

Libros de **Cátedra**

Auditoría

Temas relevantes a la luz de las nuevas normas

Carlos Alberto Slosse (coordinador)

FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

S
sociales



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA

AUDITORÍA

TEMAS RELEVANTES A LA LUZ DE LAS NUEVAS NORMAS

Carlos Alberto Slosse
(coordinador)

Facultad de Ciencias Económicas



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA



Índice

Prólogo	4
Capítulo 1	
Encargos de Auditoría y Encargos de Revisión de Estados Contables de períodos intermedios	6
<i>Lorena Martires</i>	
Capítulo 2	
Otros Encargos de Aseguramiento en General. Examen de información contable prospectiva.	
Normas aplicables	33
<i>Hernán Rosso</i>	
Capítulo 3	
Servicios Relacionados en la normativa Argentina	44
<i>Ana María Cóccharo</i>	
Capítulo 4	
El auditor y la Ley N° 25246 "Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo"	68
<i>María Guillermina Mercapidez, María Migoya y Jimena Rodriguez</i>	
Capítulo 5	
Auditoría operativa	81
<i>Ana María Plastino</i>	
Los autores	123

Prólogo

En esta nueva edición de libros digitales por cátedra, vuelve a hacerse presente la de Contabilidad VIII, esta participación responde a varios objetivos:

Generar material técnico superactualizado, en material de auditoría de información financiera, útil no solo para los alumnos de la carrera de contador público, sino también para los profesionales que actúan en este campo especializado. Esto es de aplicación en todo nuestro país. Responde a la política de “compartir el conocimiento”, esparcirlo, diseminarlo

Promover en el cuerpo docente de la cátedra, a todos sus niveles, la realización de esfuerzos de investigación (no demasiado comunes en nuestra especialidad auditoril), como complemento imprescindible del ejercicio de la docencia.

Contribuir al desarrollo de actividades académicas del Departamento Pedagógico de Contabilidad de nuestra Facultad.

En definitiva, promover una mejora en la contribución a la comunidad por parte de nuestra Facultad y la Universidad toda.

En esta ocasión, se presentan cinco trabajos:

1-Referido, dentro del ámbito de las “nuevas” normas de auditoría, a los ahora denominados encargos (en general) y, en particular, además del denominado examen completo de auditoría, la revisión (limitada) de información financiera a fechas intermedias. Cuáles son las diferencias entre uno y otro trabajo profesional, el grado de seguridad diferencial que cada uno de ellos provee.

2-Si bien en materia de revisiones de auditoría ya existían, ahora las denominadas “nuevas” normas contienen, dentro de lo que se denomina Otros encargos de aseguramiento, procedimientos muy detallados para la revisión de información contable prospectiva (vulgarmente denominados estados proyectados). El tema central se refiere a lo que puede y debe expresar en su opinión o informe el auditor externo con relación a las premisas (o supuestos) utilizadas por la empresa en la preparación de dicha información; y, por supuesto, las responsabilidades que le caben (y así debe ponérselo de manifiesto en el pertinente informe) por un lado a los preparadores (administración de la empresa) y por otro a los revisores, o sea el auditor externo independiente.

3-El tercer trabajo aborda la problemática, también de alguna manera novedosa (al menos en cuanto a precisar sus alcances), de la prestación de los denominados “servicios relacionados” por parte del contador

público independiente, en particular a) los “compromisos de aplicación de procedimientos acordados”, caso típico los denominados “due-diligences” en el caso de compra de empresas, y, b) el trabajo meramente contable, no de auditoría, de “compilación” de información financiera.

4-Referido, a modo de actualización en un tema que ya hace unos años viene siendo investigado, a La Auditoría y la Ley 25.246, de Encubrimiento y Lavado de activos de origen delictivo. Como es sabido, se ha delegado al contador público auditor externo y síndico societario una serie de tareas de revisión y de reporte (dentro de ciertos límites) a la Unidad de Información Financiera, en el caso de detectarse las que se denominan “operaciones sospechosas”. El objetivo central de este trabajo es poner de manifiesto las responsabilidades que nos caben y las tareas específicas de revisión a realizar. También se da cobertura al tema de papeles de trabajo que deben producirse para justificar el trabajo realizado y sus conclusiones.

5-Por último, un tema relevante "La auditoría operativa", como un control técnico que le permite al auditor evaluar la eficiencia y efectividad de los procedimientos y sistemas operativos; como un servicio de gran utilidad para los directivos de las empresas, que necesitan tener una adecuada confiabilidad sobre la vasta cantidad de operaciones que diariamente se procesan, y sobre la amplia información que se emite y que es fuente para la toma de decisiones. En este trabajo se investigó sobre la auditoría operativa, sus orígenes, fundamentos, tipos, informe, y desarrollo de la auditoría de uno de los sistemas operativos típicos como es la auditoría de las compras.

Vaya un profundo y sincero agradecimiento a los docentes autores de los trabajos precitados, como así también al enjundioso y monolítico equipo de profesionales que integran la cátedra que dirijo.

Similar reconocimiento deseo transmitir, en nombre de toda la cátedra, a nuestros alumnos, fuente de nuestra inspiración en la búsqueda de nuevas y mejores maneras de llegar a satisfacer sus necesidades.

Por último, muchas gracias a las autoridades del Departamento de Contabilidad y a los máximos responsables de la conducción de nuestra Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, que nos brindan las condiciones y el apoyo concreto, para que se cree el marco necesario y fundamental para el desarrollo de nuestras tareas docentes, en todos sus aspectos.

Carlos Alberto Slosse

Doctor en Ciencias Económicas, Contador Público y Licenciado en Administración
Profesor Titular Regular de la Cátedra de Contabilidad VIII (auditoría)

CAPITULO 1

Encargos de auditoría y encargos de revisión

Lorena María Martires

Director de Investigación: Carlos Slosse

Introducción

Antes de abordar el tema que nos ocupa “Normas Sobre encargos de Auditoría” diremos que vamos a desarrollar dicho tema en el marco de la Norma Argentina que rige el mismo que es la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE.

LA RT N° 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados” fue aprobada en reunión de Junta de Gobierno de la FACPCE del 22 de marzo del 2013 y reemplaza a la RT 7 “Normas de Auditoría” vigente desde 1985. Es aplicable para ejercicios iniciados a partir del 1/9/2014 para los matriculados en el C.P.C.E.P.B.A.

Vale la pena recordar que la RT N° 37 permitió culminar el proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) comenzó en el año 2003, y cuyo primer hito se puede decir que ocurrió en el año 2012 cuando aprobó las RT N° 32 a 35 , en las cuales adopta las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), de Encargos de Revisión, de Control de Calidad y Normas sobre Independencia y de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC; pero solamente obligatorias para auditorías de Estados Contables (EECC) de empresas que deben emitir dichos EECC con normas internacionales de información financiera (NIIF), o sea empresas que hacen oferta pública y que se encuentran bajo la órbita de la CNV.

Ahora bien, las normas aprobadas por las RT N° 32 a 35 son de alta exigencia, conocidas y aceptadas en el resto del mundo, pero la mayoría de los entes que operan en nuestro país y sobre los cuales vamos a hacer auditorías son PYMES, con usuarios del informe de auditor locales, resultando desproporcionado contratar un encargo, sea de auditoría o de otra naturaleza bajo normas internacionales. Para ellos basta que una norma nacional tenga un tratamiento similar a las normas internacionales, pero su redacción sea más sintética, de ahí la justificación de la existencia de la RT N° 37.

Las modificaciones introducidas por la Resolución Técnica 37 tienen como objetivo:

a) incorporar diversos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados previstos en las normas internacionales que no estaban específicamente contemplados en la resolución técnica 7;

b) lograr congruencia entre un informe de auditoría emitido de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la resolución técnica 7, adaptando su estructura y contenido del previsto en las normas argentinas al indicado por las normas internacionales; y

c) modificar la estructura de la resolución técnica 7 para regular en capítulos separados a cada uno de los distintos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados, efectuando también agregados y cambios en la redacción de las normas referidas a la auditoría externa y los encargos de revisión.

Encargo de aseguramiento

Empecemos por definir “encargos”, sería el pedido de un trabajo, en la norma se habla de un “Encargo de aseguramiento”, definido como un encargo en el que un contador expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios.

Existen dos tipos de encargos que un contador puede realizar en función del nivel de aseguramiento que el servicio pueda proveer a los usuarios: el encargo de aseguramiento razonable y el encargo de aseguramiento limitado.

Encargo de aseguramiento razonable: el objetivo de un encargo de aseguramiento razonable es una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma positiva. (por ejemplo: “En mi opinión, la afirmación de la Dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ..., es razonable” –en el caso de un encargo basado en una afirmación– o “En mi opinión, el control interno de la entidad es efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ...” –en el caso de un encargo directo. Una auditoría de estados contables es un encargo de aseguramiento razonable.

Encargo de aseguramiento limitado: el objetivo de un encargo de aseguramiento limitado es una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de aseguramiento razonable, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma negativa. (por ejemplo: “Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que la afirmación de la dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ..., no sea razonable” –en el caso de un encargo basado en una afirmación– o “Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que el control interno de la entidad no sea efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ...” en el caso de un encargo directo. Una revisión de estados contables de períodos intermedios es un encargo de aseguramiento limitado.

Por lo tanto una AUDITORÍA es un encargo de aseguramiento. Un trabajo de aseguramiento conlleva la planificación y aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre la información

presentada. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Contador Público, incluyendo la valoración del riesgo de incorrecciones significativas en la información presentada.

El marco de referencia para realizar trabajos de aseguramiento (también llamados de seguridad) requiere:

a) La existencia de una relación “tripartita” que involucra a un Contador, a una parte responsable de la información presentada objeto de examen y a los usuarios presuntos.

b) Un “tema apropiado o información a ser presentada” como por ejemplo desempeño financiero (estados contables), desempeño no financiero, características físicas (ej. capacidad de un establecimiento), sistemas y procesos (ej. control interno o los sistemas informáticos de una entidad), comportamiento (ej. de la dirección corporativa, cumplimiento de reglamentos, prácticas de recursos humanos, etc.)

c) “Criterios adecuados utilizados como parámetros para medir o presentar el tema”, los cuales pueden ser formales (en la preparación de estados contables los criterios consisten en las normas contables); en un informe de control interno los criterios pueden ser un marco de referencia general o específico; en un informe sobre cumplimiento los criterios pueden ser la ley aplicable, un reglamento o contrato; ejemplos menos formales pueden ser un código de conducta o de ética o la cantidad de veces que una comisión debe reunirse.

d) Elementos de juicio válidos y suficientes.

e) Un informe de aseguramiento por escrito, que puede ser de seguridad razonable o limitada. En seguridad razonable el Contador expresa una conclusión en forma positiva, ejemplo “En mi opinión, el control interno es eficaz en todos sus aspectos significativos según el marco ABC”. En seguridad limitada el Contador expresa una conclusión en forma negativa “Sobre la base del trabajo realizado, no hubo nada que me llame la atención que me hiciera pensar que el control interno no es eficaz, en todos sus aspectos significativos, según el marco ABC”.

La norma argentina, Resolución Técnica N°37, sigue el lineamiento de las normas internacionales en cuanto a separar aquellos encargos que tienen como propósito incrementar el grado de confianza de los usuarios (trabajos de aseguramiento) y los servicios relacionados.

Así, dentro de los encargos de aseguramiento podemos identificar:

Encargos de auditoría sobre estados contables

1. Auditoría externa de EECC con fines generales
2. Auditoría de EECC preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
3. Auditoría de un solo EECC o de un elemento, cuenta o partida específicos de un EECC
4. Auditoría de EECC resumidos

Nota: dentro de las tendencias recientes de la profesión a nivel internacional, también se están desarrollando trabajos “Carve-out financial statements”

Encargos de revisión sobre estados contables

1. Revisión de EECC de períodos intermedios
2. Otros encargos de aseguramiento en general
3. Seguridad sobre información contable prospectiva
4. Controles de una organización de servicios

Normas comunes a todos los tipos de encargos

Las normas comunes a todos los tipos de encargos se encuentran plasmadas en la SEGUNDA PARTE, apartado II de la RT N° 37, donde contempla tres aspectos:

- A. Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en esta resolución técnica: que es la INDEPENDENCIA
- B. Normas para el desarrollo del encargo
- C. Normas sobre informes

En el presente trabajo se desarrolla el apartado B. Normas para el desarrollo del encargo.

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

Documentación del encargo

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

Los papeles de trabajo deben contener la descripción de la tarea realizada y los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se trate de aquéllos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros y las conclusiones particulares y generales.

Conservación de la documentación del encargo

El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

Se determinó el plazo de 10 años por que se consideró el plazo máximo que tendría para reclamar un damnificado (contratante del encargo o usuario) según las normas de prescripción del código civil.

A partir del uso de la computadora como herramienta de trabajo para los auditores, gran parte de los registros son electrónicos (ej. planillas de cálculos, bases de datos, mails), pero cabe aclarar que la documentación del trabajo en archivos electrónicos no altera el concepto de papeles de trabajo ni su propiedad.

Principio de economicidad

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

Consideración de la significación y los riesgos

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

Selectividad y muestreo

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

Carta de gerencia

Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.

Procedimientos usuales

Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

Revisión de hechos posteriores al cierre

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

Uso del trabajo de un experto

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

Auditoría externa de EECC con fines generales

Naturaleza del encargo

La RT 37, al igual que la anterior norma RT 7, no incluye una definición de auditoría de EECC limitándose a caracterizarla como un encargo de aseguramiento, indicando que el Contador debe emitir una opinión relativa a la información presentada en los EECC objeto de su examen.

Teniendo en cuenta la clasificación del glosario de la RT37 encuadra en encargo de aseguramiento razonable pues tiene como objetivo la reducción del riesgo del encargo, a un nivel aceptablemente bajo, como base para la expresión de una conclusión de forma positiva: “los EECC reflejan razonablemente la situación económica, financiera y patrimonial de la empresa según las NCP”.

Normas para el desarrollo de una auditoría externa de EECC con fines generales

1. El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los estados contables objeto de su examen.

2. La emisión de una opinión sobre los EECC hace necesario contar con un criterio o referencia con respecto al cual el auditor realiza la evaluación llamado “marco de información”. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados contables y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La norma introduce 2 conceptos: marco de presentación razonable y marco de cumplimiento.

Normalmente, los estados contables con fines generales se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos estados contables, en todos sus aspectos significativos, tal como es el caso del marco contable que establecen las normas contables profesionales argentinas o las Normas Internacionales de Información Financiera (cada uno de los marcos indicados son ejemplos de marcos de presentación razonable).

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

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

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

Si en las condiciones identificadas en el párrafo anterior, las disposiciones legales o reglamentarias requirieran que, en la opinión del contador sobre los estados contables, se emplee la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” de conformidad con el marco de información que esas disposiciones establezcan, o de otro modo establecieran un formato o redacción del informe de auditoría en términos que difieran de manera significativa de los requerimientos de esta resolución técnica, el contador evaluará:

- Si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados contables, y si este fuera el caso.
- Si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el contador concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de auditoría.

Para poder emitir su opinión sobre los estados contables de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

Obtener conocimiento amplio del ente

Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de organizaciones de servicios para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los estados contables.

Identificar el objeto de examen

Los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición o lo que debieran contener.

Evaluar la significación y el riesgo

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

Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir éste último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

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. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

Reunir evidencia

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

1) Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- a) Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
- b) Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
- c) Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
- d) Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

- 2) Aplicación de los llamados procedimientos usuales y otros que crea necesarios:
 - a) Cotejo de los estados contables con los registros contables.
 - b) Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos, y la correspondiente documentación comprobatoria.
 - c) Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
 - d) Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, Bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
 - e) Comprobaciones matemáticas.
 - f) Revisiones conceptuales.
 - g) Comprobación de la información relacionada.
 - h) Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
 - i) Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
 - j) Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.
 - k) Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección).
- 3) Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados contables, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, lo que, en caso de ocurrir, hará necesaria una adecuada revelación en los estados contables de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y un párrafo de énfasis en el informe del contador llamando la atención sobre tal situación, como se indica en el párrafo 26 de la Sección III.A.ii. Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que el informe del auditor no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante un período de al menos doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.
- 4) Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

5) Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

- a) Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
- b) Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
- c) Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

6) Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

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

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

Normas sobre informes para una “auditoría externa de EECC con fines generales”

El contador podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

Informe breve

El informe breve sobre estados contables debe contener los siguientes apartados:

- Título del informe.
- Destinatario.
- Apartado introductorio.
- Responsabilidad de la dirección con relación a los estados contables.
- Responsabilidad del auditor.
- Fundamentos de la opinión modificada, en caso de que corresponda.
- Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.
 - Párrafo de énfasis sobre ciertas cuestiones y/o párrafo sobre otras cuestiones, en caso de que correspondan.
 - Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, en caso de que corresponda. Si el auditor debe incluir este párrafo, incorporara en el informe como subtítulo “Informe sobre los estados contables” antes del contenido del apartado introductorio.
 - Lugar y fecha de emisión.

- Identificación y firma del contador.

Se detallan a continuación los párrafos del informe:

En la enumeración siguiente se respeta la secuencia numérica expuesta en la RT N° 37.

Título Del Informe

4. El título es “Informe del auditor independiente”.

Destinatario

5. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del contador o a quién el contratante indicará. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.

Apartado introductorio

6. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren y se debe remitir al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables

7. La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de conformidad con el marco de información contable aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones materiales.

Responsabilidad del auditor

8. El informe debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del contador es expresar una opinión sobre los estados contables basada en su auditoría, y que su examen se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes, entendiéndose como tales a las establecidas en esta resolución técnica.

9. El informe también 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 persigue, así como señalar si los elementos de juicios obtenidos por el contador proporcionan o no una base suficiente y adecuada para su opinión.

10. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la Sección III.A.i.3.5) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el contador hubiera obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia del procedimiento modificado, sustituido o suprimido.

Dictamen

11. En este apartado el contador debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable. Si los estados contables fueran preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el contador opine sobre si los estados contables logran una presentación razonable; en cambio, el contador deberá opinar o abstenerse de opinar sobre si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos

significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, debiendo, en su caso, considerar los aspectos indicados en la Sección III.A.i.2.

Opinión no modificada o favorable sin salvedades

12. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas, el contador opinará favorablemente, cuando pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría, en su conjunto:

12.1. Presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable; o

12.2. Han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Opiniones modificadas. Opinión favorable con salvedades

13. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”.

14. Al expresar su salvedad, el contador incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación, con referencia, en su caso, a la nota a los estados contables que trate con mayor detalle el problema. Este párrafo se ubicará inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título “Fundamentos de la opinión con salvedades”.

15. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

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

15.2. No pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.

16. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitarán la emisión de una opinión o implicarán salvedades a esta, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”. Tales limitaciones en el alcance deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:

16.1. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del encargo de auditoría; o

16.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro contador independiente (como es el caso de participaciones del ente cuyos estados contables son objeto de auditoría, en otros entes cuyos estados contables han sido auditados por otro contador), la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte. Si no se incluye, significa que el contador principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite su informe.

17. No es necesario que el contador haga referencia en su informe a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los estados contables. En cambio, el contador deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:

17.1. Las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente con relación a los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o

17.2. el cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o revelado de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable.

Opinión adversa

18. El contador expresará una opinión adversa cuando, habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas y generalizadas en los estados contables.

19. En este caso, 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 inmediatamente antes del párrafo de opinión adversa.

Abstención de opinión

20. El auditor se abstendrá de opinar cuando:

20.1. No pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados; y

20.2. En circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes con relación a cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables.

21. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

22. El contador debe indicar en su informe las razones que justifican su abstención de opinión en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la abstención de opinión", situado inmediatamente antes del párrafo de abstención de opinión.

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

23. Una opinión adversa o una abstención de opinión sobre un asunto específico cuya justificación se describe en el párrafo de "Fundamentos de la opinión adversa" o "Fundamentos de la abstención de opinión", en su caso, no justifica omitir la descripción de otros asuntos identificados, que de otro modo, no se darían a conocer a los usuarios de la información. Tal información se presentará en un apartado específico que llevará un título apropiado a las circunstancias.

24. Cuando el contador considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los estados contables en su conjunto, su informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable con relación al mismo marco de información aplicado por el ente. No se permite la opinión parcial que si permitía la RT N° 7.

25. Cuando el contador no exprese un dictamen favorable sin salvedades, el párrafo de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión adversa” o “Abstención de opinión”, según corresponda. Si no fuera practicable cuantificar los efectos de un desvío con respecto al marco de información aplicable, pero aun se estimara que esos efectos justifican una salvedad o una opinión adversa, el contador deberá expresar tal situación en el apartado que describe el hecho que da lugar a la modificación de la opinión. El contador deberá utilizar más de uno de estos títulos cuando ello resulte aplicable.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

26. El contador agregará en el informe un párrafo destacado con el título “Párrafo de énfasis” o similar, sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables, en las siguientes situaciones:

26.1. Cuando esa cuestión explique: una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento; 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 (alternativamente, esta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones tratado en el párrafo 30 de esta sección); o

26.2. 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.

27. Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de estas u otras cuestiones en los estados contables, el contador deberá efectuar la correspondiente salvedad por exposición deficiente.

28. El contador debe incluir en el párrafo de énfasis una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.

29. Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa, o una abstención de opinión, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable. En este sentido, debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis.

30. Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría, el contador agregará en el informe un párrafo sobre otras cuestiones bajo el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título similar. Esto es, por ejemplo, aplicable a la existencia de restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría o la aplicación anticipada de una norma contable con efecto generalizado sobre los estados contables.

31. La inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones es necesaria cuando se presentan las situaciones indicadas en los párrafos 34.2, 35, 43 y 45: ej. Cuando exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expreso y cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador

Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión

36. Cuando por disposiciones legales o profesionales, el contador tenga responsabilidades adicionales de informar sobre otros asuntos que son complementarios a la responsabilidad del contador de expresar una opinión sobre los estados contables, el contador agregará un párrafo adicional al final del informe de auditoría, salvo que sea permitido que notifique sobre estos asuntos en un informe por separado.

Lugar y fecha de emisión

37. El lugar de la emisión es la jurisdicción donde ejerce.

38. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría. Esta fecha limita la responsabilidad del contador en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:

38.1. Aquéllos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables.

38.2. Aquéllos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

39. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el contador haya obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los estados contables, incluidos los elementos de juicio de que todos los estados que componen los estados contables, incluida la información complementaria, han sido preparados, y la dirección ha manifestado que asume la responsabilidad de dichos estados contables.

Firma

40. El informe debe llevar la firma del contador, con la aclaración de su nombre y apellido completo, título profesional y número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional correspondiente.

41. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los Consejos Profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

Incorrecciones significativas, generalizadas y no generalizadas

En esta parte la norma introduce los conceptos de incorrecciones significativas pero no generalizadas. Para ejemplificar vamos a exponer un caso extraído del libro de G. Español. Se toman 2 empresas con estructuras financieras y económicas similares.

Empresa A:

La incorrección detectada consiste en que valuó los bienes de cambio con el criterio VNR tratándose de bienes que no son fungibles ni tienen mercado transparente con lo cual debió haber medido con criterio COSTO DE REPOSICIÓN. La diferencia es de \$ 500 y la contrapartida de la diferencia es el costo de ventas.

Empresa B:

La incorrección consiste en que empleó para la medición de sus activos intangibles el criterio de valores razonables (criterio no admitido por la RT 17). La diferencia entre el valor residual (costo menos Amort. Acum.) y el valor razonable es de \$ 500 y su contrapartida es una reserva en el patrimonio neto.

Como vemos la misma cifra en ambas empresa que como dijimos tenían similar estructura patrimonial y financiera es igualmente “significativa”. Ahora bien analicemos el “efecto” en cada caso:

Empresa A: el auditor debe advertir sobre las siguientes distorsiones directas:

1. Medición del rubro bienes de cambio
2. Medición del costo de ventas

Y además se producen distorsiones (efectos indirectos) en:

1. La utilidad bruta
2. La utilidad antes de impuesto
3. El cargo al ejercicio por el impuesto a las ganancias
4. La utilidad neta
5. La medición del patrimonio neto
6. La evolución del PN
7. El estado de Flujo de efectivo, si se expone por el método indirecto (parte de un resultado neto incorrecto)

Por lo tanto para la empresa “A” la incorrección resulta ser “significativa y generalizada”, correspondiendo un dictamen adverso. Es impensable una salvedad ya que las excepciones que debería enumerar el auditor son demasiado numerosas.

Empresa B: el auditor debe advertir sobre las siguientes distorsiones directas:

1. Medición del rubro activos intangibles
2. Medición del patrimonio neto

Sin embargo no se experimentan efectos indirectos. Por lo tanto para la empresa “A” la incorrección resulta ser “significativa” pero “no generalizada”, correspondiendo un dictamen con salvedad.

Información comparativa

32. Existen dos posibles maneras para que una entidad presente la información comparativa y, dependiendo de ello, dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador de considerar esa información comparativa: estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.

33. Cuando se presenten estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes por ser éstas parte de los estados contables del período actual. Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o

bien cuando el contador identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

34. Cuando el contador deba expresar una opinión sobre estados contables comparativos, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan estados contables y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el contador:

34.1. Exprese una opinión con salvedad o una opinión adversa, o una abstención de opinión, o que incluya un párrafo de énfasis con respecto a los estados contables de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los estados contables de otro período; o

34.2. Exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expreso, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

35. Cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador (auditor predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados contables con cifras correspondientes o a estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique: a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador; b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe del otro contador.

Forma de presentación

42. El contador debe presentar su informe por separado el cual se debe adjuntar a los estados contables objeto de la auditoría. Todas las fojas de los estados contables deben estar firmadas o inicialadas por el contador.

Información adicional no auditada presentada formando parte de los estados contables

43. El contador evaluará si cualquier información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable, y excluida del objeto de la auditoría, que se presente formando parte de los estados contables se distingue claramente en dichos estados. De lo contrario, solicitará a la Dirección que identifique como no auditada la información adicional. Si la Dirección se negara a hacerlo, el contador explicará, en el párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre los estados contables, que dicha información no está cubierta por su informe.

Otra información en documentos que contienen estados contables

44. El contador leerá toda 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:

44.1. Incongruencias significativas con los estados contables; o

44.2. Una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho.

45. Con relación al párrafo anterior, si se necesita una modificación de los estados contables auditados y la Dirección se niega a realizarla, deberá modificar su informe. Si se necesita una modificación de la otra información y la Dirección se niega a realizarla, el contador debe, según las circunstancias, incluir en su

dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la inconsistencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo, si ésto fuera posible, o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

Informe extenso

46. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

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

46.2. 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.

46.3. Que la información adicional mencionada en el párrafo anterior

46.3.1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante el examen de los estados contables y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente.

46.3.2. No ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para el examen de los estados contables. En este caso, el contador debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

47. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información suplementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del contador que emite dicho informe extenso.

Auditoría de EECC preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

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

Los siguientes son ejemplos de marcos de información con fines específicos tomados de la NIA 800

1) contabilización con criterios fiscales para un conjunto de EECC que acompañan una declaración de impuestos de la entidad

2) contabilización con criterio de caja de la información sobre flujo de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores

3) las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador

Los estados contables con fines específicos pueden:

- Ser auditados por el mismo auditor de los EECC con fines generales o por otro diferente

- Estar referidos al mismo periodo de los EECC con fines generales o a otro diferente

Sin embargo siempre tiene que tratarse de un juego completo de EECC, de lo contrario se trataría de otro tipo encargo: auditoría de un solo estado o cuenta.

Para efectuar una auditoría de EECC preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el contador:

- obtendrá conocimiento de la finalidad para la cual se han preparado los estados contables; los usuarios a quienes se destina el informe; y las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias.
- determinará si la aplicación de las normas de auditoría requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
- Evaluará si los estados contables describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.
- En el caso de estados contables preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el contador deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección del ente para la preparación de dichos estados. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los estados contables.

Normas sobre informes para una auditoría de EECC preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

1. El informe de auditoría describirá:

1.1. La finalidad para la cual se han preparado los estados contables con fines específicos y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa a los estados contables con fines específicos que contenga dicha información;

1.2. si la Dirección puede elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para dicha finalidad, la explicación de la responsabilidad de la Dirección con relación a los estados también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias.

1.3. La opinión del auditor sobre los estados contables auditados.

1.4. El informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe que los estados contables se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. El contador incluirá dicho párrafo con el título "Párrafo de énfasis" u otro apropiado.

1.5. El contador también puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado exclusivamente a unos usuarios específicos, y de este modo restringir la distribución o utilización de su informe. En estas circunstancias se puede ampliar el párrafo de énfasis indicado en 1.4.

2. El contador, en los casos de emisión de informes de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, respetará las normas sobre EECC con fines generales, en lo que fuera de aplicación.

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

La RT N° 37 introduce regulación específica para los encargos de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable. A tal efecto se ha basado en la NIA 805

Algunos ejemplos de estos encargos son:

1) Un banco o cualquier otro tercero le solicita al ente que prepare un balance de corte (estado de situación patrimonial) a una fecha diferente de la de cierre del ejercicio. El ente solicita al profesional la auditoría de ese estado contable.

2) Una empresa solicita al profesional la auditoría de la cuenta a cobrar a un determinado cliente que se presentó en concurso, ya que entiende que de esa manera tendrá más credibilidad su demanda de verificación de crédito en el proceso concursal.

Normas para su desarrollo

1. La auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, puede ser llevada a cabo aplicando las normas de auditoría de estados contables de la Sección III.A precedente. Un solo estado contable puede ser cualquiera de los estados contables básicos, sus anexos o la información complementaria. Elemento significa un elemento, cuenta o partida de un estado contable. Un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específico de un estado contable (en adelante, "elemento"), puede ser preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos, pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, uno que permite presentación razonable o uno que requiere cumplimiento. Esta distinción afecta el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el contador.

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

3. Si el contador no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es factible.

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

Normas sobre informes

1. Si el contador acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado contable o sobre un elemento, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados contables de la entidad, expresara una opinión por separado para cada encargo.

2. Un estado contable o un elemento de dichos estados puede publicarse junto con el juego completo de estados contables auditados. Si el contador concluye que dicha presentación no los distingue suficientemente del conjunto completo, solicitará a la Dirección que rectifique la presentación. También diferenciará la opinión sobre un solo estado o sobre un elemento, de la opinión sobre el conjunto completo de estados contables y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado contable o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

3. Si la opinión del contador sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad no es una opinión favorable sin salvedades, o si dicho informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el contador determinará el efecto que esto pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado contable o sobre un elemento. Cuando se considere adecuado, expresará una opinión diferente a un informe favorable sin salvedades sobre el estado contable o sobre el elemento, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de auditoría, según corresponda.

4. Si el contador concluye que es necesario expresar una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, cuenta o partida específica incluido en dichos estados contables, considera apropiado expresar una opinión sin salvedades sobre dicho elemento, cuenta o partida específica sólo lo hará si: a) Las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben. b) La opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica juntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión. c) El elemento específico no constituye una parte significativa de los estados contables completos considerados en su conjunto.

5. El contador, en los casos de la emisión de los informes de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, respetará la Sección III.A.ii de la RT N° 37, en lo que fuera de aplicación.

Auditoría de estados contables resumidos

Los EECC resumidos pueden ser de utilidad para un grupo de usuarios no interesados en la información de detalle que comprende un juego completo de EECC.

A diferencia de los 2 encargos vistos anteriormente este encargo sólo puede ser desarrollado por el profesional que hizo la auditoría de los EECC completos de la entidad.

Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables pero que contiene menos detalle que los estados contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables.

La aceptación del encargo requiere también: Determinar si los criterios aplicados son aceptables, cuando no estén establecidos por ley o un regulador; obtener de la Dirección una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados contables resumidos; y acordar con la Dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados contables resumidos.

En un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos, el contador deberá: determinar si los criterios aplicados son aceptables, como condición básica para aceptar el encargo; formarse una opinión sobre los estados contables resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de los elementos de juicio de auditoría obtenidos; y expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

El contador realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario:

1. Evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados contables completos auditados.

2. Cuando los estados resumidos no vienen acompañados de los estados contables completos auditados, evaluar si describen claramente:

2.1. De quién se pueden obtener los estados contables completos auditados o el lugar en el que están disponibles; o

2.2. las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados contables auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados contables resumidos.

3. Evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.

4. Comparar los estados contables resumidos con la correspondiente información de los estados contables completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados contables completos auditados.

5. Evaluar si los estados contables resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.

6. Evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los estados contables resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no induzcan a error en las circunstancias.

7. Evaluar si los estados contables completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados contables resumidos.

Normas sobre informes de auditoría de estados contables resumidos

1. El informe de auditoría sobre los estados contables resumidos incluirá entre sus elementos un apartado introductorio que:

1.1. Identifique los estados contables resumidos sobre los que el contador informa;

1.2. Identifique los estados contables completos auditados;

1.3. Mencione el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, su fecha y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión favorable sin salvedades sobre los estados contables completos auditados, excepto que se den los casos previstos en las Secciones 4 y 5 siguientes;

1.4. Si la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, indique que los estados contables

resumidos y los estados contables completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados; y

1.5. Ponga de manifiesto que los estados contables resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los estados contables completos auditados y que la lectura de los estados contables resumidos no equivale a la lectura de los estados contables completos auditados.

2. Cuando el contador concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados contables resumidos, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:

2.1. Los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados; o

2.2. Los estados contables resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].

3. El contador no fechará el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos con anterioridad a:

3.1. La fecha en la que haya obtenido elementos de juicio de auditoría suficiente y adecuados en la que basar la opinión; y

3.2. La fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados.

4. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contenga una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones y el contador se haya satisfecho de que los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, y describirá los fundamentos de las salvedades y su efecto sobre los estados contables resumidos, de corresponder.

5. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto tal situación y sus fundamentos, y que, como consecuencia de ello, no es posible expresar una opinión sobre los estados contables resumidos.

6. Si los estados contables resumidos no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o no constituyen un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la Dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el contador expresará una opinión adversa sobre los estados contables resumidos.

7. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, o cuando el informe de auditoría sobre dichos estados contables completos advierta a los lectores que éstos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el contador incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos.

8. El contador, en los casos de la emisión de los informes de auditoría sobre estados contables resumidos, respetará la Sección III.A.ii de la RT N° 37, en lo que fuera de aplicación.

Encargo de auditoría aún no vigente en nuestro país

Carve-out financial statements:

Dentro de las tendencias recientes de la profesión a nivel internacional, también se están desarrollando trabajos “*Carve-out financial statements*”. Los procesos de fusiones y adquisiciones pueden implicar la cesión de una unidad de negocio de una empresa en lugar de toda la empresa. El vendedor puede necesitar contar con un estado financiero separado de esta unidad o; “Estados financieros combinados” (Auditoría sobre una combinación de estados financieros correspondientes a entidades independientes).

Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios

La RT N° 37 en su capítulo IV regula el encargo de revisión de estados contables de períodos intermedios (denominado antes en la RT N° 7 como de “revisión limitada”).

Una revisión de EECC intermedios consiste en la realización de indagaciones al personal de la Sociedad responsable de la preparación de la información incluida en los EECC intermedios y en la realización de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. El alcance de esta revisión es sustancialmente inferior al de un examen de auditoría.

Encargo de revisión: el objetivo de un encargo de revisión es permitir al contador determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan todos los elementos de juicio que serían necesarios en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del contador algún hecho que le haga considerar que los estados contables no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con un marco de información contable aplicable.

Se trata de un encargo de aseguramiento limitado porque el objetivo es una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de aseguramiento razonable, pero suficiente como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma negativa. (por ejemplo: “sobre la base de nuestra revisión, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que los EECC de períodos intermedios no presentan la situación patrimonial al 31/03/2013 y sus resultados, su evolución del PN y los flujos de efectivo del trimestre finalizado el 31/3/2013 de manera, en todos sus aspectos significativos de acuerdo a las NCP argentinas”).

Debemos destacar que , al igual que para los encargos de auditoría de EECC, la RT N°37 admite la posibilidad de emitir un informe de un encargo de revisión de EECC de períodos intermedios preparados bajo un marco de información distinto a las NCP cuando existan normas legales o reglamentarias que requieran utilizar otro marco de información.

Normas para el desarrollo del encargo de revisión de estados contables de períodos intermedios

Debe reunir evidencia

A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada por dichos estados contables.

La forma en que el contador expresará su conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios dependerá del marco de información bajo el cual éstos se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la Sección III.A.i de la resolución técnica 37.

Pasos a seguir para reunir evidencia

Conocimiento del ente

Obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.

Identificar el objeto de la revisión

Los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener.

Evaluar significación y riesgo

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

Planificar

Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de revisión 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. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito, y dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

Aplicar procedimientos usuales

Cabe aclarar que una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del contador usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:

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

2. Comprobaciones matemáticas.
3. Revisiones conceptuales.
4. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
5. Revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.
6. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.
7. Preguntas a funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de revisión, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos estados. Incluye preguntas a la Dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables del período bajo revisión.
8. Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la Dirección).
9. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, el contador deberá considerar si la revelación de esa información en los estados contables de períodos intermedios es adecuada. Si es adecuada, el contador deberá destacar tal situación en su informe mediante un párrafo de énfasis que no afectara su conclusión. En tanto que si la información provista por la entidad no es adecuada, el contador deberá emitir una conclusión con salvedad o una conclusión adversa, según corresponda.

La extensión de los procedimientos a aplicar por el contador depende, en parte, de lo siguiente:

- Las características del ente al que correspondieren los estados contables objeto de revisión.
- La realización de una auditoría o revisión de estados contables anteriores por el mismo contador que efectúa esta revisión.
- El conocimiento, por parte del contador, de las debilidades en el control interno del ente.
- El conocimiento, por parte del contador, de las prácticas contables del ente.
- El conocimiento, por parte del contador, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

Controlar la ejecución de lo planificado

Con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio

Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
2. Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.

3. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

Emitir su informe

Teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Normas sobre informes del encargo de revisión de estados contables de períodos intermedios

El informe escrito a emitir deberá contener lo siguiente:

1. Título.
2. Destinatario.
3. Identificación de los estados contables de períodos intermedios revisados.
4. Declaración de que la Dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de períodos intermedios de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.
5. Declaración de que el contador es responsable de emitir una conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios sobre la base de su revisión.
6. Declaración de que la revisión de los estados contables de períodos intermedios se realizó de acuerdo con esta resolución técnica.
7. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
8. Declaración de que una revisión es significativamente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al contador obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas significativos que puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría.
9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.
10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios:
 - 10.1. No están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o
 - 10.2. No han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable).
11. Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, cuando se presenten las situaciones que requieren la inclusión de tales párrafos en un informe de auditoría.
12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.
13. Lugar y fecha de emisión.
14. Identificación y firma del contador.

Bibliografía

RT N°32, 33, 34, 35 y 37 DE LA F.A.C.P.C.E.

Subelet, Guillermo E. C. "RT N°37 Normas de Auditoría": Editorial Osmar D. Buyatti. 2º edición, 2014.

Zanet, F. "Normas de Auditoria": CPCECABA

CAPÍTULO 2

Otros encargos de Aseguramiento en general. Examen de información contable prospectiva. Normas aplicables

Hernán Pablo Rosso

Directora de investigación: Ana María Cóccaro

Resumen

Como consecuencia del proceso de armonización de las normas internacionales de la IFAC, la FACPCE aprobó la Resolución Técnica N° 35 de Encargos de Aseguramiento en General y Servicios Relacionados. Mediante la Resolución Número 37 se incorporaron a las normas de auditoría los servicios profesionales que no se hallaban expresamente previstos en la Resolución Técnica N° 7, como por ejemplo los referidos a Otros encargos de aseguramiento y se adaptó esta última a los lineamientos establecidos en la Resolución Técnica N° 32.

La Resolución Técnica N° 35 se emitió con fecha 30 de noviembre de 2012 y su aplicación fue inmediata a su aprobación por la Junta de Gobierno de la FAPCE, toda vez que la misma no tiene relación con otras normas y resoluciones. Respecto de la Resolución Técnica N° 37 se ha recomendado a los Consejos Profesionales su aplicación obligatoria a los encargos que se presten a partir del 1° de enero de 2014, o en el caso de encargos cuyo objeto sea información contable, para los períodos iniciados el 1 de enero 2014.

Los Encargos de Aseguramiento, y consecuentemente las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento adoptadas por la RT 35, deben aplicarse en trabajos destinados a brindar seguridad que no sean auditorías ni revisiones de información financiera histórica y por otro lado, por Servicios Relacionados se engloban, principalmente, a los trabajos de compilación, y de procedimientos previamente acordados. El presente trabajo está referido a los Encargos de Aseguramiento en General y el examen de Información financiera prospectiva (como un encargo de aseguramiento “particular”).

Como podemos apreciar, a diferencia de las auditorías de estados contables, en los encargos objeto de estudio se aplican procedimientos limitados y consecuentemente, no se emite un informe de auditoría contable sobre un conjunto de estados contables.

Las Resoluciones Técnicas N° 35 y 37 establecen normas y pautas para encargos que tengan el propósito de inspeccionar e informar sobre la información financiera prospectiva bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.

El auditor que aplique estas Resoluciones debe cumplir también con la aplicación de la Resolución Técnica N° 34, es decir, deberá contar con la misma independencia que para una auditoría.

Otros encargos de aseguramiento

Un encargo de aseguramiento tiene como finalidad expresar una conclusión para incrementar el grado de confianza de un usuario sobre determinada información, como por ejemplo, información contable prospectiva (más adelante ahondaremos específicamente en este tipo de encargos). En este caso, el usuario solicita a un contador público que revise la información preparada por la empresa para emitir una opinión profesional sobre si dicha información es razonable y no contiene errores significativos, pero siempre sin realizar una auditoría completa.

Tipos de encargo

Los profesionales pueden realizar dos tipos de encargos de seguridad:

De seguridad razonable: El objetivo de un encargo de seguridad razonable es la reducción del riesgo de un encargo hasta un nivel aceptablemente bajo (según las circunstancias del encargo) como base para expresar una conclusión de forma positiva por el profesional interviniente del estilo “en mi opinión, la afirmación de la dirección sobre el cumplimiento del contrato de acuerdo con los criterios establecidos en dicho contrato, es razonable.”

