auditoría indicando:

a) Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información relevada en los estados financieros.

b) Procedimientos seleccionados depende del juicio del auditor incluido la valoración de los riesgos de incorrección material a los estados financieros, debido a fraude u error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre la eficacia del control interno.

c) Una auditoría también incluye la valoración de la adecuación en las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección así como de la presentación global de los estados financieros.

8. Opinión del auditor: para expresar una opinión no modificada o favorable sobre los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizara una de las siguientes frases:

“los estados financieros expresan imagen fiel de conformidad con el marco de información aplicable”

“los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”

Para expresar una opinión favorable sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicara que los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las normas internacionales de información financieras emitidas por el consejo de normas internacionales de contabilidad o de normas internacionales de contabilidad para el sector público, en la opinión del auditor se identificara la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

9. Otras responsabilidades del auditor: si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información además de la establecidas por las NIA de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades de información se tratara en una sección separada del informe de auditoría que llevara por subtítulo “INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS”, o cualquier otro que sea acorde con el contexto de la sección.

10. Firma del Auditor: el informe de auditoría deberá estar firmado.

11. Fecha del informe de auditoría: la fecha no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros incluida la evidencia de que:

a) Todos los estados financieros que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas han sido preparados.

b) Personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados.

12. Dirección del auditor: el informe de auditoría indicara, lugar de la jurisdicción donde ejerce el auditor.

INFORME DE AUDITORIA PRESCRITO POR LAS NORMAS LEGALES O REGLAMENTARIAS:

Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las NIA solo si incluye como mínimo todos los siguientes elementos:

- a) Un título.
- b) Un destinatario según lo requieran las circunstancias del encargo.
- c) Párrafo introductorio en el que se identifiquen los estados financieros auditados.
- d) Descripción de la responsabilidad de la dirección u otro termino adecuado (en relación con la preparación de los estados financieros)
- e) Una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y alcance de la auditoria, que incluya:
 - Referencia a las NIA y a las disposiciones legales o reglamentarias.
 - Descripción de lo que se entiende por auditoria de conformidad a dichas normas.
- f) Párrafo de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros.
- g) La firma del auditor.
- h) Fecha del informe.

i) Dirección del auditor.

INFORME DE AUDITORIA PARA AUDITORIA REALIZADA DE CONFORMIDAD TANTO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA DE UNA JURISDICCION CONCRETA COMO CON LAS NIA

Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoria de conformidad con las normas de una jurisdicción concreta y además, puede haber cumplido con las NIA, al realizar la auditoria, si este es el caso, el informe de auditoría puede referirse a las NIA así como a las normas de la jurisdicción, pero el auditor únicamente lo hará si:

a) No hay conflicto entre los requerimientos de las normas de la jurisdicción y de las NIA que pudiese llevar al auditor:

i- Formarse una opinión distinta.

ii- O no concluir un párrafo de énfasis que en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA.

b) El informe de auditoría incluye como mínimo, todos los elementos anteriormente numerados, cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de la jurisdicción. La referencia a las disposiciones legales o reglamentarias debe entenderse como referencia a las normas de la jurisdicción. El informe de auditoría identificara, por lo tanto, dichas normas de la jurisdicción.

6.4.1.- INFORMACION ADICIONAL: presentado junto con los estados financieros.

Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información aplicable, el auditor evaluará si dicha información adicional se diferencia claramente de los estados financieros auditados. Si no se diferencia, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada

se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

La opinión del auditor abarcará la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, pero que sin embargo, forme parte integrante de los estados financieros auditados debido a su naturaleza y al modo en que se presentan.

Indicadores de una falta de neutralidad que pueden afectar a la evaluación por parte del auditor de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales: se incluyen lo siguiente:

- Corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría.
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

6.5.- TIPOS DE INFORMES SEGÚN RT 37. Informe Breve. Informe Extenso.

En relación con un encargo de auditoría sobre estados contables, el contador podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

INFORME BREVE: el informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo la RT 37.

Si bien se mantiene la estructura del Informe de la RT 7, se agrega:

“Párrafo de Énfasis y Párrafo sobre otras cuestiones”: cuando una cuestión este presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables y, a juicio del contador, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables, el contador agregará en el informe un párrafo destacado denominado

PARRAFO DE ENFASIS. Aplicable por ejemplo a la existencia de incertidumbres sobre la información contable, incluidas las dudas sobre la continuidad del ente en un futuro próximo sobre la continuidad del ente. Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de la cuestión en los estados contables, el contador deberá efectuar la correspondiente salvedad por deficiente exposición.

Cuando exista una cuestión distinta del párrafo de énfasis, y a juicio del contador, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría, el contador agregara en el informe un PARRAFO SOBRE OTRAS CUESTIONES. Esto es por ejemplo aplicable a la existencia de restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el contador haya obtenido elementos de juicio validos y suficientes en lo que basar su opinión sobre los estados contables, incluida la evidencia de que todos los estados que componen los estados contables, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados contables.

El contador examinará la otra información incluida en un documento que contenga los estados contables y el correspondiente informe de auditoría, con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias significativas con los estados contables.

Si, al examinar la otra información, el contador identifica una incongruencia significativa, determinará si deben ser modificados los estados contables o la otra información. Si, al examinar la otra información, detecta una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho, el contador discutirá la cuestión con la dirección y:

- si se necesita una modificación de los estados contables auditados y la dirección se niega a realizarla, deberá adecuar su informe.

- si se necesita una modificación de la otra información y la dirección se niega a realizarla, el contador debe comunicar este asunto a las máximas autoridades del ente, e incluir en su dictamen un párrafo de otras cuestiones, que describa la inconsistencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo, si es posible

INFORME EXTENSO: el informe extenso debe contener, además de lo solicitado para el informe breve:

- Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, a formular una opinión sobre los estados contables.

- Que los datos que se adjuntan a los estados contables se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados.

- Que la información adicional, (notas complementarias y anexos):

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

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

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

CAPITULO VII

SERVICIOS ESPECIALES DE AUDITORIA

Sumario: 1.- NIA 800. Consideraciones especiales. Auditorias de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. 2.- NIA 805. Consideraciones especiales. Auditoría de un solo estado financiero, elemento, cuenta o partida específicas de un estado financiero. 3.- NIA 810. Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

7.1.- NIA 800 CONSIDERACIONES ESPECIALES, AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACION FINANCIERA CON FINES ESPECIFICOS

La presente NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser aplicables en las circunstancias del encargo.

El objetivo del auditor es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a:

- a) La aceptación del encargo.

- b) La planificación y la realización de dicho encargo.
- c) La formación de una opinión y el informe sobre los estados financieros.

Se deben tener en cuenta, consideraciones para la aceptación del encargo: aceptabilidad del marco de información financiera, en una auditoría de estados financieros, con fines específicos, el auditor obtendrá conocimiento de:

- a- Finalidad para la cual se preparó los estados financieros.
- b- Los usuarios a quienes se destine el informe.
- c- Las medidas tomadas por la dirección para determinar el marco de información financiera aplicable aceptable en las circunstancias.

En la planificación y realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor determinará si la aplicación de las NIA requiere consideraciones especiales, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

1. Consideraciones relativas a la formación de la opinión y del informe: para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre un estado financiero con fines específicos, el auditor aplicará requerimientos de la NIA 700³⁵.