De seguridad limitado: El objetivo de un encargo de seguridad limitado es la reducción del riesgo de un encargo hasta un nivel aceptable en función de las circunstancias del mismo, pero donde el riesgo es mayor que para un encargo que proporciona seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de forma negativa, del estilo de “en función de la tarea realizada no hemos tomado conocimiento de ningún hecho o circunstancia que indique que la empresa no ha cumplido con el contrato”. El ejemplo más conocido de encargos de aseguramiento limitado son las revisiones de estados contables de períodos intermedios.

Examen de la información objeto del encargo

Respecto de la planificación y realización del trabajo, el mismo se deberá planificar de manera eficaz, detallando el alcance, la naturaleza y oportunidad de los procedimientos a aplicar. Durante toda esta etapa,

el profesional deberá tener una actitud de escepticismo profesional, y reconocer que pueden existir, en la información objeto de análisis, errores significativos.

Se deberá considerar la significación y los riesgos de un encargo cuando se planifica y realiza el mismo, disminuyendo el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, con el fin de obtener una seguridad razonable. El nivel de riesgo en un encargo de seguridad limitado es más elevado que en uno de seguridad razonable debido a la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos aplicados. Siendo la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos aplicados deliberadamente más acotados en los encargos de seguridad limitado. Se encuentran comprendidos los riesgos inherentes, de control y de detección.

Durante el desarrollo del encargo se deberán obtener evidencias válidas (calidad) y suficientes (cantidad) sobre las cuales basar la conclusión.

Conclusión del trabajo

Una vez concluido el relevamiento de evidencias, se deberá determinar si las mismas son válidas y suficientes para sustentar la conclusión expresada en el informe que proporciona un grado de seguridad. El mismo deberá entregarse por escrito y contener una clara expresión de la conclusión del profesional en relación a la información sobre la materia objeto de análisis.

Informe

Como este tipo de trabajos no brindan un elevado grado de seguridad para el usuario, es conveniente evitar en el informe, la utilización de las palabras “auditoría” o “revisión”.

El informe contendrá los siguientes elementos básicos:

Un título, indicando claramente que el informe proporciona un grado de seguridad independiente.

Un destinatario.

Una identificación y descripción de la información objeto de análisis.

Identificación de los criterios con los cuales se evaluó la información analizada.

De corresponder, una descripción de las limitaciones inherentes relacionadas con la evaluación o la medida de la información objeto de análisis en comparación con los criterios aplicados.

Cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la información estén disponibles únicamente para usuarios determinados o solo sean adecuados para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe a dichos usuarios determinados o con dicho fin.

Una declaración con el fin de identificar a la parte responsable, describiendo sus responsabilidades y las del profesional interviniente.

Un resumen del trabajo realizado, el cual ayudará a los destinatarios a comprender la naturaleza de la seguridad transmitida. En el caso de los informes de seguridad limitados, este apartado será más descriptivo toda vez que el riesgo asociado con estos tipos de encargo es más elevado, tal como fue descrito anteriormente, siendo conveniente indicar que la seguridad obtenida es menor que en un encargo de seguridad razonable.

La conclusión:

En un encargo de seguridad razonable, la conclusión deberá estar expresada en forma positiva, por ejemplo, “en nuestra opinión, el informe de gestión indicado, se encuentra preparado, en todos sus aspectos significativos, según los criterios”.

En un encargo que proporciona un grado de seguridad limitado, la conclusión tendrá que estar expresada de manera negativa “Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, nada llamó nuestra atención que nos hiciera pensar que el informe de gestión presentado no esté preparado de acuerdo a los criterios”.

Si se expresa una conclusión distinta de una sin salvedades, el informe debe contener una clara descripción de todos los motivos que llevaron a dicha conclusión. Este tipo de conclusión se debe generalmente a que los criterios son inadecuados, la información objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene errores significativos. Según la significatividad o generalidad del desvío, se deberá emitir una conclusión adversa o una abstención de conclusión.

A continuación se adjunta un informe de seguridad limitado emitido sobre el informe de Sostenibilidad de Iberdrola S.A., sociedad que cotiza sus acciones en la bolsa de España.

Informe de Revisión Independiente para la Dirección de IBERDROLA S.A.

Hemos realizado una revisión de la información no financiera contenida en el Informe de Sostenibilidad de IBERDROLA, S.A. (en adelante IBERDROLA) del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2012 (en adelante, “el Informe”).

La Dirección de IBERDROLA es responsable de la preparación y presentación del Informe de acuerdo con la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de Global Reporting Initiative versión 3.0 (G3) según lo detallado en la “Presentación” del Informe. En dicho apartado se detalla el nivel de aplicación autodeclarado, el cual ha recibido la confirmación de Global Reporting Initiative. La Dirección también es responsable de la información y las afirmaciones contenidas en el mismo; de la implantación de procesos y procedimientos que cumplan los principios establecidos en la Norma de Principios de Accountability AA1000 2008 (AA1000APS); de la determinación de los objetivos de IBERDROLA en lo referente a la selección y presentación de información sobre el desempeño en materia de desarrollo sostenible; y del establecimiento y mantenimiento de los sistemas de control y gestión del desempeño de los que se obtiene la información.

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo una revisión limitada y emitir, basado en el trabajo realizado, un informe independiente. Nuestro trabajo ha sido realizado de acuerdo con la Norma ISAE 3000, *Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, emitida por el *International Auditing and Assurance Standard Board* (IAASB) y también de acuerdo con las directrices establecidas por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Estas normas exigen que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo de forma que obtengamos una seguridad limitada sobre si el Informe está exento de errores materiales y que cumplamos las exigencias en materia de independencia incluidas en el Código Ético de la *International Ethics Standards Board of Accountants* que establece requerimientos detallados en torno a la integridad, objetividad, confidencialidad y conductas y calificaciones profesionales. Este informe no debe considerarse un informe de auditoría. Además, hemos realizado nuestro trabajo de acuerdo a la Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000 AS 2008 de *AccountAbility* (Tipo 2) que abarca no sólo la naturaleza y el alcance del cumplimiento, por parte de la organización, de la norma AA1000APS, sino que además evalúa la fiabilidad de la información referente al desempeño tal y como se indica en el alcance. El alcance de una revisión limitada de un informe de sostenibilidad consiste en la formulación de preguntas a la Dirección, principalmente a las personas encargadas de la preparación de la información incluida en el Informe, y en aplicar procedimientos analíticos y otros dirigidos a recopilar evidencias según proceda que, en este caso, son menores que en un trabajo de seguridad razonable y en consecuencia lo es el nivel de seguridad proporcionado. En nuestro trabajo hemos realizado los siguientes procedimientos:

- Entrevistas con la Dirección para entender los procesos de los que dispone IBERDROLA para determinar cuáles son los asuntos principales de sus principales grupos de interés.
- Entrevistas con el personal pertinente del Grupo, sobre la aplicación de las políticas y la estrategia en materia de sostenibilidad de IBERDROLA.
- Entrevistas con el personal pertinente de IBERDROLA responsable de proporcionar la información contenida en el Informe.
- Visita a la Central térmica de Carbón de Lada, seleccionada según un análisis del riesgo, teniendo en cuenta criterios cuantitativos y cualitativos.
- Análisis de los procesos de recopilación y de control interno de los datos cuantitativos reflejados en el Informe y verificación de la fiabilidad de la información, utilizando procedimientos analíticos y pruebas de revisión en base a muestreos.
- Lectura de la información incluida en el Informe para determinar si está en línea con nuestro conocimiento general y experiencia, en relación con el desempeño en sostenibilidad de IBERDROLA.
- Verificación de que la información financiera reflejada en el Informe ha sido extraída de las cuentas anuales de IBERDROLA, auditadas por terceros independientes.

Nuestro equipo multidisciplinar ha incluido especialistas en AA1000APS, en diálogo con grupos de interés y en el desempeño social, ambiental y económico de la empresa.

En base a los procedimientos realizados, descritos anteriormente, no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos haga creer que los datos recogidos en el Informe de Sostenibilidad de IBERDROLA, S.A. del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2012 no hayan sido obtenidos de manera fiable, que la

información no esté presentada de manera adecuada, ni que existan desviaciones ni omisiones significativas, ni que el Informe no haya sido preparado, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con la Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad de *Global Reporting Initiative* versión 3.0 según lo detallado en la “Presentación” del Informe. Adicionalmente, y también basándonos en los procedimientos realizados, anteriormente descritos, no se ha puesto de manifiesto ningún aspecto que nos indique que IBERDROLA, S.A. no ha aplicado los principios de inclusividad, relevancia y capacidad de respuesta de la Norma de Principios de AccountAbility AA1000APS 2008 según lo detallado en los puntos 4.16 y 4.17 de su Informe.

En otro documento, proporcionaremos a la Dirección de IBERDROLA un informe interno que contiene todos nuestros hallazgos y áreas de mejora. Sin perjuicio de las conclusiones presentadas anteriormente, detallamos a continuación las observaciones principales:

Durante el ejercicio 2012, IBERDROLA ha seguido el plan de implantación de los procedimientos AA1000 definido durante 2011, basado en la implantación por Negocios Globales. Teniendo en cuenta estas consideraciones:

En cuanto al principio de INCLUSIVIDAD: Durante 2012 IBERDROLA ha iniciado los trabajos para definir una guía para sistematizar la identificación y priorización de los grupos de interés de acuerdo a la nueva organización y al calendario de su programa AA1000. En este punto, destacar la integración, dentro de los procesos habituales de trabajo, del proceso de relación con los grupos de interés a nivel local (propios de Negocio Liberalizado). En relación a este principio, se recomienda a IBERDROLA que continúe avanzando en el desarrollo de la guía, así como en el calendario de implantación previsto, con la finalidad de homogeneizar los procesos, sobre todo, en aquellos negocios con mayor dispersión geográfica.

En cuanto al principio de RELEVANCIA: En 2012 IBERDROLA también ha sistematizado el proceso de determinación de asuntos relevantes incluyendo la priorización de los mismos atendiendo a la estructura de Negocios Globales y una Corporación Única. En este punto, recomendar a IBERDROLA que una vez aprobada la Guía y de conformidad con el calendario definido, establezca paulatinamente una sistemática de reporte de información desde el nivel local hasta el corporativo que garantice la comunicación de los asuntos relevantes a todos los niveles de la organización.

En cuanto al principio de RESPUESTA: IBERDROLA define y desarrolla sus planes y programas como respuesta a los asuntos relevantes identificados. La definición estratégica se aprueba al más alto nivel, y las acciones que desarrollan esos planes se implantan a todos los niveles, teniendo en cuenta las especificidades locales. En este punto se recomienda a IBERDROLA seguir trabajando en la misma línea, y adoptar objetivos medibles en cada nivel de la organización que permitan evaluar la efectividad de las acciones y así asegurar la constante adecuación de sus planes y programas a los asuntos relevantes identificados a todos los niveles.

KPMG Asesores, S.L.
José Luis Blasco Vázquez
13 de febrero de 2013

Información financiera prospectiva

La información financiera prospectiva es información basada en supuestos sobre hechos que pueden (o no) ocurrir en el futuro y posibles acciones del ente ante dichos hechos. Por lo tanto, es sumamente subjetiva y su elaboración requiere la aplicación de un considerable criterio.

Tipos de información prospectiva

La información prospectiva puede adoptar la forma de un pronóstico o una proyección, o una combinación de ambos.

Pronóstico es información prospectiva preparada en base a supuestos sobre hechos futuros que la dirección espera sucedan y las acciones que la gerencia espera tomar actualmente ante dichos hechos futuros (supuestos de mejor estimación).

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

Generalmente la información prospectiva se utiliza como una herramienta de gestión interna (como por ejemplo en el análisis de inversiones de capital) o para terceros en prospecto para inversores, informes anuales a accionistas, organismos de control, entidades financieras, etc.

Es principalmente en el caso de que dicha información sea para terceros, donde es requerida la participación del auditor para que inspeccione e informe sobre la misma para aumentar su credibilidad, toda vez que si hay una información financiera en la cual la dirección de una empresa revelará lo que desea mostrar, es justamente, en la información prospectiva. Si los resultados no son los esperados, seguramente intentará no divulgar la misma.

Examen de la información financiera prospectiva

La información financiera prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran, siendo las evidencias disponibles orientadas al futuro y por lo tanto de naturaleza especulativa, claramente diferente de las evidencias que normalmente están disponibles en una auditoría de información histórica. Es por este motivo que el auditor no está en condiciones de expresar una opinión sobre si se alcanzarán los resultados indicados en la información prospectiva.

Por lo indicado precedentemente, generalmente se le hará dificultoso al auditor obtener un nivel de satisfacción suficiente para brindar una expresión positiva de que los supuestos están libre de

incorrecciones significativas, por lo tanto, los auditores generalmente brindarán un nivel moderado de grado de seguridad.

Por el alto riesgo asociado a este tipo de trabajo, los auditores no deberán aceptar un trabajo o deberán retirarse del mismo cuando los supuestos sean claramente poco realistas o cuando piensen que la información será inapropiada para el uso que se le dará.

Para una correcta evaluación del encargo, se tiene que tener un nivel de conocimiento del negocio que permita al auditor evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información y conocer el proceso interno que tiene el ente para preparar la información, considerando entre otros, los controles internos del sistema utilizado para la elaboración de la información, los conocimientos y experiencia de los funcionarios que preparan la información, la documentación que respalda los supuestos, la precisión de la información preparada en períodos anteriores y el análisis de las variaciones significativas. Y considerar en qué medida podemos confiar en la información financiera histórica del ente, en función de la cual se prepara la prospectiva.

Otro aspecto relevante es el período que abarca la información, ya que a medida que aumenta el período cubierto disminuye la capacidad de realizar supuestos de mejor estimación, y así lo tendrá que considerar el auditor al realizar su trabajo. El período que abarca la proyección, no debe sobrepasar aquel respecto del cual la dirección posee bases razonables para poder realizar las estimaciones.

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

La probabilidad de errores significativos.

El conocimiento adquirido en trabajos previos.

La confiabilidad de la gerencia para preparar la información prospectiva.

En este tipo de encargos los contadores tenemos que obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre si:

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

La información financiera prospectiva está correctamente preparada según los supuestos.

La información está correctamente presentada y los supuestos se expresan adecuadamente, indicando claramente si son pronósticos (mejor estimación) o proyecciones (supuestos hipotéticos).

La información está preparada tomando como base los estados financieros históricos del ente y se aplicaron los principios contables apropiados.

Como auditores deberemos analizar la fuente y confiabilidad de las evidencias que sustentan los supuestos. Dichas evidencias pueden provenir de fuentes internas y externas. Considerar, en el caso de

supuestos hipotéticos las consecuencias de los mismos, como por ejemplo si ante un aumento de las ventas se tendrán que realizar inversiones de capital.

En el caso de los supuestos hipotéticos tendremos que evaluar, si bien no es necesaria la obtención de evidencias que los sustente, que los mismos sean compatibles con el propósito de la información financiera prospectiva y que no existan indicios que los mismos sean realmente poco realistas.

Se tendrá que verificar que la información está correctamente preparada según los supuestos de la gerencia, por ejemplo, revisando los cálculos matemáticos y la coherencia interna.

Se tendrá que obtener una declaración escrita de la gerencia sobre el uso que se le dará a la información prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la gerencia y la aceptación de su responsabilidad sobre la información preparada.

Informe

El informe sobre el examen de información financiera prospectiva contendrá:

Título, Destinatario, identificación de la información y una referencia a las normas aplicables al examen.

Una declaración de que la gerencia es la responsable de la información incluyendo los supuestos sobre las cuales se preparó la misma.

Una declaración de seguridad negativa sobre si los supuestos brindan una base razonable para la información prospectiva.

Una opinión con respecto a si la IFP ha sido preparada en forma adecuada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo a las normas de presentación de información financiera.

Advertencia sobre la posibilidad de concreción de los resultados informados en la IFP.

Concluyendo con la fecha, dirección y firma.

De la lectura del informe se tendrá que poder comprender claramente tres (o cuatro) cuestiones:

Si sobre la base del examen realizado algo llamó la atención del auditor que lo haga suponer que los supuestos NO brindan una base razonable para la elaboración de la IFP.

La opinión con respecto a si la IFP ha sido preparada de forma adecuada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo con las normas de presentación.

Es probable que los resultados reales sean diferentes de la IFP ya que las situaciones previstas a menudo no suceden según lo esperado y la variación podría ser significativa.

Por último, en el caso de una proyección, que la IFP se elaboró en base a un fin específico, el cual debe estar claramente indicado, mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen hipótesis respecto de hechos futuros y acciones de la gerencia que no necesariamente se espera que sucedan. Advirtiendo de esta manera, que la IFP no se debe utilizar con otros fines de los previamente descritos.

Cuando el auditor piensa que la presentación de la IFP no es adecuada, debe realizar un dictamen con salvedades o una opinión adversa en el informe, según corresponda. Por caso, cuando la IFP no revela adecuadamente la totalidad de las consecuencias significativas de los supuestos más relevantes.

Cuando el auditor piense que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la IFP, se tendrá que expresar una opinión adversa en el informe o retirarse del trabajo.

Adicionalmente se puede dar el caso de limitaciones en el alcance las cuales concluirán en una abstención de opinión o un retiro del trabajo.

En el informe sobre la conclusión del trabajo realizado tenemos que dejar asentado:

Al igual que en los informes de auditoría, una clara delimitación de las responsabilidades del auditor, estableciendo claramente que la información prospectiva, las premisas y supuestos son exclusiva responsabilidad de la dirección.

Que los resultados proyectados posiblemente difieran de los reales.

Que los supuestos establecidos por la dirección pueden no ocurrir.

Que los supuestos son coherentes y consistentes con normas contables.

Que no hemos tomado conocimiento de que la información está basada en supuestos irrazonables.

Reflexión final

Tal como fue descrito precedentemente en el desarrollo del trabajo, estos tipos de encargo conllevan un relativamente alto grado de riesgo para el auditor que emite el informe. Consecuentemente es de elevada importancia una clara descripción en el informe de los alcances de la tarea realizada por el profesional interviniente y de las responsabilidades de la gerencia en la elaboración de la información objeto del examen, mas considerando que este tipo de encargos no se encuentran ampliamente difundidos en la

comunidad de negocios de nuestro país ni dentro de la profesión (generalmente), al menos hasta la emisión de las normas analizadas.

Por este motivo, más allá de la efectiva puesta en vigencia de las normas por los respectivos Consejos Profesionales y las modificaciones (o no) que se puedan realizar a las mismas, la amplia difusión que han tomado estas normas en nuestra profesión contribuye claramente a que los profesionales de ciencias económicas puedan prestar servicios que cubran las necesidades de los clientes, de una manera eficiente y eficaz, sin por ello asumir riesgos más allá de los que conllevan cada tipo de trabajo o encargo realizado.

Bibliografía

- Castro, J. L. "Resolución Técnica N° 35. Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados": Enfoques. 2013.
- Fowler Newton. "Tratado de auditoría". 4ta edición. 2009.
- López, M. F. "Resolución Técnica N° 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados": Enfoques. 2013.
- Slosse, C. A. "Auditoría: 2da Edición actualizada y ampliada". La Ley. 2010.
- Suardi y otros. "Normas internacionales relacionadas". Resoluciones Técnicas N° 35 y 37: FACPCE.
- "Los nuevos desafíos de la contabilidad". Instituto de investigaciones teóricas y Aplicadas. Escuela de Contabilidad: Universidad Nacional de Rosario.

CAPÍTULO 3

Servicios Relacionados En La Normativa Argentina

Ana María Cóccharo

*“No creo en los genios,
creo en el esfuerzo y dedicación
pero dentro de una línea ética”*

DR. RENÉ FAVALORO

Resumen

Los Servicios Relacionados “comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación”, según la definición del Glosario de Términos de la Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económica (FACPCE).

En la República Argentina, la Resolución Técnica 35 “Adopción de la Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del Comité de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento del IAASB de la IFAC” y la Resolución Técnica 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados” de la FACPCE, son las normas de aplicación referidas a distintos servicios profesionales.

Por tratarse de un servicio nuevo es importante llevar a cabo un análisis de los estándares internacionales y nacionales sobre la materia, siendo este el objetivo del presente trabajo.

Introducción

Los Servicios Relacionados han sido requeridos y prestados en muchas oportunidades, siguiendo los lineamientos de las normas de auditoría de los Estados Unidos de Norteamérica o más recientemente de las normas internacionales.

El incremento de los problemas de responsabilidad profesional originó una importante jurisprudencia especialmente en los Estados Unidos de América, y 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.

Objetivo del trabajo

El propósito de este trabajo es orientar al lector sobre:

los niveles de seguridad que pueden esperarse del resultado del trabajo realizado de los compromisos de procedimientos acordados con el cliente y compilaciones;

las cuestiones que debe plantearse el profesional como consecuencia de la responsabilidad que asume; la carta convenio del compromiso, y

los procedimientos a seguir en la realización de los compromisos de los procedimientos acordados con el cliente y compilaciones, así como la forma y contenido del informe del contador público en cada tipo de trabajo.

En un mundo cada vez más complejo donde la auditoría asume mayores responsabilidades, la circunstancia de poder prestar servicios de menor calidad para satisfacer necesidades de menor nivel, no constituye un tema menor.

Servicios Relacionados

Marco referencial

Las Normas Internacionales de Auditoría (International Standards on Auditing, ISAs, siglas en inglés, NIAs, siglas en castellano), se refiere al cuerpo orgánico de normas emitidas por el Comité Internacional de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB, siglas en inglés), de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC, siglas en inglés) que han cambiado su nombre por el de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados.

En la República Argentina, las nuevas decisiones vinculadas con Normas de Contabilidad y Auditoría de la FACPCE incluyen la emisión de la Resolución Técnica 35 “Adopción de la Normas Internacionales de Encargo de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC” que adopta las “Normas Internacionales de Servicios Relacionados” y la Resolución Técnica 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados” con fecha 30 de diciembre de 2012.

RT 35 - Adopción de la Normas Internacionales de Encargo de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC

Contenido

Los pronunciamientos de la IAASB de la IFAC adoptados son:

Prefacio Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.

Normas Internacionales de Otros Compromisos de Aseguramiento.

Normas Internacionales de Servicios Relacionados.

Notas Internacionales de Prácticas de Compromisos de Aseguramiento (no existe ninguno a la fecha).

Notas Internacionales de Prácticas de Servicios Relacionados (no existen a la fecha)

Las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramiento y Servicios Relacionado (International Standards on Quality Control, ISQCs, siglas en inglés) se aplican a todos los servicios bajo las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.

Las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (International Standards on Related Services, ISRs, siglas en inglés) son aplicables a los compromisos de compilación, compromisos para aplicar procedimientos acordados a información, y compromisos sobre otros servicios relacionados, especificados por el IAASB. Las Notas Internacionales de Prácticas de Servicios Relacionados (DIPSR) se emiten para proporcionar guías de interpretación a los profesionales para implementar las NISR.

Vigencia: Los trabajos incluidos en la resolución técnica pueden prestarse en forma inmediata a su aprobación por la Junta de Gobierno de la FACPCE. (30/11/12). El profesional que aplique esta resolución técnica debe cumplir con la RT 34 y deberá contar con la misma independencia requerida que para una auditoría de estados financieros.

Observaciones:

No se adopta el Marco Conceptual Internacional para los Servicios de Seguridad.

No se adopta el Código de Ética Internacional.

Se exige independencia del contador público para los servicios relacionados cuando no representan compromisos de seguridad razonable o limitada (no se tiene en cuenta el párrafo 7 de la NISR 4400 ni el párrafo 5 de la NISR 4410).

RT 37 - Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados

Contenido

La aparición de la RT 37 configura una circunstancia especial cuyo espíritu fue evitar la discordancia que se creaba entre las empresas auditadas bajo Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) (las que aplican las RTs. 26 y 29) y las auditadas bajo la RT 7 (las que permanecen bajo las RTs. restantes).

La estructura temática general de la RT 37 se divide en siete capítulos y un glosario de términos (vocabulario). Los servicios relacionados se rigen por la parte general y otra específica. A saber:

Capítulo II - Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

Los aspectos aplicables a los servicios relacionados son los siguientes:

Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en la resolución técnica 37 (Punto 2.2.2.1.)

El contador público (en adelante, indistintamente el “contador”) debe tener independencia con relación al ente al que se refiera la información objeto del encargo. La RT 37 mantiene las normas sobre presunciones de falta de independencia contenidas en la RT 7, las cuales se refieren a: “Sus disposiciones sean aplicables a la auditoría de estados contables y a los otros servicios previstos en los Capítulos IV a VII de la resolución.”

Se agregan referencias a las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y al Código de Ética correspondiente, las cuales pueden ser más exigentes respecto de la independencia del contador que la RT 37, en cuyo caso se aplicarán las primeras.

Normas para el desarrollo del encargo (Punto 2.2.2.2.).

Plazo de conservación de la documentación respaldatoria del encargo

Se extiende a 10 años el plazo de conservación de la documentación respaldatoria.

G. Español, señala que ello se debe a que el contrato de auditoría es un contrato de locación de obra y la prescripción de la responsabilidad por la obra se rige por el artículo 1646 del Código Civil.

Carlos Subelet menciona: ” que los restantes servicios profesionales contemplados en la resolución técnica 37 también pueden clasificarse como locación de obra, de modo tal que a ellos también se extiende este nuevo plazo de conservación de la documentación respaldatoria.”

Se aclara que los papeles de trabajo se pueden conservar en un soporte adecuado, de modo que se admiten los soportes electrónicos.

Copia de los estados contables u otra información objeto del encargo.

Extiende la obligación de conservar copia de la información objeto del encargo firmada por el representante legal del ente, obligación que la RT 7 limitaba a los estados contables.

Aplicación de técnicas de muestreo.

Se aclara que la utilización de bases selectivas de aplicación de los procedimientos debe ser establecida de común acuerdo entre el contador y la parte contratante.

Manifestaciones escritas de la dirección.

Amplía la obligación de obtener tales manifestaciones escritas de la dirección también a los servicios de compilación, pero no a servicios de procedimientos acordados, lo cual es razonable, según Carlos Subelet.

Normas sobre informes.

Las modificaciones introducidas respecto de las normas sobre informes son:

Supresión de la alternativa de presentación de informes orales.

Elimina la alternativa excepcional de presentar informes “orales”, que preveía la RT 7.

Extensión de la obligación de identificar la relación entre el contador y la información objeto del encargo

Extiende expresamente la obligación de identificar la relación entre el contador y cualquier otro tipo de información objeto del encargo.

Descripción de las responsabilidades del emisor de la información objeto del encargo y del contador.

Agrega la obligación de incorporar en el informe del contador un párrafo describiendo las responsabilidades del emisor de la información objeto del encargo y las del contador.

Título de cada sección del informe.

Dispone el agregado de un título a cada una de las secciones del informe del contador, lo que tiene como finalidad sistematizar su contenido y facilitar la inclusión de referencia.

Cláusulas de restricción a la distribución de los informes profesionales.

Agrega la alternativa de incluir párrafos de restricción a la distribución de los informes.

Capítulo VII. Normas sobre servicios relacionados.

La sección VII.A de la Segunda Parte de la norma refleja adecuadamente la “Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400 “Encargos para aplicar convenidos sobre información financiera”. La sección VII.B de la Segunda Parte de la norma presenta apropiadamente la NISR 4410 “Encargos para compilar información financiera”. Las secciones se subdividen a su vez en: Normas para su desarrollo y Normas sobre informes.

Los servicios relacionados no estaban contemplados expresamente en la RT 7 original. Sin embargo se realizaban sin las formalidades y jerarquía de la profesión, que hora se les ha conferido. Por ejemplo, analizar el destino de los fondos recibidos por préstamos bancarios.

La RT37 presenta tres tipos de tareas bajo esta categoría, a saber: Encargos para aplicar procedimientos acordados o convenidos; Encargos de compilación; Otros servicios especiales no incluidos en el capítulo V (otro encargos de aseguramiento). Este último servicio se trata de informes especiales que no brindan seguridad; en los cuales el contador realiza una expresa manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios. La RT 37 aclara que este encargo podría referirse (aunque no exclusivamente) a ciertos requerimientos de parte de organismos de control formulados directamente al contador o al comitente (su cliente). Según Carlos Subelet, en este tipo de pronunciamiento no habría conclusión sino mero testimonio de una situación de hecho.

Vigencia: Los trabajos incluidos en la resolución técnica se aplican a partir del 1/1/2014, para los encargos que se presten a partir de dicha fecha o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir de dicha fecha. Los trabajos pueden prestarse en forma inmediata a su aprobación por la Junta de Gobierno de la FACPE. (22/03/2013). Por Resolución P. 66/2014 del CPCECABA se prorrogó la entrada en vigencia, a partir del 1/7/2014 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 julio de 2014, admitiendo su aplicación anticipada. Por Resolución CD 3518/2013 del CPCEBA su aplicación obligatoria a partir del 1/9/2014, inclusive, 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 1/9/2014, inclusive. Asimismo, se admite su aplicación anticipada para aquellos encargos cuyos informes profesionales se suscriban a partir del 20/12/2013.

Observaciones:

No se adopta el Marco Conceptual Internacional para los Servicios de Seguridad.

No se adopta el Código de Ética Internacional.

Se exige independencia del contador público para los servicios relacionados

Deroga la Resolución Técnica 7 “Normas de Auditoría”, y la Interpretación “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos, a partir de la fecha de vigencia y correspondiente aplicación de la RT 37.

Concepto de Servicios Relacionados

Los Servicios Relacionados “comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación”, según el Glosario de Términos de la RT 37 de la FACPCE.

C. Mora describe las diferencias entre los compromisos de seguridad y los servicios relacionados: “Un Compromiso de seguridad significa un trabajo en el que un Contador expresa una conclusión que está diseñada para mejorar el grado de confiabilidad de los usuarios. Es esta una definición que pone de manifiesto que como consecuencia de la tarea del profesional, mejorará el grado de confiabilidad pero sin referencia específica a ningún servicio en particular. El resultado de la evaluación o medición de una materia es la información que resulta de aplicar los criterios a dicha materia. Por ejemplo: el reconocimiento, medición, presentación y revelación en un estado contable (resultado) surge de la aplicación del marco para informes contables para reconocimiento, medición, presentación y revelación tales como la Norma internacional para informes contables (criterios) a la posición financiera de la entidad, el rendimiento financiero y flujos de fondos (objeto); la declaración sobre la efectividad del control interno (resultado) surge de aplicar un marco para evaluar la efectividad del control interno, como podrían ser el Informe COSO o CoCo (criterios) al control interno, un proceso (objeto). Dentro del Marco para Compromisos de Seguridad existen dos tipos de compromisos que un Contador puede llevar a cabo: Compromisos de seguridad razonable, cuyo objetivo es la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del compromiso y que permita la emisión de una conclusión en forma positiva (del tipo “en mi opinión, exponen razonablemente”). Compromisos de seguridad limitada, donde el objetivo es la reducción del riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias, pero donde ese riesgo es más grande como para dar lugar a un compromiso de seguridad razonable y permite expresar la conclusión en forma negativa (del tipo “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga pensar que los controles internos no son efectivos, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ”). Ahora bien, no todos los trabajos realizados por los Contadores son compromisos de seguridad. Trabajos realizados frecuentemente y que no se encuentran cubiertos por el marco incluyen: compromisos cubiertos por las Normas Internacionales para Servicios Relacionados, tales como procedimientos convenidos y compilaciones de información contable y otra información; preparación de pedidos de reintegros de impuestos cuando no se expresa conclusión; trabajos de consultoría y asesoramiento, tales como management y consultoría sobre impuestos. A tales efectos y para no provocar confusiones en los usuarios, el profesional debe evitar: hacer referencias al marco conceptual, a las normas internacionales de auditoría, de revisión y de compromisos de seguridad; Usar inapropiadamente palabras tales como “seguridad”, “auditoría” o “revisión”; e incluir una declaración que erróneamente podría ser tomada como una conclusión diseñada para mejorar el grado de confiabilidad de los usuarios”.

Por otra parte, Mora y Santesteban Hunter puntualizan: “En los servicios relacionados podemos apreciar trabajos que mejoran la calidad (entendida como la propiedad conjunto de propiedades inherentes a una cosa que permiten apreciarla como igual, mejor o peor que las restantes de su especie) de la información, pudiendo o no agregar confiabilidad, pero mejorando los elementos de juicio concurrentes en una toma de decisiones”.

A continuación se realizará el análisis de los compromisos bajo la normativa nacional.

Compromisos con procedimientos acordados

RT 35 - Adopción de la Normas Internacionales de Encargo de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC. Norma Internacional de Servicios Relacionado 4400 (Anteriormente NIA 920). Trabajos para realizar Procedimientos Convenidos respecto de Información Financiera

Introducción

La Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400 del IAASB de la IFAC (“International Standard on Related Services” 4400, “Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information”, ISRS 4400, siglas en inglés) es la norma de servicios relacionados que establece normas y proporciona lineamientos acerca de la responsabilidad profesional del “auditor” (término que se usa tanto en auditoría como los servicios relacionados) cuando se lleve a cabo un compromiso para realizar procedimientos acordados respecto de información financiera y establecer lineamientos respecto a la forma y contenido del informe que emite el auditor en relación con la tarea realizada.

El Glosario de Términos de Auditoría de las Normas Internacionales de Auditoría emitido por la IAASB de la IFAC define al compromiso con procedimientos acordados o convenidos como: “Un compromiso en el cual se contrata a un auditor para realizar procedimientos de auditoría acordados por el auditor y la entidad y terceros apropiados e informar los hallazgos. Los receptores del informe forman sus propias conclusiones a partir del informe del auditor. El informe está restringido sólo a las partes que han acordado los procedimientos a seguir, ya que otras partes, al ignorar la razones de los procedimientos, pueden malinterpretar los resultados.”

Esta norma debe ser interpretada en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados”, el cual describe el contexto de aplicación y alcance de la NISR, que además contiene un Glosario de Términos.

Armado M. Casal, aclara que muchos profesionales los denominan compromiso de procedimientos y hallazgos puesto que el informe se respalda en los procedimientos de auditoría realizados y los hallazgos cuando los procedimientos se han completado.

En este primer punto la norma define su propósito, debiendo destacarse la indicación de que el objeto base y original está referido a compromisos para realizar procedimientos acordados sobre “información financiera”, señalando a continuación y en un segundo párrafo: “No obstante, esta Norma puede brindar guía útil para compromisos sobre información no financiera, con la condición de que el auditor tenga adecuado conocimiento del tema en cuestión y existan criterios razonables sobre los cuales basar los hallazgos”.

Por lo tanto, dos cuestiones son relevantes para realizar procedimientos sobre información o no financiera: que el auditor tenga conocimientos suficientes sobre la materia sujeta a los procedimientos (Obsérvese que se estipula como una “condición”) y que existan “razonables criterios” sobre los cuales basar los hallazgos, esto es, una base razonable de contrastación. Estos criterios deben ser convenidos por escrito con el cliente y no deberían aceptarse trabajos donde los “criterios” sean definiciones en forma imprecisas. Los criterios pueden ser generales o específicos determinados por los usuarios. En la alternativa

de utilizar los primeros y si ellos son generalmente aceptados y reconocidos, se debe referenciar al momento de asumir el compromiso. Sobre los segundos (los definidos por los usuarios) deben ser descriptos con precisión al comenzar el compromiso.

Tal vez una de las situaciones más conocidas por las que se ha solicitado el compromiso de procedimientos acordados nace de la compra-venta u otra forma de transferencia o cesión de paquetes accionarios o otros motivos como los originados en propuestas de financiamiento o la toma de conocimiento del funcionamiento de aspectos determinados en una entidad, relacionados con aspectos contables y no contables.

Por lo general, la aplicación de procedimientos acordados son servicios que se basan en la recopilación de información, la cual termina con la emisión de un informe de los hallazgos de la investigación, y que el cliente puede emplear como parte de su proceso de toma de decisiones.

Los procedimientos acordados se pueden aplicar sobre elementos individuales de datos contables (rendiciones de adelantos, cuentas por cobrar, ventas y beneficios de un segmento de una entidad); o sobre una parte de un estado financiero o un juego completo de estados financieros.

El manual de "Procedimientos de auditoría acordados" de KPMG (2003) describe "La administración de riesgo, dirigida con un razonable criterio profesional, requiere que se realice y documente la aceptación de los clientes prospectivos, y asimismo, que se efectúe un análisis de potenciales "conflicto de intereses". Además deberá confeccionarse una carta convenio, donde se formalice el acuerdo entre el profesional y cliente, cumplir con la tarea y alcance acordado, informando sin omisiones todos los desvíos, observaciones y comentarios (hallazgos), obtener una carta de manifestaciones de la gerencia, en la cual el cliente confirme la validez e integridad de la información sobre la que se ejecutarán los procedimientos previamente acordados, y finalmente, verificar el cumplimiento de los requisitos que deben seguir los informes de esta naturaleza."

Para la IFAC, este servicio se caracteriza por: la aplicación, a un objeto de examen, de ciertos procedimientos acordados con la parte responsable de su preparación (y eventualmente con otra parte interesada); y la emisión de un informe de los hallazgos resultantes del trabajo pero no contiene ninguna opinión sobre las bases de preparación de la información examinada.

Por consiguiente, este servicio no se considera un servicio de credibilidad, bajo la definición establecida en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (International Framework Assurance Engagements) de la IFAC: "Un " servicio de credibilidad" denota un compromiso en la cual un practicante expresa una conclusión destinada a mejorar la confianza de los usuarios esperados distintos a la parte responsable acerca del resultado de la evaluación o medida de un una cuestión objeto contra un criterio."

Armando M. Casal define a este compromiso como " un servicio del profesional contable (contador público), basado en la información obtenida en el alcance del trabajo determinado por el cliente y otros interesados, con el objeto de informar hallazgos sin afirmar la razonabilidad de la información relacionada, por ejemplo los procedimientos previamente convenidos respecto de los rubros, cuentas o partidas de los estados contables específicos".

El escritor coincide con la definición de la IFAC al considerar este servicio como "compromiso de no seguridad" ("no assurance"), por lo tanto, no representa una auditoría de estados financieros, ni una revisión de tales estados.

En cambio, este servicio es considerado un servicio de credibilidad (attestation engagements) por el Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, siglas en inglés), bajo lo siguientes supuestos: el objeto es sujeto de medición; y el criterio utilizado en la determinación de los hallazgos a informar es acordado entre partes. (Normas de Atestación, “Codification of Statements on Standards for Attestation Engagements”, Numbers 1 to 12 del AICPA, 2003 AT 201.06 y 201.08).

Condiciones para la prestación del servicio

Con el enfoque de la IFAC, se requiere las siguientes condiciones: independencia del contador (no requerida por la IFAC); el objeto del trabajo debe ser brindado por el cliente; los procedimientos a ser aplicados debe ser acordados entre el profesional, el cliente y cualquier otra parte interesada; la suficiencia de los procedimientos es responsabilidad de las partes interesadas; y existencias de evidencias que respaldan el informe del profesional.

Por otra parte, la norma establece que el profesional debe dejar constancia en su informe que los procedimientos acordados se aplicaron sobre los elementos identificados y no sobre los estados financieros en su conjunto. Para Fowler Newton es innecesaria esta mención.

Fowler Newton describe la siguientes características del servicio que asemeja a las auditoría de la información financiera: “El contador público que preste un servicio de credibilidad debe: contar con la idoneidad profesional necesaria para efectuar su tarea eficazmente; respetar las disposiciones del correspondiente código de ética; conoce el objeto del trabajo; planearlo y ejecutarlo adecuadamente; supervisar el trabajo de sus colaboradores; examinar el trabajo de cualquier especialista que colabore con él; documentar el trabajo; asegurarse que la evidencia obtenida respalda adecuadamente el contenido de su informe y el cumplimiento de las normas contractuales, legales y profesionales aplicables al caso; estimar la significación de los problemas que afecten el contenido de su informe; preparar su informe; firmar o inicialar los elementos que contengan afirmaciones de la parte responsable, el único efecto de su identificación con el informe profesional.” Se presenta una nota al pie de página referente a la documentación del trabajo: “Si los procedimientos aplicados incluyesen la realización de preguntas a los funcionarios del cliente, podría justificarse la obtención de una carta de gerencia.” (nota 7)

Objetivo de un trabajo con procedimientos acordados

El objetivo de un compromiso con procedimientos acordados es que el auditor realice procedimientos de una naturaleza que han convenido el auditor, la entidad y cualesquiera terceras partes apropiadas, y que informe sobre los hallazgos de los hechos investigados.

Este informe de resultantes de los procedimientos acordados emitido por el auditor no expresa ninguna seguridad (no assurance). Son los usuarios del informe que evalúan los procedimientos y hallazgos informados por el profesional y extraen LAS conclusiones del trabajo.

El informe está restringido aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, puesto que otras partes no enteradas pueden interpretar mal los resultados.

Algunas cuestiones relevantes son analizadas por C. Mora : “la norma se refiere al Contador interviniente como “auditor” y no como “profesional”, tal como por ejemplo lo hacen las normas del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Esto naturalmente refuerza la naturaleza de los trabajos incluidos en “procedimientos convenidos” y remite a las normas relativas a la persona del auditor en el Código de Ética. Además, sobre la índole de la tarea a realizar se establece que el tipo de trabajos incluidos son los de “naturaleza de auditoría”. Esto es, son trabajos de revisión de afirmaciones, informes o datos contables o financieros suministrados por otros por lo que no hay construcción de afirmaciones nuevas hechas por el auditor. La Norma establece que las partes intervinientes en un “compromiso para realizar procedimientos convenidos “ pueden ser más de dos (auditor y cliente). Sobre esta cuestión se profundizará más adelante. Se refiere al resultado de los procedimientos convenidos como “hallazgos de hechos”. En referencia al primero de los términos (hallazgos) corresponde aclarar que debe considerarse a dicho término como incluyendo: hallazgos que confirman afirmaciones que fueron sometidas a los procedimientos convenidos, y hallazgos que arrojan diferencias respecto de las afirmaciones que fueron sometidas a procedimientos convenidos. Por lo general en otras aplicaciones los “hallazgos” se refieren a diferencias, errores, inconsistencias y resultados similares. Sin embargo en lo que respecta a esta Norma debe considerarse hallazgo a ambas posibilidades de resultado. Esto surge del Ejemplo de Informe incluido en la Norma en el que en el párrafo destinado a ese fin se exponen tanto los hallazgos que expresan conformidad o corrección, como aquellos en los que se han determinado diferencias. La referencia a hallazgos de “hechos” refuerza el concepto del tipo de tareas que se incluyen. Dado que no habrá conclusiones, (por ejemplo una opinión), se expondrán hechos, por ejemplo: “la suma de las cuentas por cobrar por ventas al 31 de marzo de 2003, coincide con los saldos de mayor a esa fecha y con lo expuesto en la información contable revisada”. Como puede observarse no hay opinión, ni conclusión, sino una mera exposición de hechos reforzado, además, en la afirmación que los “usuarios del informe evalúan por ellos mismos los procedimientos y hallazgos informados por el auditor y sacan sus propias conclusiones.