2. Descripción del marco de información financiera aplicable en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones de un contrato, el auditor evaluará si los estados financieros describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basa los estados financieros, en el caso de un informe de auditoría sobre un estado financiero con fines específicos:

- a) El informe de auditoría describirá también la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y en caso necesario los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de

³⁵ Formación de opinión de auditor independiente.

los estados financieros con fines específicos que contenga dicha información.

b) Si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros, también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en la circunstancia.

Se debe agregar una advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.

El informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. El auditor incluirá dicho párrafo con un título adecuado.

RESTRICCIÓN A LA DISTRIBUCIÓN O A LA DISPOSICIÓN: el auditor puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado únicamente a unos usuarios específicos dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de auditoría.

7.2.- NIA 805 AUDITORIA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECIFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO.

El estado financiero o elemento, cuenta o partida específicos de estados financieros puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o fines específicos.

Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del encargo del grupo a efectos de la auditoría de estados financieros del grupo.

La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros.

El auditor aplicará todas las NIA aplicables a la auditoría, en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y a los informes

El auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 adaptados según corresponda a las circunstancias. Expresará una opinión por separado para cada encargo.

Un solo estado financiero auditado o un elemento específico auditado de un estado financiero pueden hacerse públicos a la vez que el conjunto completo de estados financieros. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero, no los distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero hasta que no se haya satisfecho la diferenciación.

OPINIÓN MODIFICADA: PÁRRAFO DE ÉNFASIS O PÁRRAFO SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE EL CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE LA ENTIDAD:

Cuando la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad es una opinión modificada, o incluye un párrafo de énfasis, el auditor determinará el efecto que esto pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un solo estado financiero que forma parte de dichos estados.

Si el auditor concluye con una opinión desfavorable o deniega la opinión, no se permite la inclusión, en el mismo informe de auditoría, de una opinión no modificada³⁶ sobre un solo estado financiero que forma parte de dichos estados financieros.

En el contexto de una auditoría separada, el auditor considera que resulta apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, siempre que:

- Lo permitan las disposiciones legales.
- La opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe que contiene la opinión desfavorable o la abstención.
- El elemento específico no constituye una parte importante del conjunto completo de estados financieros de la entidad.

El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a

³⁶ NIA 705, no se permite la contradicción entre una opinión limpia y una opinión modificada.

que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

7.3.- NIA 810 ENCARGOS PARA INFORMES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

La NIA trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de un estado financiero auditado por dicho auditor de conformidad con las NIA.

Por lo tanto, el auditor debe:

- a) Determinar si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos.
- b) Auditar los estados financieros de conformidad con las NIA y de los cuales derivan los estados financieros resumidos.

Los estados financieros resumidos contienen información financiera histórica derivada de los estados financieros pero con menos detalle que los estados financieros completos, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros según los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios habidos en ellos en un período de tiempo. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

ACEPTACIÓN DEL ENCARGO

El auditor aceptará el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos de conformidad con la NIA, cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados financieros de los que se deriven los estados financieros resumidos de conformidad con las NIA.

Antes de aceptar un encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, el auditor:

- a- Determinará si los criterios aplicados son aceptables.
- b- Obtendrá el acuerdo de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad de:
 - i- Preparar los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicados.
 - ii- Poner los estados financieros auditados a disposición de los usuarios a quienes se destine el estado financiero resumido, sin excesiva dificultad.
 - iii- Incluir el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en cualquier documento que contenga dichos estados financieros resumidos y en el que se indique que el auditor ha emitido un informe sobre ellos.
- c- Acordará con la dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados financieros resumidos.

Si el auditor concluye que los criterios aplicados no son aceptables o si no puede obtener el acuerdo de la dirección, no aceptará el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias así lo requieran hacer. Un encargo realizado de acuerdo a dichas disposiciones no es conforme a esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA.

El auditor incluirá una referencia adecuada a este hecho en los términos del encargo.

Naturaleza de los procedimientos

El auditor realizará los siguientes procedimientos, así como cualquier otro procedimiento que puedan considerar necesario, como base para su opinión sobre los estados financieros resumidos:

a) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos, identifica los estados financieros auditados.

b) Cuando los estados financieros resumidos no vienen acompañados de los estados financieros auditados, evaluar si describen claramente:

- De quien se puede obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles.

- Las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es que los estados financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinen los estados financieros resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.

c) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.

d) Comparar los estados financieros resumidos con la correspondiente información de los estados financieros auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros auditados.

e) Evaluar si los estados financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.

f) Evaluar teniendo en cuenta el propósito de los estados financieros resumidos si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado de forma que no inducen a error en las circunstancias.

g) Evaluar si los estados financieros auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinen los estados financieros resumidos salvo que las disposiciones legales o reglamentarias dispongan que no es necesario que sean puesto a su disposición y establezcan los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.

FORMA DE LA OPINIÓN

Cuando el auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación:

“Los estados financieros son congruentes en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados de conformidad con los criterios aplicados”

“Los estados financieros resumidos son un resumen fiel de los estados financieros auditados de conformidad con los criterios aplicados”

Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben una relación para la opinión sobre si los estados financieros resumidos en unos términos distintos de los que se describen en el párrafo anterior, el auditor:

a- Aplicará los procedimientos anteriormente descritos, así como cualquier procedimiento adicional que resulte necesarios para permitir al auditor expresar la opinión establecida.

b- Evaluará si es posible que los usuarios de los estados financieros resumidos malinterpreten la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos en cuyo caso, evaluará si una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos podría mitigar un posible malentendido.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría sobre si los estados financieros resumidos no pueden mitigar un

posible malentendido, el auditor no aceptará el encargo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo requieran.

MOMENTO DE REALIZACIÓN DEL TRABAJO Y HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos puede estar fechado con posterioridad que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, en este caso, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos pondrá de manifiesto que en los estados financieros resumidos y en los estados financieros auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de informe de auditoría sobre los estados financieros auditados que pudieran requerir un ajuste de los estados financieros auditados o revelar información en ellos.

El auditor puede llegar a conocer hechos³⁷ que existían a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados pero de los que no tuvo conocimiento con anterioridad. En este caso, el auditor no emitirá el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos hasta que no haya considerado dichos hechos en relación con los estados financieros auditados.

Estructura del Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Título: que indique claramente que se trata de un informe de auditor independiente.

Destinatario. Si el destinatario de los estados financieros resumidos no es el mismo que el destinatario del informe de auditoría sobre los estados

³⁷ NIA 560. Hechos posteriores.

financieros auditados, el auditor evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios.

Apartado introductorio:

Se identificará los estados financieros resumidos sobre los que el auditor informa incluido el título de cada estado que se incluye en los estados financieros resumidos, los estados financieros auditados y se mencionará el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, su fecha y el hecho de que dicho informe se expresa una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

Si la fecha de informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, se debe indicar que los estados financieros resumidos y los estados financieros auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, poniendo de manifiesto que los estados financieros resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicado para preparar los estados financieros auditados y que la lectura de los estados financieros resumidos no equivale a la lectura de los estados financieros auditados.

Descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con un estado financiero resumido que explique que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicables.

El auditor es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos sobre la base de los procedimientos requeridos en esta NIA.

La firma del auditor.