En la traducción del inglés realizada por Gonzalo Angulo y Tua Pereda se hace referencia a “hechos verificados” en lugar de “hallazgos de hechos”, significando lo mismo pero no utilizando el término hallazgos. En las escasas publicaciones o pronunciamientos argentinos la palabra utilizada es hallazgos y en adelante, con los alcances que hemos definido, será la que habremos de utilizar. El resultado de la aplicación de los procedimientos convenidos no expresa “certeza” o “seguridad”. Como se ha expuesto, esta calificación corresponde a las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales para Compromisos de Revisión y a las Normas Internacionales para Compromisos de Seguridad. No cabe para estos servicios ni siquiera la “seguridad limitada”. El informe es exclusivamente para los partes que intervienen en el compromiso. Es importante resaltar esta cuestión que hace a la naturaleza de estos procedimientos convenidos. Únicamente aquellos que convinieron el trabajo reciben el Informe. De otra manera podría dar lugar a interpretaciones o juicios no procedentes por parte de terceros, formulados a partir de malas interpretaciones generadas por desconocimiento del compromiso.”

Principios generales de un trabajo con procedimientos acordados

La norma establece dos principios generales: cumplir con el Código de Ética para Contadores Profesionales (“Code of Ethics for Professional Accountants”) de la IFAC. (No aplicable RT 35); y conducir un trabajo con procedimientos acordados de acuerdo con la NISR 4400, y con los términos del compromiso.

La condición de que el emisor de un informe sobre la aplicación de procedimientos acordados sea “independiente” no es requerida por la IFAC, aunque podría surgir del mismo convenio con el cliente o de las normas nacionales.. En tal caso, debería realizar una declaración en el informe. (NISR 4400). La independencia es requisito de la RT 35, como se ha mencionado.

Según Fowler Newton: “la independencia debería ser requerida siempre porque (aunque el trabajo no encuadre dentro de los servicios de credibilidad): hay intereses de terceros en juego; si el informe emitido no identificase problemas que podrían haber sido detectados aplicando los procedimientos acordados, los terceros tendrían derecho a suponer que esos problemas no existen; en consecuencia, dicho informe brinda alguna seguridad (negativa) sobre la inexistencia de determinados problemas.”

C. Mora coincide al expresar: “La Norma aclara que cuando el auditor no es independiente debe aclararlo en su Informe. Sin perjuicio de lo establecido, a nuestro juicio, la “independencia del auditor” es conveniente.”

Definición de los términos del compromiso

Las cuestiones a ser acordadas entre el profesional y el cliente incluyen las siguientes:

Naturaleza del compromiso incluyendo el hecho de que los procedimientos no constituirán ni una auditoría, ni una revisión y que por consiguiente, no expresará ninguna seguridad;

Propósito declarado para el compromiso;

Identificación de la información financiera a la cual se aplicarán los procedimientos acordados;

Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos específicos a ser aplicados;

Establecer expresamente los criterios utilizados de contraste;

Restricciones sobre la distribución del informe a los usuarios convenidos y la aclaración que éstos están en conocimiento de cuál es el objetivo del trabajo que se realizará y que sus resultados serán suficientes para cumplir con el fin para el que fue encomendado. Cuando dichas restricciones pudieran estar en conflicto con las exigencias legales, si las hay, el auditor no debería aceptar el trabajo. C. Mora aclara “Si luego de la firma de la Carta Convenio el cliente incorporara algún usuario adicional, y aunque la norma no lo disponga, creemos conveniente que el auditor obtenga una confirmación escrita del nuevo usuario sobre su conocimiento de los procedimientos convenidos así como sobre la suficiencia y el objetivo del trabajo”;

La incorporación de un modelo de informe a emitir de tal forma que las partes involucradas tengan una idea global de los términos en que será realizado el informe.

En ciertas situaciones, el auditor quizás no pueda discutir los procedimientos con todas las partes involucradas, en tales casos, puede discutir los procedimientos a ser aplicados con las representantes adecuados de las partes involucradas, revisando la correspondencia pertinente de dichas partes o enviándolas un borrador de los tipos de informes que serán emitidos.

Además la carta convenio (o compromiso) deberá incluir aspectos a los que se refiere la NIA 210 “Términos del Convenio de Auditoría”, ya que en su punto 3 establece en forma específica que “sus lineamientos son aplicables a Servicios Relacionados”.

C. Mora indica la conveniencia de estipular en la carta convenio los siguientes temas: “La responsabilidad por la información suministrada para la realización de la tarea y el acceso sin restricción a cualquier registro, documentación y otra información que se relacione con la tarea encomendada; la fecha de la culminación del trabajo y de la emisión del informe, en concordancia con el detalle de la oportunidad de realización de la tarea que mencionáramos en los apartados precedentes; en el caso que resultara necesario, por el tipo de procedimiento convenido, u otras causas, la participación de colaboradores y/o expertos deberían identificarse específicamente, dejando expresa referencia de la responsabilidad del auditor por la tarea asignada a ellos. Con respecto a los honorarios se establece que podrá incluirse la base de cálculo y cualquier arreglo de facturación dejando a opción del auditor la incorporación de estos datos.”

Partes involucradas

C. Mora describe dos o más partes involucradas: Contratante: El contratante o “cliente” puede identificarse con el ente donde se aplicarán los procedimientos o ser un tercero con intereses en determinados aspectos; Ente: El contratante puede no ser el titular de la información sobre la que se aplicarán los procedimientos. El ente donde se realizará los procedimientos quedará indicado en la carta convenio, así como la información objeto del examen; Usuarios del Informe: El contratante deberá especificar quienes son los usuarios del informe, pues estos deberán conocer el resultado del trabajo y las restricciones. El desconocimiento de las razones para la realización del trabajo podría derivar en una mala interpretación de los resultados; y el Profesional: La norma internacional establece que el profesional deberá cumplir con el “Código de Ética para Contadores Profesionales” emitido por la IFAC. No aplicable RT 35

Planeamiento

El auditor debería planear el compromiso de modo que su tarea sea eficaz y eficiente.

C. Mora agrega lo siguiente: “...analizamos la necesidad de definir junto al cliente (y otras partes si fuera el caso) la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar. Esas definiciones son la base del planeamiento a efectuar. ¿qué procedimientos? ¿en qué momento? y ¿con qué alcance? son preguntas claves en un proceso de planeamiento. A esas cuestiones centrales deberemos agregar: personal necesario para hacer la tarea (quién); lugares concretos donde deberá efectuarse la revisión (dónde), y cuestiones de detalle de las primeras tres preguntas, completando las cuestiones a tener en cuenta para el cumplimiento oportuno y eficiente del trabajo comprometido.”

Documentación

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para proveer evidencias que respalda el informe de acuerdo con la NISR 4400 y los términos del trabajo.

Procedimientos y Evidencia

Los procedimientos acordados pueden incluir los siguientes: investigación y análisis; re cálculo, comparación y otras tareas de verificación de ex actitud; observación; inspección; obtención de confirmaciones, para obtener evidencias del trabajo realizado.

Informe

El informe debe contener los siguientes elementos en adicción a los generales:

Identificación de la información específica financiera o no financiera a la que se han aplicado los procedimientos acordados;

Una declaración de que los procedimientos efectuados fueron los convenidos con el beneficiario;

Una declaración de que el compromiso fue desempeñado conforme con las NIRS aplicable a los compromisos con procedimientos acordados, o con los estándares o prácticas nacionales pertinentes;

Cuando sea pertinente, una declaración de que el auditor no es independiente de la entidad; (no aplicable por RT 35)

Identificación del propósito para el que fueron realizados los procedimientos acordados;

Una lista de los procedimientos específicos ejecutados;

Una descripción de los hallazgos del auditor incluyendo detalle suficiente de los errores y excepciones halladas;

Una declaración de que los procedimientos ejecutados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y como tal, no se está expresa ninguna seguridad;

Una declaración de que el auditor hubiera realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, otras cuestiones podrían haber salido a la luz que hubieran sido informadas;

Una declaración de que el informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos sean realizados;

Una declaración cuando corresponda, que el informe involucra sólo a los elementos, cuentas, partidas o información financiera y no financiera especificada y que no se entiende a la totalidad de los informes financieros del ente;

Perspectiva del Sector Público

Es limitado el aporte de las normas en referencia al sector público. En la República de Argentina, tanto la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), como la Auditoría General de la Nación (AGN) requieren de sus auditores informes sobre “eficacia”, “eficiencia” y “economía”, e informes “sobre controles”.

RT 37 - Normas de Auditorías, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. Encargos para aplicar Procedimientos Acordados.

El Glosario de Términos define al encargo para realizar procedimientos acordados como: “un contrato en el un contador se compromete a realizar aquellos procedimientos que en su naturaleza son de auditoría acordados por el contador, la entidad contratante y tercera partes, y a informar sobre hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del contador. 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.”

Normas para su desarrollo

El objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados es que el contador realice procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, la entidad y cualquiera terceras los hayan convenido, y así también presentar un informe sobre los hallazgos resultante de su trabajo. Este informe emitido no expresa ninguna seguridad (no assurance). Son los usuarios del informe quienes extraen sus propias conclusiones.

La aplicación de procedimientos acordados puede ser sobre informaciones históricas (surgidas de la contabilidad) o prospectiva, u otra información contable o no contable.

El informe está restringido aquellas partes que han solicitado la tarea, puesto que otras usuarios no enteradas podrían interpretar mal los resultados.

Los asuntos a acordar por escrito son los siguientes:

Naturaleza del encargo incluyendo el hecho de que los procedimientos no constituirán ni una auditoría, ni una revisión y que por consiguiente, no emitirá ninguna manifestación de seguridad al respecto;

Propósito específico del encargo;

Identificación de la información contable (o no contable) a la cual se aplicarán los procedimientos acordados;

Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos a ser aplicados;

Forma anticipada del informes de los hallazgos;

Restricciones sobre la distribución del informe de los hallazgos;

El contador debe realizar los procedimientos acordados y utilizar las evidencias para respaldar el informe con los hallazgos; entre los procedimientos aplicados en un encargo para ejecutar procedimientos acordados se pueden incluir los siguientes: investigación y análisis; re cálculo, comparación y otras controles de verificación administrativa; observación; inspección; obtención de confirmaciones.

Normas sobre informes

El informe deberá contener los siguientes elementos en adicción a los generales:

Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados;

Una declaración de que los procedimientos efectuados fueron los pactados con la parte contratante;

Identificación del propósito para el que fueron realizados los procedimientos acordados;

Una lista de los procedimientos específicos ejecutados;

Una descripción de los hallazgos del contador incluyendo detalle suficiente de los errores y excepciones halladas;

Una declaración de que los procedimientos ejecutados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y como tal, no se expresa ninguna seguridad respecto de la materia que es objeto el trabajo;

Una declaración donde el contador hubiera realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, otras cuestiones podrían haber salido a la luz si hubieran sido informadas;

Una declaración de que el informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos sean realizados;

una declaración cuando aplique, de que el informe se refiere solamente a los elementos, cuentas, partidas o información contable y no contable especificada y que no se entiende a los estados contables de la entidad como un todo;

Se respetarán las normas de informe aplicables a un encargo sobre estados contables.

Compromisos de compilación

RT 35 -Adopción de la Normas Internacionales de Encargo de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la Norma Internacional de Servicios Relacionado 4410 (Anteriormente NIA 930).Trabajos para Compilar Información Financiera.

Introducción

La Norma Internacional de Servicios Relacionados 4410 “Compromisos de encargos de compilaciones “del IAASB de la IFAC (“Engagements to Compile Financial Statements”, ISRS 4410, siglas en inglés) establece normas y proporciona los lineamientos acerca de las responsabilidades del contador cuando realice compromisos para compilación de información financiera y brindar lineamientos referentes a la forma y contenido del informe emitido.

El Glosario de Términos de Auditoría de las Normas Internacional de Auditoría emitido por la IAASB de la IFAC define al compromiso de compilación como: “Un compromiso en el que se utilizan los conocimientos contables en lugar de los conocimientos de auditoría para recolectar, clasificar y resumir información financiera.”

El autor Whittington y Pany define al servicio como: “Una compilación para estados financieros implica la elaboración de estados financieros a partir de los registros contables y otras representaciones del cliente”.

Esta norma deben interpretarse en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados”, el cual describe el contexto de aplicación y alcance de la NISR.

El estándar se dirige hacia la compilación de información financiera. Sin embargo, puede aplicarse a información no financiera. Los trabajos para proporcionar ayuda limitada a un cliente en la preparación de los estados financieros (por ejemplo, en la selección de una política contable apropiada), no constituyen un trabajo para compilar información financiera.

Este servicio no se considera un servicio de credibilidad, según la definición de la IFAC, por los mismos motivos expresados al tratar el tema de aplicación de procedimientos acordados.

La diferencia entre un trabajo de auditoría y uno de compilación la expresa A. Casal cuando dice que: “En un trabajo de auditoría, el auditor proporciona un nivel alto, pero no absoluto de certeza (seguridad razonable) de que la información sujeta a auditoría está libre de representaciones erróneas significativas de la Administración (en cambio) en un trabajo de compilación que solamente involucra el procesamiento de información, se aplican procedimientos mínimos de verificación para concluir que dicha información es consistente y que se presenta adecuadamente, negándose cualquier seguridad (certeza) sobre la razonabilidad de la información financiera u otra información. El procesamiento simplemente involucra el tratamiento y resumen de la información financiera provista por la gerencia, sin probar o analizar las aseveraciones resultantes, constituyendo la documentación mínima para el servicio de compilación: a) un balance de comprobación en base a los registros de contabilidad, y b) un respaldo para la revelación (exposición) de las notas significativas (información complementaria en forma narrativa) en los estados contables financieros. Cada página de dichos estados debería marcarse claramente con la expresión "sin auditoría ni revisión. El profesional contable podría considerar: 1) varios asuntos administrativos relacionados con el trabajo de compilación; 2) la documentación y procedimientos adicionales que dependerán de las circunstancias específicas del trabajo y del criterio profesional, y 3) una lista de verificación que resuma y documente las indagaciones hechas y otros procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.”

Gustavo Montanini escribe: “no se trata de opinar acerca de los estados contables en su conjunto, sino de compilar con un criterio de lógica y sistematización contable, la información suministrada por el ente. Por consiguiente, el trabajo no se realiza en un proceso de intentar reunir elementos que permitan la emisión de un juicio. Como corolario de ello, la responsabilidad es abismalmente distinta”.

Whittington y Pany opinan que los contadores deberían, como mínimo, “revisar los estados recopilados en cuanto a su formato apropiado y a errores materiales obvios (...) rechazar información claramente irrazonables. Si la información del cliente parece ser incorrecta, incompleta o insatisfactoria (...) debe revocar el contrato”, si el cliente se negó a darle la información revisada.

Martilla Blanco remarca que: “Una compilación de estados financieros implica que el contador profesional mejore la calidad de la información mediante su presentación de acuerdo con un conjunto de criterios (por ejemplo, Estándares de Contabilidad) y la identificación de errores obvios por parte del contador profesional, lo cual no constituye expresión de conclusión”, que exigen una credibilidad de la información en la conclusión.

Fowler Newton menciona: “son imprescindibles para la preparación de estados históricos o prospectivos; suelen estar a cargo de personal del ente que los emiten, aunque en algunas organizaciones pequeñas la tarea se encarga al auditor de los estados contables, si es que las normas sobre independencia no lo impiden; no dan lugar a una asociación entre la información producida y el nombre de un contador, que trascienda al público.” Se aclara en una nota al pie de página: “Cuando estos trabajos se encargan al auditor de estados contables, la asociación entre su nombre y los estados examinados deriva de la presentación del servicio de auditoría y no de su compilación.” (nota 1)

El AICPA se refiere a las compilaciones de estados financieros históricos en la sección 100 de su codificación de la Declaración de normas de Servicios de Contabilidad y Revisiones (Statement on Standards for Attestation Engagements, SSARS, siglas en inglés) del Comité de Servicios de Contabilidad y Revisiones (Accounting and Review Service Committee, ARSC, siglas en inglés) que también trata los casos en que se presume que los estados compilados no trascendieran al público. Mediante una interpretación, el AICPA ha aclarado que las SSARS no son aplicables a compilaciones de componentes de estados financieros. (ARI 100.27 (texto revisado que apareció en Journal of Accountancy, noviembre de 2003, p. 115).

Para Casal la compilación es útil “en lugar de auditar y dar fe de lo que dicen los estados contables, (...) verifica que los estados contables provienen de un sistema adecuado, siendo útil cuando, por ejemplo una Pequeña y Mediana Empresa (PyME) tiene que actualizar carpetas en un banco.”

Parte de la doctrina está en desacuerdo que el servicio de compilación se encuentre reglamentado. Fowler Newton indica: “No creemos que la difusión de informes de compilación (los que surge de una compilación) constituya un aporte relevante para los usuarios de los estados compilados. Podría serlo para el ente que los emite, pero en esta caso no se precisan más regulaciones que las que contengan las normas legales y profesionales referidas a la ética profesional y a los controles de calidad de los contadores públicos. Por lo indicado, no nos parece justificable la emisión de normas profesionales sobre servicios de compilación”.

G. Montanini agrega: “la problemática no se encuentra en el servicio de compilación en sí, sino en la exigencia de informes de auditoría a las pequeñas y medianas empresas. Este problema podría solucionarse si los organismo de control y los financieros solicitaran a esta empresas que acompañen sus estados contables con un informe especial o con un informe de revisión limitada”.

Condiciones para la prestación del servicio

Para efectuar una compilación, las normas internacionales exige: establecer un entendimiento con el cliente acerca de la naturaleza y limitaciones de los servicios a ser realizados y una descripción del informe, si este ha de ser publicado; poseer el conocimiento de las normas contables y las prácticas contables que se utilizan dentro de la industria del cliente; conocer al cliente: naturaleza de las operaciones comerciales del cliente, registros contables y de los empleados; y la base, la forma y el contenido de los estados financieros. El conocimiento puede ser inferior que el que se precisa para una revisión; hacer indagaciones para determinar si la información del cliente es satisfactoria. El contador no tiene que realizar más indagaciones o ejecutar otros procedimientos para verificar la información proporcionada por el ente. Pero si llega a conocer que los estados no se han presentado en forma objetiva, deberá obtener de información adicional. Si el cliente se rehúsa a proveer la información, deberá retirarse del compromiso; y leer los estados financieros compilados y estar alerta para encontrar omisiones obvias o errores aritméticos y contravenciones a las normas de información financiera. El profesional debe evaluar las declaraciones del cliente a luz de su conocimiento.

Objetivo de un trabajo de compilación

El objetivo de un compromiso de clasificar y resumir la información de compilación es que el contador utilice su pericia contable, en oposición a la pericia en auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera. (Preparación de los estados financieros, o parte de ellos u otra información financiera), brindándole a los usuarios el beneficio por su participación.

Esto supone reducir datos detallados a una forma manejable y comprensible sin un requerimiento de someter a prueba las aseveraciones subyacentes a dicha información. Los procedimientos usados no están diseñados y no capacitan al profesional contable para expresar ninguna seguridad sobre la información financiera. Sin embargo, los usuarios reciben el beneficio que el servicio ha sido realizado con competencia profesional y debido cuidado.

Principios generales de un trabajo de compilación

El contador debería cumplir con el Código de Ética de la IFAC. (No aplicable RT 35).

La independencia no es un requisito para un trabajo de compilación para la IFAC, que debería hacer una declaración en el informe de compilación. (No aplicable RT 35).

En todas las circunstancias cuando el nombre de un contador asociado con información financiera compilada por el mismo, debería emitir un informe.

Definición de los términos del trabajo

Los asuntos que deben considerarse incluyen:

La naturaleza del trabajo incluyendo el hecho de que no se efectuará ni una auditoría ni una revisión, y que por consiguiente no se expresará ninguna seguridad;

El hecho de que no puede depender del trabajo para revelar errores, actos ilegales, u otras irregularidades, por ejemplo, fraude o desfalcos que puedan existir;

La naturaleza de la información que va a suministrar el cliente;

El hecho de que la gerencia es responsable por la exactitud e integridad de la información suministrada al contador;

Las bases contables sobre la que la información financiera va a compilarse y el hecho de que ésta y cualquier desviación de la misma, será revelada;

El uso y la distribución de la información una vez que se haya compilado;

La forma del informe que se rendirá respecto de la información financiera compilada, cuando el nombre del contador deba ser asociado a la misma.

Planeamiento

El trabajo de compilación debe ser adecuadamente planeado.

Documentación

El compromiso debe ser documentado de manera que permita probar que se ejecutó la tarea de acuerdo a los términos establecido en el acuerdo con el cliente y normas del caso.

A. Casal detalla la documentación que el contador tiene que incluir en la documentación del compromiso: “Cuestiones significativas surgidas durante el servicio de compilación y cómo esas materias fueron tratadas por dicho contador público; un registro de cómo la información financiera compilada se reconcilió con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y otra información, provista por la gerencia; y una copia de la versión final de la información financiera compilada de la cual la gerencia o quienes gobiernan la entidad, cuando sea apropiado, tienen conocimiento de su responsabilidad, y el informe del contador público.”

Procedimientos

El contador tiene que compilar la información financiera utilizando registros, documentos, explicaciones y otra información, incluyendo los juicios significativos, provistos por la gerencia. Para ello, deberá: obtener conocimiento general del negocio y de sus operaciones y de la industria en la cual éste opera; conocimiento de las normas establecidas en cuanto al contenido y la forma de los estados financieros; no se requiere que se evalúe el sistema de control interno; ni la confiabilidad e integridad de la información recibida; o corroborar.

Se obtiene conocimiento de estos asuntos mediante su experiencia con la entidad o investigación con el personal. Esto no impide que efectúe preguntas a los administradores o aplique otros procedimientos. Deberá comunicar a la gerencia, todas las cuestiones concernientes al compromiso, que a su juicio, son de suficiente importancia.

Deberá leer la información compilada y considerar si parece ser apropiada en la forma y libre de desvíos significativos por fraude o error. En este sentido los desvíos incluyen: errores en la aplicación del marco conceptual para la información financiera; errores de revelación del marco conceptual y, de ahí, cualquiera desviación conocida; y errores de revelación de cualesquiera otros asuntos importantes. El marco conceptual para información financiera identificado y cualesquiera desviaciones conocidas deberían ser reveladas dentro de la información financiera, aunque sus efectos no necesitan ser cuantificados.

Si se da cuenta de “desvíos significativos”, debería tratar de convenir las correcciones apropiadas (appropriate amendments) con la entidad. Si dichas correcciones no se hacen y la información financiera se considera equívoca, debería retirarse del compromiso. El tratamiento de las desviaciones respecto a las normas contables es similar al que de da las revisiones de los estados financieros. Una desviación respecto a las normas contables deberá ser analizada en un párrafo por separado en el informe. El abandono del trabajo (por negativa del cliente a suministrar información o a corregir estados engañosos) impiden que el nombre del profesional quede asociado con estados de calidad mala o dudosa.

Responsabilidad de la gerencia

El contador debería obtener de la gerencia un reconocimiento de la responsabilidad de ésta por la apropiada presentación y aprobación de la información financiera. Tal reconocimiento puede proporcionarse mediante la Carta de la Gerencia.

Informes sobre un trabajo de compilación

Los informes sobre trabajos de compilación deberían contener en adición a los generales:

Una declaración de que el compromiso fue desempeñado de acuerdo con las NIRS, aplicable a trabajos de compilación, o con normas y prácticas nacionales;

Cuando sea pertinente, una declaración de que el contador no es independiente de la entidad; (No aplicable por la RT 35)

Identificación de la información financiera haciendo notar que está basada en información proporcionada por la gerencia;

Una declaración de que la gerencia es responsable por la información financiera compilada por el contador;

Una declaración de que no se ha practicado ni una auditoría ni una revisión, y que en consecuencia, no se expresa ninguna seguridad sobre la información financiera;

Un párrafo, cuando se considere necesario, llamando la atención a la revelación de desvío significativos respecto del marco conceptual para información financiera;

La información financiera compilada por el contador debería contener una referencia tal como "No auditado"; "Compilado sin auditoría ni revisión"; o "Referirse al informe de compilación", en cada página de la información financiera o en la portada de los estados financieros.

Whittington y Pany indica: "que depende de si espera que los estados financieros sean utilizados por una tercera parte distinta a la administración. Si no se espera que los utilice una tercera parte, el contador público puede emitir un informe de compilaciones. En el caso que los estados financieros sean utilizados por una tercera parte, o si existe una posibilidad razonable de que tal cosa suceda. Este informe se deslinda de cualquier opinión. Cada página de los estados financieros no auditados debe ostentar un sello que indique "Véase el informe de compilación de los auditores". Se puede emitir un informe de compilación acerca de uno o más estados financieros, sin compilar un conjunto completo de estados. A su vez los estados financieros se pueden compilar sobre una base de contabilidad integral distinta a los normas contables vigentes. En este caso, la base de contabilidad que se utiliza debe aclararse ya sea en los estados financieros o en el informe del profesional; o no emitir informe de compilación, sino sólo documentar el acuerdo con el cliente a través de una carta convenio, con la aclaración de los servicios efectuados y las limitaciones en cuanto al uso de los estados financieros. Este documento, preferentemente firmado por la administración."

A. Arens describe tres tipos de informes: "El formato del informe de compilación depende de si la administración elige incluir todas las revelaciones requeridas con los estados financieros.

Compilación con revelación total: Una compilación de este tipo requiere revelaciones basadas en las normas de información financiera aplicables, así como para los estados financieros auditados o las revisiones.

Compilaciones que omiten las revelaciones en forma importante: Las numerosas revelaciones que requieren las normas contables pueden no ser particularmente útiles en los estados financieros de una empresa no pública sobre todo cuando los estados están dirigidos al uso interno por parte de la administración. Por lo tanto un cliente no público puede solicitar a un contador que omitan de manera importante todas las revelaciones que exigen las normas contables. El contador pueden compilar tales estados, en caso que la omisión se indique con toda claridad en el informe del profesional. Si el cliente desea incluir sólo algunas de la revelaciones que exigen las normas contable, estas deben etiquetarse como "Información seleccionada, sustancialmente no se incluyen todas las revelaciones que exigen las normas contables profesionales".

Compilaciones sin independencia: No son estudiadas en este trabajo, por no ser aceptada la falta de independencia por las normas argentinas."

Whittington y Pany agrega una cuarta forma de informe de compilación: "Compilaciones de información en formas prescrita: La formas prescrita se refieren a formas estándares, impresas con antelación que diseña o adopta la institución la que tiene que dirigirse la forma. Una solicitud de préstamo bancario es un ejemplo de la anterior. Como estar formas prescritas con frecuencia exigen que los rubros de los estados financieros se presenten sobre una base distinta a las normas contables, el contador deberá señalar en su informe toda desviación respecto a las normas contables." Para el autor, esto parecería innecesario "debido a que es posible presumir que la información que requiere una forma prescrita satisface las necesidades de la institución que diseñó la norma. El contador debe modificar este informe para señalar desviaciones importantes respecto a los requerimientos de la forma prescrita, o con relación a otras desviaciones respecto a las normas contable."

RT 37 - Normas de Auditorías, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados.

El Glosario de Términos define un encargo de compilación como: "Encargo en el que la especialización en contabilidad, y no en auditoría, se utiliza para reunir, clasificar y resumir la información contable."

Normas para su desarrollo

El objetivo de un encargo de compilación es que el contador utilice su conocimiento contable, en oposición al conocimiento de auditoría, para reunir, clasificar y resumir información contable. Esta tarea supone en sintetizar información detallada a una forma manejable y comprensible sin un requerimiento de someter a prueba las afirmaciones subyacentes a dicha información. Los procedimientos usados no permiten expresar ninguna seguridad sobre la información.

Un encargo de compilación requiere incluir la preparación de los estados contables (que pueden o no ser un conjunto completo de estados), pero puede también incluir la recopilación, la clasificación y el resumen de otra información contable y no contable siempre que se tenga los conocimientos suficientes.

El contador deberá: obtener un conocimiento general del negocio, operaciones de la entidad y debería estar familiarizado con las normas contables profesionales de la industria, y con la forma y contenido de la información contable que sea apropiada en las circunstancias. El conocimiento de estos asuntos se obtiene mediante su experiencia con la entidad o investigación con el personal. Cualquier alejamiento del marco contable aplicable debe exponerse en la información contable del ente, aun cuando los efectos no se cuantifiquen.

No está obligado a: realizar ninguna investigación con la dirección para evaluar la confiabilidad e integridad de la información proporcionada; evaluar controles internos; verificar ningún asunto, o verificar ninguna explicación.

Si se da cuenta de que la información suministrada por la dirección es incorrecta, incompleta, o de algún modo no satisfactoria, deberá considerar llevar a cabo los procedimientos mencionados y requerir a la gerencia que proporcione información adicional. Si se niega a dar dicha información adicional, deberá retirarse del trabajo. De no ser posible su retiro debe expresar que existen desvíos significativos evidentes.

Deberá leer la información compilada y considerar si parece ser apropiada en la forma y libre de desvíos significativos, y obtener de la gerencia un reconocimiento de la responsabilidad de ésta por la apropiada presentación y aprobación de la información contable.

Normas sobre informes

El informe sobre trabajos de compilación debería contener los siguientes elementos, en adicción a los generales. Se debe respetar las normas de informe aplicables a un encargo sobre estados contables, en lo que fuera de aplicación. A saber:

Explicación del concepto de compilación;

Identificación de la información contable haciendo notar que está basada en información proporcionada por la dirección;

Una manifestación de que la dirección es responsable por la información contable compilada por el contador;

Una declaración de que no se ha practicado ni una auditoría ni una revisión, y que en consecuencia, no se expresa ninguna seguridad sobre la información contable;

Un párrafo, cuando es necesario, llamando la atención a la existencia de desvíos significativos respecto del marco conceptual para información contable aplicable;

La información contable compilada deberá contener una referencia tal como "No auditado"; "Compilado sin auditoría ni revisión"; o "Referirse al informe de compilación", en cada página de la información contable. Esto es debido a la diferencia entre una auditoría y compilación.

Reflexión Final

El compromiso de “Procedimientos Convenidos o Acordados” y “Compilaciones”, que se ha venido llevando a cabo en la Argentina siguiendo algunos aspectos de normativa extranjera y con un formato derivado de los informes especiales previstos por la RT 7, encuentra en las normas internacionales una adecuada descripción de sus características fundamentales así como de los distintos elementos que debe contener en el informe del contador.

Cuadro Comparativo entre Procedimientos Acordados y Compilación

Procedimientos Acordados	Compilación
Trabajo en el que el auditor lleva a cabo los procedimientos de una naturaleza de auditoría que ha convenido con su cliente y que informe de sus resultados. Se aplica sólo los procedimientos que su cliente le solicita	Trabajo donde un contador usa su pericia contable, en oposición a la de auditoría, para reunir, clasificar y resumir información contable para darle, en este caso, el formato de los estados contables.
No disminuye el riesgo de que las cifras de los EECC no sean las que corresponden	No disminuye el riesgo de que las cifras de los EECC no sean las que corresponden. No obstante, si el contador advierte que la información es incorrecta o incompleta debe aplicar otros procedimientos y en ciertos casos podría retirarse del trabajo
No se emite opinión. Solo expresa los hallazgos u observaciones que surgen de su tarea.	No se emite opinión. Sólo se informa que se ha compilado la información
No agrega credibilidad	No agrega credibilidad

Fuente: Cayetano Mora

Bibliografía

- Casal A. (2005). “La Nueva Norma Internacional sobre Compromisos de Aseguramiento”. Bs Aires: Revista Enfoques.
- Casal A, Casal M. (2012). “Trabajos de Contador Público para compilar Estados Financieros y otra información financiera”. Buenos Aires: Revista Profesional y Gestión (D&G). Tomo XIII. Página 1261: Editorial ERREPAR SA.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2013). “Normas Profesionales Contables”. Buenos Aires. <http://www.facpce.org.ar>

- Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2009): "Normas Internacionales de Auditoría". 1a Edición - Buenos Aires. Argentina. Consejo Profesionales de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- Fowler Newton, E.(2004). "Tratado de Auditoría". 4ta Edición, Buenos Aires. Volumen II: La Ley.
- Montanini, G (2009). "Auditoría". 1a Edición, Buenos Aires: ERREPAR SA.
- Cayetano, M., Albiztur J. y Tassara R. (2004). "Trabajo para realizar procedimientos convenidos en la normativa internacional e la doctrina nacional". Salta, Argentina, presentado en el 15 "Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas", 20/22 de octubre de 2004.
- Subelet C. y Subelet M. C. (2013). "La nueva resolución técnica (FACPCE) 37" Buenos Aires. Revista Profesional y Gestión (D&G). Tomo XIV: Editorial ERREPAR SA.
- Wittington R. y Panny K. (2004). "Principios de Auditoría". 14a Edición. México: McGraw-Hill Interamericana Editores SA.

CAPÍTULO 4

El Auditor y la Ley N° 25.246. “Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo”

María Guillermina Mercapidez, María Migoya y Jimena Rodríguez

Directora Investigación: Cristina Gadea

Introducción

A raíz de la sanción de la Ley 25.246 en el año 2000, su Decreto Reglamentario 169/2001 y las Resoluciones de la Unidad de Información Financiera (UIF) N° 3/2004 y N°4/2005, se presentó para el auditor una nueva realidad de actuación profesional. Luego en el año 2011 surgieron nuevas modificaciones introducidas por la ley 26.683 y su Decreto Reglamentario 825/2011 y la Resolución (UIF) 65/2011 (reemplazando a las resoluciones mencionadas anteriormente).

En el presente trabajo, daremos tratamiento a las principales incumbencias para el auditor, que apuntan a describir los pasos y procedimientos a tener en cuenta, contenidos de la Resolución 420/2011 de la Junta de Gobierno de la FACPCE, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011. Esta Resolución fue aprobada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a través de la Resolución del Consejo Directivo N° 77/2011. Respecto del ámbito de la Provincia de Buenos Aires, si bien el CPCEPBA aún no ha adoptado formalmente la norma de la FACPCE, su aplicación es sugerida. La resolución N° 420 está dirigida a compilar las obligaciones establecidas en la ley y a establecer procedimientos acordes para su cumplimiento.

A continuación trataremos de dar respuesta a algunas inquietudes que generalmente se presentan en torno a este tema:

1- ¿Cómo determina el auditor si sus clientes, actuales o futuros, resultan alcanzados por este régimen?

Según el punto 2.20 de la resolución 420/11 de la Junta de Gobierno de la FACPCE:

“De acuerdo con la “R 65/11”, los profesionales en ciencias económicas que están alcanzados por las obligaciones establecidas por el artículo 21 de “la ley” son los que prestan servicios de auditoría de estados contables o se desempeñan como síndicos societarios, cuando estos servicios profesionales se brindan a las personas físicas o jurídicas:

- a) enunciadas en el artículo 20 de la ley (sujetos obligados) o,

b) que, no estando enunciados en dicho artículo, según los estados contables auditados: tengan un activo superior a \$10.000.000 (este monto es actualizado por la UIF en forma periódica, el último fue fijado por resolución 3/2014)

hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año.”

Se entenderá que el parámetro b) ii) se cumple cuando, en el caso que los activos o ventas se hayan duplicado o más que duplicado en el término de un año, dicho incremento superara el importe de \$ 600.000, y siempre y cuando la información y demás elementos de respaldo recibidos de su cliente por el profesional no le posibiliten satisfacerse razonablemente de las justificaciones de dicho incremento.

Considerando lo establecido en el Informe N° 4 de CENCyA, modificado por Junta de Gobierno el 27 de junio de 2014:

Los estados contables a tomar como base para la determinación del monto del activo citado en b) i) precedente serán los que consten en los libros rubricados del cliente, correspondientes al último ejercicio con informe de auditoría anterior a la fecha de aceptación de los servicios de auditoría externa o sindicatura (ya sean a fecha de cierre de ejercicio o una fecha de cierre intermedia).

A los efectos de determinar si la duplicación citada precedentemente en b) ii) ha ocurrido, se tendrá en cuenta lo siguiente:

La comparación se efectuará entre los últimos estados contables con informes de auditoría transcritos en los libros rubricados del cliente a la fecha de la aceptación. Por ejemplo, si en marzo de 2011 el auditor está evaluando la aceptación del cliente para auditar los estados contables al 31/12/2011, y los últimos estados contables auditados son al 31/12/2010, deberá tomarse como base el importe del activo del ejercicio 2010 o la variación de éste y de las ventas que surja de comparar los ejercicios 2009 y 2010, si ambos estuviesen auditados.

En el caso que los activos o ventas se hayan duplicado o más que duplicado en el término de un año, se entenderá que el párrafo b) ii) se cumple cuando dicho incremento superará el importe de \$1.000.000 y, siempre y cuando la información y demás elementos de respaldo recibidos de su cliente por el profesional no le posibiliten satisfacerse razonablemente de las justificaciones de dicho incremento.

Se pueden citar como ejemplo a algunas de las personas físicas o jurídicas enunciadas en el artículo 20 de la Ley 25.246: Entidades financieras, AFJP, entidades autorizadas por el BCRA para compraventa de divisas, personas físicas o jurídicas que exploten juegos de azar, agentes y sociedades de bolsa, Registros Públicos de Comercio, Fiscalización y Control de Personas Jurídicas, los Registros de la Propiedad Inmueble, los Registros Automotor y los Registros Prendarios, personas físicas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, aseguradoras, emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra, transportadoras de caudales, Escribanos Públicos, BCRA, AFIP, SSN, CNV, IGJ, productores y asesores de seguros, profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, entre otros.

Por lo anteriormente expuesto, en caso de resultar auditor de cualquiera de las entidades enunciadas en el artículo 20° de la Ley 25.246, o que no resultando incluidos en el mismo posean en sus estados contables auditados un activo superior a \$10.000.000, o cuyas ventas o activo hayan sido duplicados en el término de un año, se deberán seguir los lineamientos establecidos por la normativa.

2- ¿En qué casos debe registrarse el profesional ante la UIF?

De acuerdo con la Resolución 50/2011 de la UIF los profesionales que califican como sujetos obligados a informar, según se definió en el punto 1) deben registrarse ante la UIF.

En el caso que un sujeto obligado inicie su actividad, entendiéndose por ello cuando acuerde con su cliente la prestación de los servicios de auditoría, o en el caso del servicio de sindicatura societaria cuando acepte el cargo de síndico societario, deberá efectuar la registración a la que hace mención el artículo 1º de la Resolución 50/2011 de la UIF dentro del día 1º al 30 del mes correspondiente al inicio de la relación con el cliente.

3- ¿Cómo le comunica el auditor al cliente acerca de su obligación respecto de esta normativa?

En el apartado 3.12 de la resolución 420/11 de la Junta de Gobierno de la FACPCE se establece:

“Debido a las obligaciones impuestas por la ley y las correspondientes reglamentaciones a los sujetos obligados a informar, que en el caso de los auditores y síndicos implican, entre otras cuestiones, la realización de tareas adicionales de auditoría y sindicatura a las previstas en las Resoluciones Técnicas N° 7 y N° 15, y el deber de no informar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la normativa legal, resulta necesario que el profesional contemple dichas obligaciones en las cartas acuerdo o de contratación en el caso de los auditores, o de aceptación en el caso de los síndicos.” Se entiende que a partir de la entrada en vigencia de la RT 37/2013 de la FACPCE (Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados), debe leerse RT 37 en lugar de RT 7.

Por lo tanto el auditor debe incluir una cláusula en la carta acuerdo o contrato, que adelante el tipo de procedimientos a aplicar y el deber de informar a la UIF, como así también requerir en dicho contrato el compromiso de la gerencia de incluir procedimientos obligatorios en caso de tratarse de sujetos obligados por el artículo 20 de la Ley y, en caso de tratarse de sujetos no comprendidos en el artículo 20, estimamos conveniente incluir una cláusula con el compromiso de la gerencia de garantizar cierta información en la manifestación escrita a emitir (carta de la gerencia). En el Anexo D de la resolución 420/11 de la FACPCE, se proponen modelos de cláusulas a incluir, entre las cuales podemos citar:

A- Con respecto a los procedimientos a aplicar y al deber de informar a la UIF, los párrafos sugeridos para sujetos no obligados de acuerdo con lo establecido en el artículo 20º de la ley, serían:

“De acuerdo con lo establecido por la Ley N° 25.246 y sus modificatorias – artículos 20 y 21- sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, y por la Resolución N° 65/2011 de la Unidad de Información Financiera, con el objeto de colaborar en la prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 213 quáter del Código Penal, respectivamente) (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 41 quinquies del Código Penal, respectivamente) y como parte de la auditoría de los estados contables, estamos obligados a:

a) diseñar e incorporar a nuestros procedimientos de auditoría un programa global de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo que permita detectar operaciones inusuales y en su caso, sospechosas, según se las define en la Resolución N° 65/2011;

b) evaluar durante la realización de nuestro trabajo de auditoría si existen dichas operaciones, considerando a tal efecto la lista de circunstancias que deben ser especialmente valoradas incluida en el artículo 21 de la mencionada Resolución y las normas profesionales sobre el particular. A tal fin, debemos realizar determinados procedimientos, sobre la base de muestras de operaciones o de aquellos rubros que ofrezcan un mayor riesgo. El límite de la significación y los criterios para la selección de dichas muestras, lo fijaremos en el marco de la auditoría de los estados contables sobre los cuales debemos emitir nuestra opinión;

c) informar a la UIF cualquier operación sospechosa que detectemos como consecuencia de nuestro trabajo, absteniéndonos de revelarles a Uds. las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de dichas disposiciones, y no pudiendo invocarse las disposiciones legales referentes al secreto profesional, ni los compromisos de confidencialidad establecidos por ley o por contrato;

d) retener copias de la documentación que sustente la tarea realizada según los plazos establecidos en la mencionada Resolución y proporcionar dichas copias a la UIF, a su requerimiento;

e) dejar constancia en nuestro informe que se llevaron a cabo los procedimientos de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo previstos en las normas profesionales vigentes.