Fecha del informe de auditoría. El auditor no fechará el informe de auditoría sobre estados financieros resumidos con anterioridad a:

La fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuado en la que basar su opinión incluida la evidencia de que los estados financieros resumidos han sido preparados y de que las personas con la autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

La dirección del auditor.

OPINION MODIFICADA, PARRAFO DE ENFASIS O PARRAFO SOBRE OTRAS CUESTIONES, EN EL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS.

Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones y el auditor se ha satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, o son un resumen fiel de estos de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre estados financieros resumidos:

a) Pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones.

b) El fundamento de la opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados y dicha opinión con salvedades, o el párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditoría, describirá su efecto sobre los estados financieros resumidos.

Cuando el informe de auditoría sobre estados financieros auditados contiene una opinión desfavorable de una denegación de opinión, además de los elementos del informe de auditoría sobre estados financieros resumidos:

a) Pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión desfavorable o una denegación de opinión.

b) Describirá el fundamento de dicha opinión desfavorable o denegación de la opinión.

c) Pondrá de manifiesto que como resultado de la opinión desfavorable o de la denegación de la opinión, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos.

OPINION MODIFICADA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS:

Si los estados financieros resumidos no son congruentes en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, no constituyen un resumen fiel de estos de conformidad con los criterios aplicados y si la dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor expresará una opinión desfavorable sobre los estados financieros resumidos.

Restricción a la distribución o la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable

Cuando este restringido la distribución o la utilización del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados o cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados advierta a los lectores que los estados financieros han sido preparados de conformidad a un marco de información con fines específicos, el auditor incluirá una advertencia similar en el informe de auditoría sobre estados financieros resumidos.

Información comparativa

Si los estados financieros auditados contienen información comparativa y los estados financieros resumidos no, el auditor determinará si

dicha omisión es razonable teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

Si los estados financieros resumidos contienen información comparativa que informo otro auditor, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos contendrá también las cuestiones que la NIA 710 requiere que el auditor incluya en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Información adicional

La información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos, tendrá que ser evaluada por el auditor. Si el auditor concluye que la forma en que la entidad presenta la información adicional no auditada no se distingue claramente de los estados adicionales no auditada, y si la dirección se niega a cambiarla, el auditor explicará en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos que dicha información no está cubierta por dicho informe.

Otra información en documentos que contiene estados financieros resumidos

El auditor examinará la otra información incluida en un documento que contenga los estados financieros resumidos y el correspondiente informe de auditoría con el fin de identificar si las hubiera, incongruencias materiales, con los estados financieros resumidos. Si al examinar la otra información el auditor identifica una incongruencia material determinará si deben ser revisados los estados financieros resumidos o la otra información. Si al examinar la otra información, el auditor detecta una aparente incorrección material en la descripción de un hecho, el auditor discutirá la cuestión con la dirección.

Asociación del auditor

Si el auditor tiene conocimiento de que la entidad prevé mencionar que el auditor ha emitido un informe sobre unos estados financieros resumidos en un documento que contiene dichos estados, pero no tiene previsto incluir el correspondiente informe de auditoría, el auditor solicitará a la dirección que incluya el informe en el documento. Si la dirección se niega hacerlo, el auditor determinará y adoptará las medidas adecuadas, para evitar que la dirección asocie de modo inadecuado al auditor con los estados financieros resumidos contenidos en dichos documentos.

El auditor puede haber sido contratado para informar sobre los estados financieros de una entidad y no haber sido contratado para informar sobre los estados financieros resumidos. En este caso si el auditor tuviera conocimiento de que la entidad tiene previsto hacer una afirmación en un documento que se refiera al auditor y al hecho de que los estados financieros resumidos se deriven de los estados financieros auditados por el auditor, el auditor se satisfará de:

a) Referencia al auditor se hace en el contexto del informe de auditoría sobre estados financieros auditados.

b) La afirmación no produce la impresión de que el auditor ha informado sobre los estados financieros resumidos.

Si no se cumple lo dispuesto en a) y b) el auditor solicitará a la dirección que modifique su afirmación para cumplirlo o que no se refiera al auditor en el documento. En todo caso, la entidad puede contratar al auditor para que informe sobre los estados financieros resumidos e incluir el correspondiente informe de auditoría en el documento. Si la dirección no modifica esta afirmación, elimina la referencia al auditor o incluye un informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en el documento que los contiene, el auditor informará a la dirección que está en desacuerdo con

que se mencione al auditor y determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección se refiera al auditor de manera inadecuada.

CAPITULO VIII
IMPLEMENTACION EN LA PRÁCTICA PROFESIONAL
DE LAS NORMAS DE AUDITORIA INTERNACIONALES

Sumario: 1.- Formulario para la aceptación de un nuevo cliente. 2.- Análisis del marco de información financiera, para evaluar lo contenido en un estado financiero específico. 3.- Análisis de riesgos del rubro auditado 4.- Conciliación bancaria al 30/12/X1. 5.- Ajustes propuestos. 6.- Matriz de riesgos del rubro caja y bancos. 7.- Informe de auditor independiente.

8.1.- CUESTIONARIO PARA LA ACEPTACION DE UN NUEVO CLIENTE

Información General	
Nombre del cliente	Agropecuaria Talamuyo SRL.
Dirección oficina principal	Termas de Río Hondo. Santiago del Estero.
Fecha de Constitución	25 de Mayo de 2006.
Sector comercial en el que opera	Agropecuario.
Actividad principal	Producción Agropecuaria.
Productos y servicios clave	Cría de Cabras
Posición en la industria/sector	Fabricante
Principales competidores	GOYAIKE SAACIYF; COMPAÑÍA DE TIERRA SUD ARGENTINO S.A.
Principales clientes	Consumidores finales.
Políticas contables especiales	Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.
Leyes y regulaciones aplicables	Resolución 65/2012 UIIF; Ley 17.250: Inexistencia de pasivos de la seguridad social.-

EVALUACION DE LA ACEPTACION DEL CLIENTE		
Aspectos relacionados con el cliente	SI/NO	Detalles
¿Se están experimentando problemas en el tipo de industria en que opera?	NO	
¿Existen problemas para identificar a los accionistas de la empresa?	SI	
¿Ha habido o habrá cambios en la propiedad de la compañía, en la administración clave y/o en la junta directiva que generan dudas sobre la integridad del cliente?	NO	
¿Existen problemas con la integridad o reputación de negocios de los socios o propietarios, puestos claves de la administración, partes relacionadas y la junta directiva?	NO	No se conoce a los socios.
¿Existe persona alguna que ejerza dominio sobre la administración de la firma y que tenga capacidad de influenciar los asuntos que afecten el riesgo en la auditoría?	NO	
¿Se entregan los estados contables a los accionistas que no participan activamente de la compañía?	SI	
¿Ha habido cambios frecuentes de auditores? Detalle las razones.	NO	
Motivos o problemas por los que no se han nombrado nuevos auditores.		No corresponde
¿Existen litigios o demandas en que el cliente está involucrado o ha estado en el pasado?	NO	
¿La firma ha estado involucrada en algún litigio con el cliente o existe amenaza de demanda?	NO	
¿Existen indicaciones de que el cliente esté involucrado en el lavado de dinero o en actividades ilícitas?	NO	
¿Se sabe de problemas importantes por medio de reportes negativos de medios de comunicación?	NO	
¿Se puede considerar al cliente como empresa en marcha, a partir de la lectura de los estados contables?	SI	
¿Aplica el cliente políticas de contabilidad especiales, que requieran el uso de estimaciones	NO	

o juicios complejos?		
¿Los informes de auditores anteriores son limpios o con salvedades, tienen retraso injustificado en su emisión?	SI	Son Limpios
¿Se cuenta con información contable suficiente?	SI	
¿Están apropiadamente documentadas las transacciones con partes relacionadas?	NO	
¿Qué porcentaje de los ingresos de la firma, representara este posible cliente?	10%	
¿Hay indicios de que este cliente paga honorarios de auditoría bajos y problemas en el pago de los mismos?	NO	
¿Se prevén restricciones en el tiempo para el desarrollo del trabajo?	NO	
¿Existe relación familiar de algún socio de la firma, con personal clave del cliente?	NO	
¿Tiene algún socio de la firma, interés financiero, directo o indirecto en el posible cliente?	NO	
¿Existe conocimiento de algún conflicto que puede generarse por el trabajo de auditoría o por otro trabajo especial que requiera?	NO	
¿Algún ex socio de la firma es actualmente, director, funcionario o empleado del posible cliente?	NO	
¿Tiene la firma el personal con los conocimientos y experiencia necesarios, para atender este nuevo servicio y de manera apropiada?	SI	
¿El servicio a prestar requerirá del trabajo de especialistas?	NO	
¿La comunicación con los auditores anteriores indica que se debe rechazar la contratación de este servicio?	NO	

Conclusión que indique si se debe aceptar el trabajo y detallar cualquier asunto importante al respecto:

Se concluye que Agropecuaria Talamuyo SRL. es aceptada para realizar el encargo de auditoria de un elemento, cuenta o partida especifica de un Estado Financiero.

Socio evaluador: Bassett, Ana Verónica y Guanuco Andrea Luciana.

Fecha: 30/10/ 2013

8.2.- ANALISIS DEL MARCO DE INFORMACION FINANCIERA, PARA EVALUAR LO CONTENIDO EN UN ESTADO FINANCIERO ESPECÍFICO

Examen de controles	si	no	N/A	Observaciones
¿Es independiente el sector de movimientos de fondos respecto de los sistemas de compras, créditos, ventas?	SI			
¿Existe una clara separación de funciones?	SI			
¿Se ha previsto una rotación del personal del sector?	NO			
¿Se han definido normas sobre el otorgamiento y aprovechamiento de descuentos?	NO			
¿Se cumplen?	NO			
¿Se realizan arqueos de caja por personal ajeno al sector?	SI			
¿Se realizan dentro del período rendiciones de cobradores?	SI			
¿Se deposita diaria e íntegramente la cobranza?	NO			
¿Están los talonarios de recibos en blanco, en poder del personal no relacionado con los fondos?	NO			
¿Existen límites de autorización para aprobar desembolsos de caja?	SI			
¿Se aprueba la documentación respaldatoria de pagos?	SI			
¿Se exigen dos firmas para los cheques?	NO			
¿Se anula inmediatamente con la leyenda "pagado" la documentación de los desembolsos?	SI			
¿Se evita la emisión de cheques en blanco?	SI			
¿Se efectúan los desembolsos en efectivo a través del fondo fijo?				A VECES
¿Son los comprobantes debidamente aprobados y autorizados?	SI			
¿Se preparan conciliaciones bancarias por personal ajeno al	SI			

manejo de fondos?			
¿Existe control contable de: - Secuencia numérica de recibos y cheques. - Coincidencia de ingresos con depósitos. - Descarga de la cuenta de clientes con cobranzas. - El cumplimiento de los límites de firma. - Los conceptos y montos de las NC y ND bancarias. - La recepción de los fondos de los ingresos no operativos.	SI		
¿Efectúa el sector contable: - Identificación de tenedores de fondo fijo. - Actividades permanentes de registro.	NO		
¿Se utilizan para facturar listas de precios autorizadas y actualizadas?	SI		
¿Existen normas sobre condiciones de venta?	SI		
¿Se exige una orden de despacho o elemento equivalente para la salida de mercadería?	SI		
¿Tienen numeración correlativa pre impreso las órdenes de despacho y las facturas?	SI		
¿Son autorizadas las facturas con precios especiales?	SI		
¿Existen políticas definidas en materia de crédito?	NO		
¿Se han fijado normas sobre las materias de otorgamiento?	SI		
¿Se requieren de los deudores: estados contables, firmas, referencias bancarias, etc. de controles?	NO		
¿Están todos los asientos de contabilidad debidamente autorizados?	SI		
¿Se conservan los papeles de trabajo cuyo contenido avalen la	SI		

cuantificación de partidas que tienen su origen en la corrección monetaria?			
---	--	--	--

CONCLUSION DEL CUESTIONARIO:

Evaluación que hace el auditor de la eficacia de la estructura de control interno a fin de prevenir o detectar errores importantes: Eficacia Media.-

8.3.- Análisis de riesgos del rubro a auditar

1. Posibilidad tanto de desaparición como del manejo temporario de los fondos, para beneficio de terceros.
2. Decisiones inadecuadas tomadas con respecto al manejo de fondos que pueda generar su inmovilización o falta en el momento que se lo necesite.
3. La inclusión en los estados contables de fondos inexistentes o irreales, o la omisión en dichos estados, de fondos disponibles propiedad del ente.
4. La no contabilización de operaciones que involucran movimientos de fondos y su ocultación mediante la contabilización de operaciones ficticias que involucran a la cuenta caja y a partidas pendientes en la conciliación bancaria.

Los riesgos están relacionados con la volatilidad del rubro y la tentación que esto genera para la comisión de fraudes. Por otra parte, es un rubro que centraliza el cierre de todas las operaciones del ente, puesto que todas las ventas terminan en una cobranza y todas las compras de bienes y servicios, terminan en un pago. Entonces, la cantidad de operaciones permite el ocultamiento con mayor facilidad.

Por lo tanto las manifestaciones más riesgosas son:

1. Integridad por la cantidad de operaciones involucradas.
2. Existencia por la posibilidad de incluir operaciones ficticias para realizar ocultamientos.

8.4-Conciliación al 30/12/x1

	\$	\$
Saldo según extracto bancario al 30/12/x1		54.489,00
Menos: Cheques no presentados al cobro		
583: El horno SA	12.480,00	
584: Delot SA	1.500,00	
567:		-
Otros	<u>2.320,00</u>	16.300,00
Créditos Bancarios no contabilizados		
S/conciliación de 29/11/20x1	4.530,00	
S/extracto al 30/12/20x1	<u>2.540,00</u>	-7.070,00
Más: Depósitos no acreditados		13.879,00
Cheques rechazados		2.344,00
Gastos bancarios no contabilizados		
Según conciliación al 29/11/20x1	893,00	
S/ extracto al 30/12/20x1	<u>731,00</u>	<u>1.624,00</u>
Saldo según mayor al 30/12/20x1		<u>48.966,00</u>

8.5 Ajustes Propuestos

Para regularizar las partidas pendientes descritas en la conciliación bancaria

<hr/>		
Gastos		
Bancarios	1.624,00	
Banco Francés Cta. Cte.	5.422,00	
a Deudas (cheque 567)		2.320,00
a Créditos (7070-2344)		4.726,00
<hr/>		

Para reclasificar la inversión

<hr/>		
Inversiones corrientes	17.890,00	
a Bancos		17.890,00
<hr/>		

8.6 Matriz de riesgo del rubro: CAJA Y BANCOS.

Área de EECC	\$	Valoración del riesgo	Motivos y valoración del riesgo	Riesgos	Evaluación del riesgo	Control clave
Bancos	58507.-	Área no significativa	La variación no es significativa y reviste a la normal operatoria de la empresa.	Las conciliaciones bancarias no poseen partidas pendientes significativas.	Bajo.	Conciliación bancaria mensual

INFORME DE LOS AUDITORES

A los Señores Asociados de
Agropecuaria Talamuyo SRL
CUIT N°: 30-70861788-8

En nuestro carácter de contadores públicos independientes, informamos sobre la auditoría que hemos realizado de los estados contables de Agropecuaria Talamuyo SRL detallados en el apartado A.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre dichos estados contables basado en nuestro examen de auditoría con el alcance que mencionamos en el apartado B.