"En el caso de tratarse de sujetos obligados de acuerdo con lo establecido en el Artículo 20° de la ley, los párrafos sugeridos son los mismos, excepto el inciso b) anterior, que quedaría redactado de la siguiente manera:

b) revisar el cumplimiento por parte de la Sociedad de las normas dictadas por la UIF para (categoría de obligado), verificando la existencia y funcionamiento de los procedimientos de control interno diseñados a tal fin y emitir un informe anual como consecuencia de esta revisión;

B- Con respecto al compromiso de la gerencia de incluir procedimientos obligatorios en caso de tratarse de sujetos comprendidos en el artículo 20 de la Ley, los párrafos sugeridos serían:

De acuerdo con lo establecido por la Ley N° 25.246 y sus modificatorias – artículos 20 y 21- sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, y por la Resolución N°xxx de la UIF (incluir la resolución que aplica a la categoría de obligado), con el objeto de colaborar en la prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 213 quáter del Código Penal, respectivamente), (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 41 quinquies del Código Penal, respectivamente), la Dirección está obligada a:

a) recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos establecidos en dicha Resolución, y con los alcances que ella establece;

b) fijar por escrito políticas y procedimientos para prevenir e impedir el lavado de activos y la financiación del terrorismo, y monitorear su cumplimiento;

c) conservar toda la documentación relacionada con la identificación del cliente y con las transacciones u operaciones por un período mínimo de, según las pautas establecidas en dicha Resolución;

d) informar a la UIF cualquier operación sospechosa, de acuerdo con las pautas y límites fijados en dicha Resolución, y

e) abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se están realizando en cumplimiento de las disposiciones mencionadas.

C- Con respecto al compromiso de la gerencia de incluir cierta información en la manifestación escrita a emitir (carta de gerencia), para sujetos no obligados de acuerdo con lo establecido en el artículo 20º de la ley: Si bien la resolución 420/11 no hace referencia a esta posibilidad para sujetos no obligados, a nuestro criterio resultaría conveniente dejar sentado por escrito el compromiso de la dirección de incluir en la carta el siguiente párrafo:

“De acuerdo con lo establecido por la Ley N° 25.246 – artículos 20 y 21- sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, y con el objeto de cumplir con las obligaciones detalladas en las cláusulas del contrato (Consignar aquellas referidas en el apartado A-), resultaría necesario para el auditor contar con un párrafo específico en la Carta de Gerencia o Dirección, en el que la misma manifieste expresamente su conocimiento de que la sociedad no ha participado en hechos u operaciones inusuales o sospechosas vinculados con el lavado de activos.”

4- ¿Cómo impactan las normas relacionadas con la prevención de lavado de activos en la tarea del auditor?

Según la resolución 65/2011 de la UIF, el profesional que se desempeñe como auditor o síndico, debe establecer políticas para prevenir e impedir el lavado de activos y la financiación del terrorismo, las que deberán contemplar al menos:

I) La elaboración de un manual;

II) La capacitación del personal;

III) La elaboración de un registro escrito de análisis y gestión de riesgo de las operaciones sospechosas reportadas;

IV) La implementación de herramientas tecnológicas acordes.

En el manual mencionado en el apartado I), se incluyen los requerimientos detallados en los apartados II) a IV). Un modelo puede observarse en el Informe N° 5 del Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). Los puntos sobresalientes son:

Políticas coordinadas de control

El profesional de Ciencias Económicas como sujeto obligado, debe realizar procedimientos de auditoría y sindicatura que incluyen un programa global para la prevención y detección del lavado de activos y financiación del terrorismo.

El programa debe ser diseñado para detectar operaciones inusuales de los Clientes mediante la revisión y el control de transacciones. Una vez detectadas las operaciones inusuales, se deben aplicar los procedimientos pertinentes para determinar si tienen o no el carácter de sospechosas.

Se deberá contemplar el control a realizar a sujetos OBLIGADOS a informar y a sujetos NO obligados a informar.

Políticas de prevención

b- 1) Conocimiento real y completo del cliente:

Para dar cumplimiento a este apartado debe elaborarse un legajo confidencial, que será utilizado sólo para ser presentado ante requerimientos judiciales o de la UIF, con datos como: inscripción del sujeto en organismos de contralor, antecedentes comerciales y financieros, composición y nómina de directores y accionistas, identificación acabada de los accionistas ya sean personas físicas o jurídicas, contacto con el auditor anterior, análisis conceptual de los tres últimos ejercicios, averiguar que el ente no tenga relación alguna con los entes incluidos en el listado de terroristas y/o organizaciones terroristas, constatar que en caso de ser una sociedad extranjera, cumpla con lo dispuesto por las normas de IGJ, etc. Se busca con esto, tener un conocimiento real y profundo del cliente (apartados 3.1 a 3.11 de la resolución 420/11 FACPCE). Del trabajo realizado surgirá:

Conocimiento del cliente

Aceptación o rechazo del cliente

Determinación del perfil del cliente

b- 2) Monitoreo:

Se realizará un seguimiento de las actividades del cliente por parte de los firmantes de los informes de auditoría o sindicatura societaria en las reuniones periódicas con el Cliente a efectos de considerar si debe ser actualizado su perfil.

En el caso de auditorías recurrentes, los firmantes de los informes de auditoría o sindicatura societaria, al momento de la planificación, deberá evaluar los elementos de juicio considerados al realizar la identificación del cliente y dejar documentado dicho análisis y sus conclusiones.

Las funciones de auditoría y los procedimientos de control interno que se establezcan tendientes a evitar el Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo

Para cumplir con el conocimiento de las operaciones del cliente, el auditor deberá:

realizar procedimientos previstos en su rol de auditor o síndico de clientes que se consideran sujetos no obligados a informar para:

Tomar conocimiento del cliente y determinar el perfil del mismo

Evaluar el control interno

Diseñar un Programa global de prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo que permita detectar operaciones inusuales en sujetos no incluidos en el artículo 20 de la ley 25246

Realizar procedimientos previstos en su rol de auditor o síndico de clientes que se consideran sujetos obligados a para:

Tomar conocimiento del cliente y determinar el perfil del mismo

Conocer las resoluciones de la UIF que aplican al sujeto obligado objeto de la auditoría y/o sindicatura

Evaluar el control interno

Diseñar un Programa global de prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo que permita detectar operaciones inusuales en sujetos incluidos en el artículo 20 de la ley 25246

Emitir el Informe de control interno. Impacto de potenciales debilidades de control interno sobre el informe de auditoría externa y/o sindicatura

¿Qué implica evaluar el control interno y su funcionamiento?

Tanto para sujetos obligados por el artículo 20 de la Ley, como para los que, no estando obligados, posean políticas y procedimientos para detectar operaciones inusuales o sospechosas, es posible aplicar procedimientos tendientes a evaluar su funcionamiento. Se pueden citar los ejemplos propuestos por los anexos A y B.I de la Res. 420/11 FACPCE, respectivamente, que consisten en cuestionarios de relevamiento de la existencia y funcionamiento del sistema de control interno. En el caso de los sujetos no obligados que no posean las políticas mencionadas, el auditor deberá realizar el relevamiento del sistema y su funcionamiento como en cualquier otro tipo de ente.

¿Qué son los procedimientos de auditoría específicos?

Dado que el artículo 21 de la Resolución 65/2011 de la U.I.F. establece una guía enunciativa de transacciones inusuales o sospechosas, el auditor deberá diseñar procedimientos tales que le permitan detectar con cierta seguridad la existencia de dichas operaciones. En el Anexo B.II de la resolución 420/11 FACPCE, se proponen procedimientos asociados a cada una de las operaciones de la guía.

Por ejemplo, para detectar la Compraventa de bienes o servicios a precios significativamente superiores o inferiores a los precios del mercado, podrán aplicarse los siguientes procedimientos:

- a) Seleccionar una muestra de bienes o servicios comprados en el período.
- b) Comparar los precios negociados con estadísticas del cliente o de la industria de existir, respecto de similares proveedores.
- c) Analizar la razonabilidad de los precios abonados por aquellos bienes donde la diferencia excede un 30% en más o menos las estadísticas de la industria o las disponibles.
- d) Por los servicios adquiridos, identificar el proceso de compra de los mismos, las autorizaciones existentes frente a la necesidad de su adquisición y la razonabilidad de los precios abonados.
- e) Seleccionar una muestra de facturas emitidas por bienes vendidos.
- f) Comparar los precios negociados con las listas de precios de la sociedad y analizar las diferencias que superen un 30%.

g) Realizar similares procedimientos para servicios facturados.

Asimismo, en el marco de la obtención de la confirmación escrita de la Gerencia, es aconsejable adecuar la misma a fin de cumplir con la normativa legal. Su contenido dependerá de si el cliente es un sujeto comprendido en el artículo 20 de la Ley o no. El Anexo E de la Resolución 420/11 FACPCE, propone los siguientes párrafos:

Sujetos no obligados de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 25.246:

“No tenemos conocimiento de que la Sociedad haya participado en hechos u operaciones inusuales y en su caso, sospechosas, vinculados con el lavado de activos y financiación del terrorismo (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 213 quáter del Código Penal, respectivamente) (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 41 quinquies del Código Penal, respectivamente) y considerando las definiciones incorporadas en el artículo 21 de la Ley N° 25.246 y sus modificatorias y en la Resolución N° 65/2011 emitida por la Unidad de Información Financiera, (en su caso agregar “adicionales a las informadas a Uds.”). Asimismo, no tenemos conocimiento de la existencia de juicios, otros reclamos o investigaciones en los cuales la Sociedad sea parte, vinculados con estas disposiciones. Confirmamos además que les hemos suministrado toda la información que justifica desde el punto de vista económico, comercial, financiero o jurídico, aquellas transacciones sobre las que nos han efectuado consultas o preguntas derivadas de su análisis sobre la existencia de operaciones inusuales y en su caso, sospechosas, vinculadas con el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Por lo tanto, consideramos que no existe ningún impacto que deba ser registrado o expuesto en los estados contables, motivado o relacionado con este tema.”

Adicionalmente si los sujetos no obligados poseen políticas y procedimientos para detectar operaciones inusuales o sospechosas, agregar el siguiente párrafo:

“Confirmamos asimismo, que la Dirección de la Sociedad ha impartido directivas (indicar si son escritas o verbales) a todos los funcionarios acerca de la necesidad de controlar, supervisar y monitorear todas las actividades de manera de evitar la realización de operaciones que pudieran adquirir el carácter de “sospechosas” en los términos de la Ley N° 25.246 y sus modificatorias y la Resolución N° 65/2011 de la Unidad de Información Financiera, y que ha resuelto e instrumentado un plan de entrenamiento al respecto para todo el personal”.

Sujetos obligados de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la Ley N° 25.246:

“Hemos tomado las medidas, implementado controles internos adecuados y cumplido con todos los requerimientos normativos establecidos en la Ley N° 25.246 y sus modificatorias y en la Resolución N° _____ [Resolución emitida para la categoría de obligado en cuestión] emitida por la Unidad de Información Financiera a los efectos de prevenir el lavado de activos y la financiación del terrorismo a través de las operaciones de la Sociedad. No tenemos conocimiento de: a) que la Sociedad o terceros relacionados hayan participado en hechos u operaciones inusuales y en su caso, sospechosas vinculados con el lavado de activos o la financiación del terrorismo (delitos tipificados en el Título XIII y en el artículo 41 quinquies del Código Penal, respectivamente) (en su caso, agregar “adicionales a las informadas a Uds. y a la Unidad de información Financiera, de acuerdo con lo establecido en las normas pertinentes”); b) la

existencia de juicios, otros reclamos o investigaciones en los cuales la Sociedad sea parte, vinculados con estas disposiciones. Confirmamos además que les hemos suministrado toda la información que justifica desde el punto de vista económico, comercial, financiero o jurídico aquellas transacciones sobre las que nos han efectuado consultas o preguntas derivadas de su análisis sobre la existencia de operaciones inusuales o sospechosas vinculadas con el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Por lo tanto, consideramos que no existe ningún impacto que deba ser registrado o expuesto en los estados contables, motivado o relacionado con este tema.”

Finalmente, al momento de emitirse el Informe de Auditoría, deberá dejarse constancia de haber cumplido con la normativa legal. En este sentido, la Resolución 65/2011 UIF en su artículo 15 establece que los sujetos obligados deberán dejar constancia en sus dictámenes que se llevaron a cabo procedimientos de prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del terrorismo, pudiendo a tal efecto hacer referencia a las normas que emitan los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Esto es avalado por la Res. 420/11 FACPCE punto 4.27

A tal efecto, el CPCECABA ha propuesto el siguiente párrafo:

Información adicional requerida por disposiciones legales:

Hemos aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, previstos en las correspondientes normas profesionales emitidas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Funciones que cada profesional debe cumplir con cada uno de los mecanismos de control de prevención

El profesional debe diseñar un organigrama de su estudio, estableciendo claramente funciones y responsabilidades que incluyan las tareas de prevención.

Sistemas de capacitación

Los auditores y síndicos deberán:

Tomar su propia capacitación al menos una vez al año por año calendario y con no menos de dos horas de duración por curso. Los certificados expedidos por los organizadores deberán conservarse conjuntamente con el resto de la documentación solicitada por la UIF.

Además deberán capacitar o propiciar la capacitación de los demás integrantes de los equipos de trabajo, tanto de auditoría como de sindicatura societaria.

Política y procedimientos de conservación de la documentación

El profesional debe documentar todas las evidencias y conservarlas (tanto ante la detección de operaciones sospechosas reportadas como ante la no detección), no solamente para cumplir con las normas legales y reglamentarias vigentes, sino también como sustento de los servicios que se prestan y la calidad de ellos.

El profesional deberá conservar, los elementos exigidos en las normas y regulaciones vigentes durante un período mínimo de diez (10) años, excepto que otra norma específica determine un período mayor, contados desde la fecha del último informe de auditoría externa o sindicatura, según el caso.

Dicha guarda tiene como finalidad servir como elemento de prueba en toda investigación en materia de lavado de activo y financiación del terrorismo.

5- ¿Qué es lo que debe informar el auditor y en qué momento?

Básicamente, podemos hablar de dos informes:

A- Informe anual acerca del cumplimiento de la existencia y funcionamiento de los procedimientos de control interno que aplican los sujetos comprendidos en el artículo 20 de la Ley, para cumplir con la Resolución de la UIF correspondiente.

“En el caso que los profesionales brinden servicios de auditoría externa y/o sindicatura a los sujetos incluidos en el artículo 20 de la ley N° 25.246 deberán cotejar y evaluar el cumplimiento por parte de dichos entes de las normas dictadas por la Unidad de Información Financiera, para cada categoría de sujeto obligado y conforme al tipo de actividad. A tal efecto deberán efectuar verificaciones de la existencia y funcionamiento de los procedimientos de control interno diseñados a tal fin, emitiendo un informe especial con frecuencia anual.”

Lo anterior es ratificado por la Resolución 420/11 FACPCE, en su punto 3.47, agregando que el informe debe ser dirigido a la Dirección del ente para su eventual presentación a la UIF en caso de que ésta lo requiera. Además propone un modelo para el mismo en su Anexo C.I.

B- Informe especial sobre el reporte de operaciones inusuales o sospechosas a la UIF.

Si evaluada la operación se concluye que tiene carácter de sospechosa de lavado de activos, con independencia de su monto, directamente se informará la transacción a la UIF dentro de los ciento cincuenta días corridos y siempre antes de emitir el informe de auditoría externa o sindicatura societaria. Se formaliza mediante la presentación del Reporte de Operaciones Sospechosas (ROS) a través del sitio www.uif.gov.ar/sro

En el caso de tratarse de una operación inusual detectada que tiene el carácter de sospechosa y que pudiera tener relación con la financiación del terrorismo, con independencia de su monto, deberá reportarse a la UIF dentro de las cuarenta y ocho horas corridas de haberse detectado, mediante la presentación del Reporte Financiación del Terrorismo (RFT) en el mismo sitio.

Aspectos formales de los informes:

Los informes descriptos en los apartados A- y B- deben cumplir con los requisitos de toda información, evitando expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe. Además, deben ser escritos y contener:

La identificación del objeto;

La indicación de la tarea realizada;

La inclusión de párrafos ilustrativos que indiquen el objetivo del informe especial y el alcance de la tarea realizada por el auditor/síndico;

la opinión que ha podido formarse el profesional a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información, y

los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión, y

El profesional no debe incluir en sus informes opiniones o recomendaciones sobre temas que excedan el marco de su función.

6- ¿Qué penalidades pueden alcanzar al auditor en este contexto?

El auditor puede ser alcanzado por las responsabilidades penal y administrativa.

Con la sanción de la ley 26.683, se incorpora el Título XIII al Código Penal, el que pasa a denominarse “Delitos contra el orden económico y financiero” y se incorporan los artículos 303, 304 y 305 (renumerándose las anteriores artículos como 306, 307 y 308 respectivamente) Con esta medida, a través del artículo 303, aparece la figura de “Autolavado” (recordemos que antes sólo existía sanción en el capítulo XI “Delitos contra la administración pública” por los artículos 277 y 278 como “encubrimiento” y se necesitaba el delito precedente) Este artículo, en su inciso 1, Impone penas de prisión de tres a diez años y multa de dos a diez veces el monto de la operación “...al que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito y siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil (\$ 300.000), sea en un sólo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí”

Además, el Código Penal en su artículo 277 establece que existe una conducta delictiva, cuando tras la comisión de un delito ejecutado por otro en el que no hubiera participado (encubrimiento):

- a) ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad;
- b) ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito; o
- c) ayudare al autor o partícipe a asegurar el producto o provecho del delito.

Al respecto, la Resolución 420/2011 menciona que la conducta del auditor y síndico sólo resultará penalmente punible en la medida que la misma responda a una actuación realizada a sabiendas, dolosa, es decir, con voluntad de violar el bien jurídico tutelado por la norma. No obstante, para evitar que el profesional pueda ser cuestionado por una presunta actitud de omisión o negligente, es importante que demuestre que aplicó cabalmente no sólo la ley y la R 65/2011 sino también las normas profesionales que regulan el ejercicio profesional en esta materia.

En el ámbito del régimen administrativo sancionador, los incumplimientos pueden tener distintos orígenes:

- * no reportar operaciones sospechosas (ROS)
- * actuar negligentemente

* no informar lo requerido por la UIF

Ante estos incumplimientos, la UIF posee facultades para aplicar sanciones, previstas en el Capítulo IV de la Ley 25.246, art. 24. (Modificada por la Ley 26.683), el cual establece:

“1. La persona que actuando como órgano o ejecutor de una persona jurídica o la persona de existencia visible que incumpla alguna de las obligaciones ante la Unidad de Información Financiera (UIF) creada por esta ley, será sancionada con pena de multa de una (1) a diez (10) veces del valor total de los bienes u operación a los que se refiera la infracción, siempre y cuando el hecho no constituya un delito más grave.

2. La misma sanción será aplicable a la persona jurídica en cuyo organismo se desempeñare el sujeto infractor.

3. Cuando no se pueda establecer el valor real de los bienes, la multa será de diez mil pesos (\$ 10.000) a cien mil pesos (\$ 100.000).

4. La acción para aplicar la sanción establecida en este artículo prescribirá a los cinco (5) años, del incumplimiento. Igual plazo regirá para la ejecución de la multa, computados a partir de que quede firme el acto que así la disponga.

5. El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar la sanción prevista en este artículo se interrumpirá: por la notificación del acto que disponga la apertura de la instrucción sumarial o por la notificación del acto administrativo que disponga su aplicación.”

Por último, debemos dejar en claro que el cumplimiento de buena fe de la obligación de informar no generará responsabilidad civil, comercial, laboral, penal, administrativa, ni de ninguna otra especie.

7- ¿Cómo se relaciona esta obligación con el concepto de secreto profesional?

Si bien el artículo 28° del Código de Ética Unificado establece que la relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, el artículo 32° lo releva de guardar dicho secreto profesional en determinados casos.

Con relación a la temática investigada, se puede encuadrar en el inciso b) de éste último artículo, por ser la Ley 25.246 un imperativo legal.

También puede ser asimilado a lo previsto en el inciso d), porque al ser un delito el lavado de dinero, guardar el secreto en estos casos, propiciaría su comisión por parte del profesional.

La Ley 25.246 en su artículo 21 inciso c) señala que los “sujetos obligados” deberán abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de esta ley. Además en su artículo 18 señala que “El cumplimiento de buena fe, de la obligación de informar no generará responsabilidad civil, comercial, laboral, penal, administrativa, ni de ninguna otra especie. Por último, en el artículo 14 inciso 1) se establece que la UIF estará facultada para: “Solicitar informes, documentos, antecedentes y todo otro elemento que estime útil para el cumplimiento de sus funciones, a cualquier organismo público, nacional, provincial o municipal, y a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, todos los cuales estarán obligados a proporcionarlos dentro del término que se les fije, bajo apercibimiento de ley.

Por lo tanto, se concluye que el secreto profesional (tanto el contemplado en el Código de ética Unificado, como el delito tipificado en el artículo 156 del Código Penal) no se vería afectado al poder encuadrarse dentro de las excepciones establecidas por la ley.