A. ESTADOS CONTABLES AUDITADOS

- a) Estado de Situación Patrimonial al 31/12/X1
- b) Estado de Resultados por el ejercicio finalizado el 31/12/X1.
- c) Estado de Evolución del Patrimonio Neto por el ejercicio finalizado el 31/12/X1.
- d) Estado de Flujo de Efectivo por el ejercicio finalizado el 31/12/X1.
- e) Notas a los Estados Contables N° 1 a 14.
- f) Anexo: "I" Bienes de uso.
- g) Anexo "II": Art. 64 inc. "b" del decreto – Ley 19.550/72.

Los estados contables e información complementaria detallados en el párrafo anterior, se presentan en forma comparativa con la información que surge de los estados contables e información complementaria al 31 de diciembre X0, dichos estados contables han sido auditados por nosotros, y nuestro informe fue emitido con opinión favorable sin salvedades con fecha 28/12/X1.

Relacionados con los Estados Contables detallados en los puntos a) a d) precedentes consignamos los importes de los rubros que están contenidos en los mismos y que se detallan a continuación:

	31/12/X1	31/12/X0
Total de Activo		
Corriente	86.259.265	62.479.817
Total de Activo No		
Corriente	264.715.786	277.115.469
Total del Activo	350.975.051	339.595.286
Total de Pasivo		
Corriente	29.084.645	27.036.002
Total de Pasivo No		
Corriente	16.028.693	22.578.242
Total del Pasivo	45.113.338	49.614.244
Total de Patrimonio		
Neto	305.861.713	289.981.042
Ganancia / (Pérdida)		
del Ejercicio	263.327	3.954

El Directorio de la Sociedad, es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes en la República Argentina. Esta responsabilidad incluye: 1) diseñar, implementar y mantener un sistema de control interno adecuado para la preparación y presentación razonable de estados contables, de manera que éstos no incluyan distorsiones significativas originadas en errores u omisiones o en irregularidades, 2) seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas y 3) efectuar las estimaciones que resulten razonables en las circunstancias. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dichos estados contables basada en nuestro examen efectuado con el alcance mencionado en el capítulo B siguiente.

B. ALCANCE DE LA AUDITORÍA

Hemos realizado el examen de acuerdo con normas de auditoría vigentes en la República Argentina. Estas normas requieren que el auditor planifique y desarrolle la auditoría con el objeto de obtener un razonable grado de seguridad de que los estados contables no incluyan errores significativos.

Una auditoría involucra aplicar procedimientos, sustancialmente sobre bases selectivas, para obtener evidencias sobre la información expuesta en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio profesional del auditor e incluyen su evaluación de los riesgos de que existan distorsiones significativas en los estados contables originadas en errores u omisiones o en irregularidades. Al realizar estas evaluaciones de riesgo, el auditor considera el control interno existente en la Sociedad, relevante para la preparación y presentación razonable de los estados contables, pero no efectúa una evaluación de control interno vigente con el propósito de expresar una opinión sobre su efectividad sino con la finalidad de seleccionar los procedimientos de auditoría que resulten apropiados a las circunstancias.

Asimismo, una auditoría incluye evaluar la apropiada aplicación de las normas contables y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por el Directorio de la Sociedad, así como la presentación general de los estados contables. Entendemos que los elementos de juicio obtenidos constituyen una base suficiente y apropiada como para respaldar nuestro dictamen de auditoría.

C. ACLARACIONES PREVIAS

a) La Sociedad ha actuado de acuerdo a lo que se explica en Nota 6, respecto al tratamiento de los impuestos provinciales, municipales, comunales y a la ganancia mínima presunta. Según se detalla en la mencionada nota, con fecha 11 de Abril de X1 la AFIP dictó una resolución

mediante la cual determinó de oficio el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos fiscales 2006 a 2010, por un total de \$8.060.226,04.-; resolución por la cualinterpuso un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la que no fue resuelta a la fecha y sobre la cual, a consideración de los asesores tributarios, existen buenas probabilidades de resolución a favor de la Sociedad.

b) Las provisiones para juicios se han registrado según se explica en Nota 12.

D. DICTAMEN

En nuestra opinión y sujeto a la resolución de la situación descrita en el punto a) del Capítulo C precedente, los estados contables mencionados en el apartado A. precedente que se adjuntan, presentan razonablemente la situación patrimonial de Agropecuaria Talamuyo SRL..al 31/12/X1, las variaciones en el patrimonio neto, los resultados de sus operaciones y las variaciones en el flujo de efectivo por el ejercicio finalizado al 31/12/X1, de acuerdo con normas contables profesionales.

E. INFORMACIÓN ESPECIAL REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

En cumplimiento de disposiciones vigentes informamos que:

a) Los saldos contenidos en los estados contables adjuntos, surgen de libros rubricados de contabilidad llevados de conformidad con normas legales.

b) Al 31 de Diciembre 2011 la deuda devengada a favor del A.N.Se.S. que surge de los registros contables asciende a \$2.217.295.-, no siendo exigible a dicha fecha.

c) Hemos aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo previstas en las normas vigentes.

8.7 INFORME DE AUDITORIA INDEPENDIENTE

Hemos auditado el rubro Caja y Bancos perteneciente al Estado de Situación Patrimonial, al 31 de Diciembre 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

RESPONSABILIDAD DE LA DIRECCION EN RELACION CON EL RUBRO AUDITADO

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel, del rubro perteneciente al estado financiero de conformidad con las disposiciones del marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debido a fraude o error.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el rubro caja y banco basada en nuestra auditoria. Hemos llevado a cabo nuestra auditoria de conformidad con las normas internacionales de auditoria. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoria para obtener una seguridad razonable sobre si la cuenta esta libre de incorrección material.

Una auditoria conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoria sobre los importes y la información relevada en el rubro. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor incluido la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error.

Al efectuar dicha valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del rubro caja y banco, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoria que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la

finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global del estado financiero.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

OPINION

En nuestra opinión, el rubro caja y bancos presenta fielmente en todos los aspectos materiales, la disponibilidad de fondos de Agropecuaria Talamuyo SRL, al 31 de Diciembre 20X1, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera.

FIRMA DEL AUDITOR

FECHA DEL INFORME

DIRECCION DEL AUDITOR

CONCLUSION

En un mundo globalizado, los negocios se vuelven más complejos y cada día se requieren de más y mejores herramientas que faciliten la comprensión del entorno. La complejidad a la que están sujetas las organizaciones, es provocada por el constante cambio tecnológico y la fácil implementación del mismo.

Debido a lo anterior, el auditor actual debe prestar mayor importancia sobre el conocimiento del negocio y la industria del cliente, y sus interacciones con su ambiente; teniendo en cuenta que dentro de su ambiente complejo se generan riesgos que al materializarse pueden afectar el negocio de la compañía de forma significativa, hasta el punto de poner en riesgo la continuidad del negocio.

Del estudio de un rubro específico, en este caso, CAJA y BANCOS, perteneciente a un estado financiero completo, se puede inferir que del informe de auditor independiente de conformidad a la NIA 805, no solo se obtiene una mera opinión de que fue revisado en cuanto la documentación que lo respalda, sino que también implica un verdadero análisis del funcionamiento del control interno del ente y una conclusión acerca de los riesgos involucrados al rubro.

A su vez, el informe de auditoría del conjunto completo de estados financieros fue realizado en el marco de la Resolución Técnica 7 (FACPCE), con lo que se puede deducir que no son tiempos de antinomias entre las normas, sino de encontrar una convergencia de las normas nacionales hacia las internacionales.

Los recientes servicios de auditoría, incluidos en la Resolución Técnica 37 (FACPCE), no invalidan la opinión que un auditor emite sobre los estados contables en su conjunto. Tampoco está en discrepancia con el anterior informe previsto por la RT 7, pero si implican realizar una diferenciación, para expresar una opinión por separado para cada trabajo.

Por todo ello, la inclusión de otros servicios de auditoría, tales como la auditoría sobre un elemento, cuenta o partida de un estado financiero, permitirán entregar a los usuarios, información útil y confiable, es decir, con el mismo grado de confiabilidad que si se hubiese realizado sobre el conjunto completo de estados financieros, generando un servicio de calidad y un valor agregado a la información al estar respaldada por una opinión de auditor independiente.

ANEXO

ANEXO 1: EJEMPLOS DE INFORME DE AUDITORÍA QUE CONTIENEN UNA OPINIÓN MODIFICADA.

Ejemplo 1:

Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento del estado financiero.

Circunstancias entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las normas internacionales de información financiera.

- Los términos del encargo de auditoría, la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210.

- En relación con los estados financieros el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de los estados financieros.

En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la sociedad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.

Adicionalmente, la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades requeridas por la legislación local.

INFORME DE AUDITOR INDEPENDIENTE

Fuimos contratados para auditar los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

Responsabilidad de la dirección por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en la auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al asunto descrito en el párrafo sobre fundamento para abstención de opinión; sin embargo, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría.

Fundamento para abstención de opinión

La inversión de la compañía en su empresa conjunta con la Compañía XYZ (país X) se contabiliza en xxx, en el balance general de la compañía, lo que representa más de 90% de los activos netos de la compañía al 31 de diciembre de 20X1. No se nos permitió el acceso a la administración ni a los auditores de XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de XYZ. Como resultado, no pudimos determinar si se necesitaba algún ajuste en relación con: la participación proporcional de la compañía en los activos de XYZ, que son controlados en conjunto, su

participación proporcional en los pasivos de XYZ por los cuales es corresponsable, su participación proporcional en los ingresos y los gastos de XYZ para el año, y los elementos que componen el estado de cambios en capital y el estado de flujo de efectivo.

Abstención de opinión

Debido a la importancia del asunto que fue descrito en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no se expresa una opinión sobre los estados financieros.

Informe sobre otros requisitos legales y normativos

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

Ejemplo 2:

Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Circunstancias entre otras:

- Auditoria de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las NIA.

- Términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.

- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros. En concreto el auditor no ha podido obtener evidencias sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.

- Adicionalmente, a la auditoria de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requerida por la legislación local.

INFORME DE AUDITOR INDEPENDIENTE

Fuimos contratados para auditar los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

Responsabilidad de la dirección por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, 30 y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en la auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido a los asuntos descritos en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría.

Fundamento para abstención de opinión

Fuimos contratados como auditores de la compañía hasta después del 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no observamos los inventarios físicos al principio y al final del año. No pudimos quedar satisfechos, a través de procedimientos supletorios, sobre las cantidades de inventario existente al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, que se asientan en el balance general en xxx y xxx, respectivamente. Además, la introducción de un nuevo sistema computarizado de cuentas por cobrar en septiembre de 20X1 dio como resultado numerosos errores en las cuentas por cobrar. En la fecha de

nuestro dictamen de auditoría, la administración continuaba con el proceso de rectificación de las deficiencias del sistema y corrección de errores. No pudimos confirmar o verificar aplicando procedimientos supletorios, las cuentas por cobrar incluidas en el balance general por un monto total de xxx, al 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos asuntos, no pudimos determinar si habría sido necesario algún ajuste en los inventarios registrados o no registrados y en las cuentas por cobrar, así como en los elementos que componen el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo.

Abstención de opinión

Debido a la importancia de los asuntos descritos en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no hemos podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Informe sobre otros requisitos legales y normativos

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

3.1.1.- ANEXO 2 FORMULARIOS A IMPLEMENTAR EN UNA FIRMA DE AUDITORIA PARA EVALUAR EL CONTROL DE CALIDAD

Ejemplo 1: ENTREGA DE MANUAL DE POLITICAS Y PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CALIDAD

Para:

De:

Fecha, Lugar

Por este medio hacemos constar la entrega del manual de políticas y procedimientos de control de calidad implantados en nuestra firma.

El manual deberá ser estudiado con razonable diligencia y comprendido por cada uno de los miembros de la firma, por lo que cualquier consulta sobre la aplicación del manual deberá ser solventada con el gerente a cargo de la auditoría.

Dichas políticas son de cumplimiento obligatorio para la firma, contribuyendo de esta manera al mejoramiento de la calidad de cada trabajo encomendado.

He recibido y me obligo a estudiar y a comprender dicho manual.

Recibido: _____ Fecha: _____

Control de calidad

Ejemplo 2: DELEGACION DE RESPONSABILIDAD OPERACIONAL DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD

Fecha, lugar.

Gerente de Control de Calidad

Por este medio se hace oficial que se ha tomado la decisión de delegar en su persona la responsabilidad operacional del sistema de control de calidad de la firma.

No omitimos manifestarle que Ud. Cuenta con el apoyo para lograr su cometido.

Atte.

f. _____

Gerente General

Ejemplo 3: NOTIFICACION DEL PERSONAL HACIA LA FIRMA DE ASUNTOS QUE GENERAN AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA DE CRITERIO

San Miguel de Tucumán, ____ / ____ /

Miembros de la firma.

Por este medio notifico los siguientes asuntos que generan amenazas a la independencia para que la firma tome la acción apropiada.

2. Amistad entre un miembro del grupo 1 con uno de los accionistas de XX SA.
3. Un miembro del grupo 2 está interesado en prestar sus servicios como contador independiente en la empresa, pudiendo afectar su juicio profesional en contra del contador actual.
4. Amistad entre un miembro del grupo 1 con la contadora de la empresa.

Entre las medidas a tomar, podrían ser las siguientes:

- Enviar a aquellos que poseen un sesgo a favor o en contra en esta empresa a una donde no exista amenaza a su independencia.
- Informarle al colega involucrado que si bien puede continuar con la auditoría en la misma empresa pero no podrá ser considerado en aquellas áreas en las que se vea amenazada su independencia de criterio.

Atte.,

F. _____

Control de calidad

Ejemplo 4: CONSIDERACIONES SOBRE LA INTEGRIDAD DEL CLIENTE

NOMBRE DEL CLIENTE:

RECURRENTE:

NUEVO:

TIPO DE SERVICIO A PRESTAR:

AUDITORIA FINANCIERA:

AUDITORIA FISCAL:

CONSULTORIA:

ASESORIA:

CAPACITACION:

OTROS: (especifique el servicio, y anexe a este formulario los detalles del servicio que se pretende proporcionar)

INFORMACIÓN OBTENIDA PARA EVALUAR LA INTEGRIDAD DEL CLIENTE:

Aspecto que afectaría la integridad del cliente	Comentarios
Los negocios de los propietarios principales de la sociedad. (considere el riesgo de la asociación de este cliente)	
Del administrador principal y aquellos funcionarios con jerarquía plena. (evalúe si existe algún perjuicio en que se asocie el	

nombre de nuestra firma de auditoría con la empresa auditada)	
El cliente se mantiene interesado en mantener los honorarios de la firma lo más bajo posible. (Evalúe las razones)	
Indicaciones de involucramiento en el lavado de dinero y otras actividades ilícitas.	

F. _____
Control de calidad

F. _____
Gerente General

Ejemplo 5: EVALUACION SI LA FIRMA TIENE LAS HABILIDADES, COMPETENCIA, EL TIEMPO Y LOS RECURSOS PARA EMPRENDER UN NUEVO TRABAJO

Tipo de Asignación:

Tipo de cliente:

Existente:

Nuevo:

Tipo de asignación:

Fiscal

Financiera

Consultoría/ Asesoría:

Impuestos

Financieras

El personal de la firma tiene conocimiento de las industrias o materias relevantes.

SI

NO

El personal de la firma tiene experiencia en los requisitos reguladores o de información relevante, o la capacidad para obtener las habilidades y el conocimiento necesario, de manera efectiva:

Si:

No:

Hay expertos disponibles que puedan desempeñarse como revisores de control de calidad en casos necesarios:

Si:

No:

(En casos de la contratación de especialistas se evaluara por separado las características)

Hay personas disponibles que pueden desempeñarse como revisores de control de calidad en casos necesarios:

Si:

No:

Como conclusiones de lo anterior, la firma tiene la capacidad de completar el trabajo dentro del plazo límite para entregar informes:

Si:

No:

F. _____

Control de calidad

F. _____

Gerente

Ejemplo 6: EL ROL DEL AUDITOR

San Miguel de Tucumán, ____ / ____ / ____.

Señor

Gerente (cliente)

Presente

Por la presente le informamos que para propósito de la auditoría, Consultoría, Asesoría, del periodo _____, el auditor designado es el Contador _____, cuyo rol es:

- Atención y discusión de asuntos de auditoría con los distintos comités responsables del gobierno de la sociedad.
- Atención de consultoría del equipo de auditoría.
- Otros asuntos de importancia que no pueda atender el equipo de auditoría.

Atentamente.

F. _____

Ejemplo 7: NATURALEZA, TIEMPO Y ALCANCE DE UNA REVISION DE CONTROL DE CALIDAD

Objetivo:

Examinar que las políticas y procedimientos de control de calidad son aplicados en el desarrollo del trabajo de auditoría en cada una de las fases del proceso.

Tiempo aproximado de la evaluación: _____ horas.

PLANEACION	Referencia papeles de trabajo	Hecho por:	S/N
Verificar que exista la evidencia donde confirme la aceptación del auditor.			
Verificar que el plan de trabajo está debidamente documentado con el memorándum de la planeación.			
Verificar que el memorándum contenga: <ul style="list-style-type: none">• Objetivos y procedimientos de auditoría.• Naturaleza del trabajo.• Alcance del trabajo.• Composición de las pruebas de auditoría.• Presupuesto de tiempo y costo.• Programas de auditoría.			
Verificar que el memorándum de planeación contempla la fase del conocimiento del negocio y sus			

actividades.			
Verificar si se han identificado las áreas de mayor riesgo en la empresa.			
Verificar si se obtuvo un entendimiento suficiente de la estructura del control interno.			
Verificar si se han llevado a cabo procedimientos de evaluación de riesgo.			
Verificar si ha sido documentado el cálculo de la materialidad y de la importancia relativa.			
Se ha evaluado y documentado la continuidad del negocio en el tiempo.			
Identificar si se elaboran programas de auditoría según el tamaño y naturaleza de la empresa.			
Verificar si está debidamente referenciado el programa de trabajo.			
Revisar si existen procedimientos del programa de trabajo que no se ejecutaron.			
EJECUCION			
Verificar si se han documentado en los papeles de trabajo la evidencia que soporte el trabajo técnico realizado.			
Verificar que los documentos que integran los papeles de trabajo cumplan los siguientes atributos:			

<ul style="list-style-type: none">• Nombre de la firma.• Nombre del cliente.• Área examinada.• Fecha de examen.• Identificación del auditor que realiza la prueba.• Referenciación del índice que pertenece el documento y el punto en que se encuentra desarrollado.• Significado de las marcas en auditoria.• Identificación de los documentos proporcionados por el cliente.• Cedulas.			
Los papeles deberán estar elaborados de forma: limpia, legible, ordenada, completa, clara y consecutiva.			
Verificar si los papeles de trabajo cuentan con: propósito, alcances, conclusiones y descripción.			
Verificar si existe un archivo permanente, el cual contenga toda la información histórica del cliente.			
Verificar que durante la auditoria se hayan llevado a cabo por lo menos los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none">• Elaboración de cedulas de			

<p>caja y bancos.</p> <ul style="list-style-type: none">• Que al cierre del ejercicio se verificaron las conciliaciones bancarias.• Fueron documentadas las diferencias importantes al cotejar los saldos en cuentas bancarias.• Se realizaron arqueos de caja.• Verificar que se ha realizado un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar.• Participación en la toma física de los inventarios.• Se obtuvieron cartas de la gerencia y de los abogados de la empresa.• Existe evidencia de que el trabajo de los asistentes ha sido revisado, supervisado y controlado.• Verificado que se ha cumplido con el tiempo presupuestado.			
INFORME			
Verificar que los periodos para el informe de auditoría y los papeles de trabajo sean el mismo.			
Verificar que las estructura de los			

informes se hayan desarrollado en base a las NIA.			
Verificar si los papeles de trabajo han sido revisados para tener la seguridad que: a) No se incluyen comentarios que puedan ser considerados engañosos o confusos. b) Los asuntos pendientes y los puntos de revisión han sido satisfactoriamente resueltos. c) Los resultados documentados del trabajo realizado justifican el informe.			
Verificar que el informe de auditoría incluya los objetivos respecto a su alcance, metodología, áreas evaluadas y presentación de hallazgos.			
Evaluar si en el informe los hallazgos y recomendaciones se expusieron con claridad.			
Verificar que exista evidencia sobre la discusión del informe.			

Conclusiones y recomendaciones

Gerente de la firma

Revisor

Ejemplo 8: REVISION DE CONTROL DE CALIDAD, ACERCA DE ALGUN ASUNTO SIN RESOLVER QUE PUDIERA ORIGINAR QUE LOS JUICIOS SIGNIFICATIVOS EXPRESADOS POR EL EQUIPO DEL COMPROMISO Y LAS CONCLUSIONES ALCANZADAS NO SEAN LAS APROPIADAS.

San Miguel de Tucumán, _____ / _____ /

-

Socio a cargo del compromiso

En mi calidad de Revisor del control de calidad del trabajo de Auditoría (...) declaro por este medio que como resultado de la Revisión del control de calidad efectuada, del periodo xx, no estoy enterado de algún asunto sin resolver que pudiera originar que los juicios significativos expresados por el equipo del compromiso y las conclusiones alcanzadas no sean las apropiadas.

En virtud de lo anterior, firmo la presente.

F. _____

Control de calidad

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) **General:**

FOWLER NEWTON, Enrique, Tratado de Auditoría, Biblioteca Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Tucumán, Editorial La Ley 4^{ta}. Edición, Tomo I (Buenos Aires, 2009).

LATTUCA, Antonio Juan, Compendio de Auditoría, Temas Grupo Editorial, Biblioteca Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Tucumán, 3^{ra}. Edición (Buenos Aires, 2008).

SLOSSE, Carlos; GORDICZ, Juan y GAMONDES, Santiago, Auditoría, Biblioteca Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Tucumán, Editorial La Ley 1^{ra} Edición (Buenos Aires, 2007)

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Resoluciones Técnicas 4 a 27, Editorial Errepar (Buenos Aires, 2010).

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Proyecto De Resolución Técnica N° 28: Modificación de la RT 7: Normas de auditoría.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Proyecto De Resolución Técnica N° 24: Adopción de las normas internacionales de auditoría del IAASB del IFAC.

b) **Especiales:**

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Normas Internacionales de Auditoría del IAASB del IFAC, Versión oficial en español de las normas vigentes, Librería Editorial 1^{ra} Edición (Buenos Aires, 2012).

LATTUCA, Antonio, MORA, Cayetano y otros, Informe de Auditoría 5, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Librería Editorial 12^{va} Edición (s/ l, 2011).

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Resoluciones Técnicas 4 a 27, Editorial Errepar (Buenos Aires, 2010)

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Resolución Técnica N° 37: Normas de Auditoría, Revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Resolución Técnica N° 34: Adopción de las normas internacionales de control de calidad sobre independencia.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Proyecto De Resolución Técnica N° 35: Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados del IAASB de la IFAC.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Resolución Técnica N° 32: Adopción de las normas internacionales de auditoría del IAASB del IFAC.

Consultas a base de información, en Internet:

www.imcp.org.mx (Julio, 2013)

www.facpce.org.ar (04/08/2013).

www.ccee.edu.uy (11/09/2013)

www.slideshare.net (03/06/2013)

www.auditool.org (Septiembre, 2013)

www.fce.unl.edu.ar (Octubre, 2013)

ÍNDICE

RESUMEN	1	
PRÓLOGO	4	
INTRODUCCIÓN.....	6	
CAPITULO I		
INTRODUCCION AL CONCEPTO DE NIA		
1- DEFINICION DE NIA.....	8	
1.2- ORGANIZACIONES QUE LAS EMITEN	9	
1.2.1 HISTORIA DEL IFAC	9	
1.2.2-OBJETIVOS DEL IAASB	10	
1.2.3-CUADRO DE ORGANIZACIÓN INTERNA	12	
1.2.4-ESTRUCTURACION DE LAS NIA.....	13	
CAPITULO II		
EVOLUCION HISTORICA DE LAS NIA EN LA PROFESION ARGENTINA . 15		
2.1.-ANTECEDENTES DE LAS NIA EN LA ARGENTINA.....	15	
2.2.-PROFESION CONTABLE ARGENTINA	19	
2.3-TRATAMIENTO DE LAS NIA POR CENCYA	20	
2.3.1-PROYECTO 24Y DISCUSIÓN Y DEBATE POR LOS COLEGIOS	22	
2.3.2-PROYECTO 28 Modificación RT 7.....	31	
2.3.3-RESOLUCION TECNICA 7:Normas de Auditoría	33	
2.4.1-RESOLUCION TECNICA 32. Adopción de las NIA.....	37	
2.4.2-RESOLUCION TECNICA 34 Adopción NICC 1	38	
2.4.3-RESOLUCION TECNICA 37 Normas de Auditoría	39	
CAPITULO III		
EL ENCARGO DE AUDITORIA.....		40
3.1-NICC 1 ADAPTACION A LA NORMATIVA ARGENTINA.....	40	
3.2.1-NIA 200	46	
3.2.1.1-NIA 210	51	
3.3-NIA 220. CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.....	54	
3.3.1-CONCEPTO DE AUDITORIA. CONCEPTO DE ENCARGO	56	
3.4-NIA 240. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR.....	62	
3.5-NIA 230	74	
3.5.1-NIA 250	77	

3.5.2-NIA 260.....	78
3.6-RESOLUCION 420	78
3.6.1-NIA 720	80

CAPITULO IV

AUDITORIA BASADA EN EL RIESGO	83
4.1-NIA 300	84
4.1.1-RT 37 ASPECTOS REFERIDOS A LA PLANIFICACION	89
4.1.2-NIA 320	91
4.2-NIA 315	93
4.2.1-NIA 330	104

CAPITULO V

EVALUACION Y APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	109
5.1-NIA 450	109
5.2-NIA 500	111
5.2.1-NIA 520	113
5.2.2-NIA 530	116
5.2.3-NIA 560	120
5.3-Caso Especial: Empresa en funcionamiento.....	121

CAPITULO VI

FORMACION DE LA OPINION VS PROCESO DE FORMACION DE JUICIO. INFORME DE AUDITORIA	127
6.1-NIA 700	128
6.1.1-RESOLUCION TECNICA 7. Proceso de Formación de juicio. Tipos de Opinión	128
6.1.2-MODELO DE LA RT 7	129
6.1.3-RT 37 JUICIO Y OPINION DEL AUDITOR	135
6.1.4-TRATAMIENTO DEL PARRAFO DE ENFASIS EN LA RT 37	137
6.2.- Nia 705	139
6.3-OPINION PARCIAL DEROGADA	141
6.4.- INFORME DE AUDITORIA	142
6.4.1.- Información Adicional	146
6.5.- Tipos de informe según RT 37	147

CAPITULO VII	
SERVICIOS ESPECIALES DE AUDITORIA.....	150
7.1-NIA 800	150
7.2-NIA 805	152
7.3-NIA 810	155
CAPITULO VIII	
IMPLEMENTACION EN LA PRACTICA PROFESIONAL	166
8.1-CUESTIONARIO PARA ACEPTACION DE UN CLIENTE	167
8.2-ANALISIS DEL MARCO DE INFORMACION FINANCIERA	171
8.3-ANALISIS DE RIESGO DEL RUBRO AUDITADO.....	174
8.4-CONCILIACION BANCARIA AL 30/12/X1.....	175
8.5-ASIENTOS DE AJUSTES PROPUESTOS.....	176
8.6-MATRIZ DE RIESGO DEL RUBRO CAJA Y BANCOS.....	177
8.7-INFORME DE AUDITOR INDEPENDIENTE.....	182
CONCLUSIÓN.....	184
ANEXO.....	186
INDICE BIBLIOGRAFICO.....	208