Reflexiones finales

La reflexión que nos merecen los distintos interrogantes planteados, es que la normativa vinculada a la Ley 25246 y modificatorias, ha creado para los profesionales en ciencias económicas actuantes como auditores y síndicos, un nuevo espectro de tareas calificadas, vinculadas a la responsabilidad profesional, civil y penal del auditor. Esto genera numerosos procedimientos adicionales y específicos, incrementando el costo del servicio, en un mercado altamente competitivo.

Fuentes

Ley N° 25.246 “Código Penal. Modificación. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo Unidad de Información Financiera. Deber de informar. Sujetos obligados. Régimen Penal Administrativo. Ministerio Público Fiscal”, mayo de 2000.

Ley N° 25.815 “Modificación del Código Penal y sustitución del artículo 1027 de la Ley 22.415 (Código Aduanero)”, Noviembre de 2003.

Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 290/07. “Reglamentación de la Ley N° 25.246 y sus modificatorias”, marzo de 2007.

Ley 26.268 “Financiación del terrorismo”, julio de 2007.

Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 1225/07 “Agenda nacional para la lucha contra el lavado de activos y la financiación del terrorismo”, septiembre de 2007.

Ley N° 26.683 (que modifica la Ley N° 25.246.), junio de 2011.

Ley N° 26.734 (modificatoria del Código Penal), diciembre 2011

Resolución UIF 51/2011. Reporte de operaciones sospechosas “on line”.

Resolución UIF 65/2011. Profesionales en Ciencias Económicas.

Resolución de Junta de Gobierno N° 420/2011 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (“R 420/2011”). Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario relacionadas con la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo.

Resolución CD 77/2011 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires Aprobación de la Segunda Parte y Anexos (A a F) de la Resolución J.G. FACPCE 420/2011

Código de Ética Unificado

Informe N° 5 del CENCyA (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría)

Informe N° 4 del CENCyA (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría) modificado por Junta de Gobierno, 27 de junio de 2014, CABA

CAPÍTULO 5

Auditoría operativa

Ana María Plastino

Director de Investigación: Pedro Rosso

*Construir el futuro
significa construir el presente.
Es crear un deseo para hoy,
que se dirija rumbo al mañana.
ANTOINE DE SAINT-EXUPÉRY, Saber vivir*

Introducción

Este trabajo tiene por objetivo mostrar cuáles son las herramientas para mejorar el control y la rentabilidad en la gestión de negocios **¿Cómo aumentar el valor agregado de la auditoría?**

En el caso de la auditoría externa de estados contables, el auditor externo tiene como propósito principal emitir una opinión o abstenerse de hacerlo, sobre la materia sometida a examen.

Se considerarán aquí los usuarios de los servicios del auditor, sus objetivos, el proceso y sus productos usuales.

Dentro de los objetivos del auditor se distinguen los siguientes:

- Servicio al cliente
- La confiabilidad para terceros
- La cobertura de sus propios riesgos

Con respecto al primer objetivo (el servicio al cliente) se analizará la importancia de hacer recomendaciones para:

- Maximizar la eficacia y eficiencia de la contabilidad, incluido el control interno contable.
- Desarrollar el sistema de planeamiento y control de gestión, lo que involucra potenciar el papel fundamental de la contabilidad como parte integral del sistema.
- Identificar otros aspectos de la organización donde existen oportunidades para mejorar.

Es a partir de este análisis donde se visualiza la importancia de la **auditoría operativa**, también llamada **auditoría de gestión**.

La **auditoría operativa** es una actitud, una forma de acercamiento, análisis y evaluación de los problemas o comportamientos de una organización. Es una posición mental diferente del auditor, usando las técnicas conocidas por éste. La auditoría operativa no es ni más ni menos que una auditoría realizada en el área o sector operativo, en lugar del área administrativo-contable.

La **auditoría operativa** es un control técnico que le permite al auditor evaluar la eficiencia y efectividad de los procedimientos y sistemas operativos y, a su vez, la calidad de los controles internos establecidos.

Son los directivos de las empresas las personas más interesadas en tener una adecuada confiabilidad sobre la vasta cantidad de operaciones que diariamente se procesan, y sobre la amplia información que se emite y que es fuente para la toma de decisiones.

En la actualidad, es tan relevante el tamaño o volumen de las organizaciones modernas, que resulta necesario realizar controles más efectivos, rápidos y económicos, y a su vez quienes ejecutan esos controles rutinarios, sean también controlados, por auditores profesionales, adecuadamente capacitados y con un alto criterio técnico y de independencia.

Es en este punto donde comienza esta tarea de investigación sobre la **auditoría operativa**, sus orígenes, fundamentos, tipos, y desarrollo de la auditoría de uno de los sistemas operativos típicos de un ente: **auditoría de las compras**, estructura del **informe de auditoría operativa** y para finalizar una conclusión sobre el **control de gestión y la auditoría operativa: ¿oposición o sinergia?**

Fundamentos y origen de la auditoría operativa

La auditoría operativa es una función de gran jerarquía, que requiere profesionales inteligentes, capaces, especializados e íntegros. Aquellos que deciden dedicarse a este trabajo deben conocer claramente cuál es su misión y sus responsabilidades, para rendir mejores servicios, y así la organización que los contrata, pueda obtener mejores resultados en la búsqueda de sus fines. El producto final de la auditoría operativa, es un servicio al resto de la organización, por lo cual, esta ayuda debe ser atractiva, deseable, oportuna y preferiblemente, eficaz para que sus recomendaciones permitan alcanzar los objetivos deseados, en forma más rápida.

El vocablo “**auditoría**” fue asimilado al idioma castellano luego de su amplia y profunda difusión en el idioma inglés. Deriva etimológicamente del latín del vocablo **Audire (Oír)**. La función de auditar es muy antigua en la historia de la humanidad.

El primer origen de esta profesión está en la civilización Sumeria, pueblo antiquísimo de Babilonia, que vivió 2600 años antes de Cristo. Los escribas preparaban listas sintéticas de transacciones. Estas eran posteriormente confrontadas contra listas originales preparadas por otros individuos. Las evidencias de tales controles fueron descubiertas por arqueólogos y mostraban pequeños tildes, puntos y círculos al lado de los números.

Por lo cual se deduce que éste fue el comienzo del control, ya que existía lo que hoy denominamos “separación de funciones, o control por oposición”.

Se pudo comprobar que tareas similares surgen de registros de los egipcios, persas y hebreos. Los primeros, requerían que los registros oficiales fueran auditados por una tercera persona y que la cantidad correcta de granos que entraba en los depósitos fuera avalada mediante la certificación de un recibo.

A los griegos y romanos les preocupaba la auditoría de las finanzas públicas y de los fondos del erario. Los griegos preferían que los auditores fueran personas esclavas, ya que las conclusiones de éstos bajo la pena de tortura eran más correctas y fidedignas que las que expresaban los hombres libres bajo juramento.

A comienzos del siglo XIII en la ciudad de Pisa, Italia se contaba con un revisor oficial. En esa época, el control se realizaba mediante el registro de los mismos datos y conceptos por dos o más personas en sendos libros que, posteriormente, eran comparados, estudiándose las diferencias.

En el gobierno de Gran Bretaña el tesorero (que llevaba su propio libro), era controlado por intermedio del Secretario de la Cancillería y un representante del Rey, quienes poseían sus propios libros, los cuales albergaban registros coincidentes.

Existe una referencia concreta sobre el vocablo “auditor” que se remonta al año 1285, cuando en Inglaterra el Rey *Eduardo I* ordenó que todos los magistrados, servidores y recaudadores de fondos debían llevar cuentas perfectamente ordenadas de sus tareas de gestión. Los auditores debían acusar a los defraudadores, conduciéndolos luego a la prisión más próxima.

En el año 1310 se creó el Consejo Londinense, que era una asociación profesional que realizaba auditorías.

En Escocia, la corona designaba “Lores Auditores”, con el objeto de realizar la censura de los libros del Tesoro.

En el año 1492, Cristóbal Colón, fue acompañado en su viaje hacia el nuevo mundo, por un auditor enviado por la reina *Isabel*, como representante de ella

En el año 1494, en el que *Fray Luca Pacioli*, inventó la Partida Doble, se dieron nuevas orientaciones al tema.

En Italia, en la ciudad de Venecia, se creó en 1591 el “Collegio dei Raxonati”, institución de revisores oficiales, considerada como la primera asociación de auditores. Posteriormente, en 1658, se crean entes similares en las ciudades de Milán y Bolonia, con el nombre de “Academia dei Ragionieri”

Mientras tanto en Francia, existía en el año 1640 el “Tribunal de Cuentas de Paris” para el examen de las cuentas oficiales, donde actuó aproximadamente 20 años el célebre matemático Bertrand Francois Bareme, autor del libro “Contabilidad por Partida Doble”

En la segunda mitad del siglo XVIII se produce la Revolución Industrial y se genera un proceso de cambio en:

- El funcionamiento interno de las empresas
- La organización del ente
- La información contable
- El control de gestión

De la década del 80, del siglo pasado, en adelante comienza a tomar mayor importancia el campo de la auditoría operativa. Esto se debe a la necesidad de trabajar sobre los procesos operativos o de gestión, ya que la masa de transacciones se transformó en inmanejable debido al volumen de operaciones. La auditoría operativa acompaña al resto de la organización en la búsqueda de la excelencia, o simplemente en el logro de la eficiencia operativa. Se busca mejorar el sistema de control interno, optimizar la calidad de los procesos, su documentación e información. Todo esto sirve para mejorar y aumentar significativamente la rentabilidad, agregando valor a la gestión de las organizaciones.

De la auditoría tradicional a la auditoría de gestión

Partiendo del concepto de integral o de gestión, que significa que la auditoría va mucho más allá, que los controles tradicionales, realizados por la auditoría que podríamos llamarla tradicional, estamos en condiciones de entender cómo en esta época, al decir auditoría integral o de gestión u operativa, queremos decir, brindar un servicio más completo a la empresa, acorde a las necesidades de la actualidad.

Cuando decimos operativa, uno está pensando en términos como: “Operación”, en “Actividad”, en “Dinamismo”, por lo cual podríamos decir “Auditoría Operativa” o “Auditoría de la Gestión”, Auditoría de la Actividad de la Empresa, “Auditora del Dinamismo de la Empresa”, “ Auditoría de la Acción de la Empresa”, es decir que nos estamos refiriendo a la **“EMPRESA EN MARCHA”**.

Comenzaremos por reconocer, que la idea subyacente en el concepto de auditoría operativa, es la de una revisión de cualquier parte del proceso y métodos de operación de una empresa con el propósito de evaluar su eficiencia y eficacia. Así, un ejemplo de auditoría operativa podría ser la tarea de evaluar la eficiencia y precisión del procesamiento de sueldos y cargas sociales de un sistema de liquidaciones recientemente instalado. Otro ejemplo podría darse cuando se pretende evaluar, la eficiencia, precisión y satisfacción del cliente en un determinado canal de distribución de la empresa. Cabe aclarar, que en una auditoría operativa, los análisis no se limitan a la contabilidad; por el contrario, pueden incluir la evaluación de la estructura de la empresa, los sistemas de información, los métodos de producción, la comercialización y cualquier otra área en la que esté capacitado el auditor.

A pesar que el concepto anterior está ampliamente aceptado en la doctrina, hay menor utilización de la expresión “Auditoría Operativa”. Existen autores y personas en general, que prefieren denominar auditoría administrativa, auditoría de gestión o auditoría de desempeño, en lugar de auditoría operativa, a la revisión de organizaciones con la finalidad de determinar su eficiencia y efectividad en los negocios¹.

Para explicar un poco mejor qué significa auditoría operativa, se pueden plantear y analizar las diferencias que mantiene con la auditoría externa de estados contables en cuanto a:

- El propósito de la auditoría
- La distribución de los informes
- La inclusión de áreas no financieras en la auditoría operativa

Propósito de la auditoría: la auditoría contable mide el grado de razonabilidad o aceptabilidad de las salidas del sistema de información contable, mientras la auditoría operativa mide la eficiencia y efectividad de las salidas de los sistemas de gestión del ente.

Distribución de los informes: la auditoría contable destina su Informe a todos los terceros que son usuarios de esos estados contables, como accionistas, potenciales clientes, proveedores, entidades financieras o al Fisco, mientras que los informes de auditoría operativa, están dirigidos principalmente a la administración del ente contratante.

Inclusión de áreas no financieras: la auditoría operativa cubre cualquier aspecto de eficiencia y efectividad en una organización y, en consecuencia, involucra una gran variedad de actividades.

Por último podemos convenir, que básicamente, una auditoría operativa comprende un examen analítico de las actividades del negocio, para determinar su adecuación para alcanzar las políticas y objetivos gerenciales, y para establecer el grado de acatamiento, al sistema establecido.

¹ Arens y otros autores no hacen ninguna diferencia, sino que por el contrario, tratan a estas expresiones como sinónimos. Ver Arens, Alvin & Loebbecke, James: “Auditoría un enfoque integral”, México, Pearson Education, 1996.

Conceptualización básica

La denominada auditoría operacional u operativa consiste en la realización de exámenes estructurados de programas de acción, actividades o segmentos operativos en entidades, ya sean públicas o privadas, con el propósito de evaluar e informar sobre la utilización, de manera eficiente, económica y eficaz de sus recursos, con la finalidad de lograr los objetivos establecidos en dichas organizaciones.

Por lo antes expuesto, podemos decir que la auditoría operativa es el proceso que tiende a medir el rendimiento real con relación a un determinado rendimiento esperado. Tenderá a formular recomendaciones para mejorar el rendimiento real y alcanzar el éxito deseado.²

Podemos definir a la **auditoría operativa** como: “**La actividad profesional de evaluación independiente, destinada a medir, el grado de eficiencia de las salidas de los sistemas que posibilitan la gestión de un ente**”. Haciendo el análisis de esta definición, nos referimos a:

- **independencia:** respecto del sistema que se está auditando, no independencia laboral, la que puede existir o no.
- **destinada a medir:** esto es igual, para todas las auditorías.
- **el grado de eficiencia:** todo auditor operativo mide eficiencia.
- **de las salidas de los sistemas que posibilitan la gestión de un ente:** es lo que produce, lo que se logra, lo que se espera de esos sistemas. Sabemos que en cada organización hay un sistema de objetivos, un sistema de políticas, un sistema de gestión, un sistema de información y un sistema de controles. Los dueños del ente, saben cual es la **eficiencia óptima (el techo)** que desean alcanzar, para cada uno de los circuitos operativos de la empresa. Y es aquí donde toma tanta importancia la tarea del auditor operativo, pues es él quien va a determinar cuál es el desvío que existe entre el óptimo esperado y la salida real de cada sistema. Esa diferencia, entre lo que debería ser y lo que sucede realmente, son las **deficiencias**.

Estas deficiencias, pueden ser propias del sistema de gestión, o sea genuinas, directas; o deficiencias que devienen de otros sistemas y por ende repercuten en el sistema de gestión. Por ejemplo que el sistema de políticas, en materia Ventas, sea erróneo, esto repercute obviamente en el sistema de Gestión. Estas son deficiencias derivadas de otros sistemas, por lo cual el auditor operativo, no tiene que saber únicamente del sistema de gestión, si es que verdaderamente quiere investigar, donde están las verdaderas causas de las deficiencias, que se reflejan en el sistema de gestión del ente. Deberá por consiguiente auditar sistemas como: el de control, el de políticas, el de información, hasta incluso a veces el de objetivos. Quiero decir con esto que se produce por las deficiencias derivadas: las veces de un efecto **MULTIPLICADOR**, que el profesional tiene que tenerlo previsto a la hora de firmar su contrato. Por este motivo, la tarea del auditor operativo se hace muy compleja, pues para detectar el origen, o las verdaderas causas de las deficiencias, deberá tener un amplio

² Slosse Carlos Alberto y otros. Auditoria Edición 2, La Ley , Buenos Aires ,2010

conocimiento sobre todos los sistemas del ente. Insisto en este punto que es muy relevante: “Debe ser muy responsable a la hora de firmar el contrato, pues debe estar seguro de poder enfrentar las dificultades que se le pueden presentar en el desarrollo de su tarea como auditor operativo.”

Estamos en condiciones de decir que **auditoría operativa** es: el examen **crítico y sistemático** respecto de la **eficacia** con que los responsables de una empresa o parte de ella consiguen los objetivos establecidos y a la **eficiencia y economicidad**, con que utilizan los recursos de la organización, con el propósito de emitir recomendaciones que permitan mejorar su gestión.

En esta definición podemos analizar los siguientes aspectos básicos:

1. **auditoría operativa** consiste en un examen **crítico y sistemático**: este examen supone la aplicación del método científico en el estudio de la administración de una empresa, lo que implica la formulación de una hipótesis, su indagación, confirmación, análisis, con la finalidad de obtener evidencias válidas, suficientes y pertinentes, que una vez evaluadas, permitan emitir un juicio objetivo, sobre la materia sometida a examen.
2. En segundo lugar, este examen crítico y sistemático tiene por objeto verificar la **eficacia, eficiencia y economicidad** de la gestión administrativa, entendiendo por **eficacia** el logro de las metas u objetivos definidos con antelación; por **eficiencia**, el empleo óptimo de los recursos de la empresa (humanos, financieros, materiales, tecnológicos), de manera que cada uno de éstos sea empleado en las condiciones más adecuadas de tiempo, modo, circunstancia y lugar, y por **economicidad**, el empleo de tales recursos en sus costos alternativos más bajos, o también: adquirir bienes y servicios en condiciones de calidad y cantidad ajustadas a la necesidad y al menor costo.
3. En tercer lugar la auditoría operativa detecta los problemas (o deficiencias) que aquejan al presente de la empresa y, a su vez, trata de visualizar también los potenciales, clasificándolos en generales de la organización, y específicos de ciertas áreas, con el propósito de formular medidas correctivas y preventivas que permitan una mejora permanente de la gestión administrativa auditada.

Podemos también agregar que en la auditoría operativa se dan por lógica, los elementos de toda auditoría:

1. **Un sujeto.** Que generalmente es una unidad de auditoría interna, pero no se descarta la posibilidad de que sea un equipo de auditores externos.
2. **Un objeto:** Que es la gestión de la empresa o una de sus áreas.
3. **Una acción:** Que es el examen crítico y sistemático tendiendo a evaluar la eficacia, eficiencia y economicidad de la gestión administrativa de la empresa o de una de sus áreas.
4. **Un propósito:** que es el emitir un Informe Independiente, con recomendaciones, para elevar la calidad de la gestión examinada.

Todo esto se traduce en una asistencia a todos los niveles gerenciales, mediante el suministro de la siguiente información:

- Análisis de objetivos
- Evaluaciones
- Recomendaciones
- Comentarios Pertinentes.

Por lo cual corresponde a la auditoría operativa las siguientes acciones:

- Identificación de áreas con problemas.
- Evaluación de la efectividad, eficiencia y economicidad de las prácticas gerenciales.
- Maximización de beneficios a partir de la creatividad gerencial, la innovación y avance de la tecnología.

A diferencia del caso de la auditoría de estados contables, la eficiencia, la efectividad y la economicidad de las operaciones son más difíciles de evaluar objetivamente que el cumplimiento o presentación de los estados contables de acuerdo con las Normas Profesionales; ya que establecer criterios para evaluar la información cuantificable en una auditoría operativa, es algo extremadamente subjetivo.

Por otra parte, antes de que se desarrolle una auditoría operativa para comprobar la efectividad, eficiencia y economicidad, deben existir criterios específicos, que uniformen estos significados, aunque también es cierto que es más fácil fijar criterios de economicidad y eficiencia que de efectividad, si aceptamos a las dos primeras, como la reducción de costos sin reducción de efectividad.

Sumado a esto, la realidad muestra que las empresas y organizaciones en general establecen una estructura de controles internos para satisfacer sus propias metas atendiendo básicamente a tres frentes: confiabilidad de los informes contables, cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables y eficiencia y efectividad de las operaciones. Como se ve la última de estas tres preocupaciones, se vincula en forma directa con la auditoría operativa.

Ahora bien, si volvemos a enfocarnos en la comparación con la auditoría externa de estados contables, para visualizar mejor el concepto de auditoría operativa, podremos ver que existen dos diferencias significativas en la evaluación de los controles internos y las pruebas para ambas auditorías, a saber:

- El propósito de la evaluación y pruebas a controles internos.
- El alcance normal de la evaluación de controles internos.

El propósito de la evaluación de los controles internos para la auditoría contable, es determinar el alcance de las pruebas sustantivas de auditoría que se necesitan.

Mientras que en la auditoría operativa, el propósito principal es evaluar la eficiencia y efectividad de la estructura de controles internos y presentar recomendaciones a la administración. Hay que tener en cuenta en este punto, que en lugar de generar esto una separación entre ambas auditorías, se puede bien evaluar los procedimientos de control de la misma forma para las dos, aunque con propósitos diferentes. Por ejemplo, un auditor operativo puede determinar si son efectivos los procedimientos de verificación interna para las facturas duplicadas de ventas, para estar seguro de que la compañía no molesta a sus clientes y de que recibe todo el dinero que le deben. Habitualmente, el auditor externo de estados contables, hace la misma evaluación del control interno, aunque su principal objetivo es reducir la confirmación de cuentas por cobrar u otras pruebas sustantivas que utilice para validar los saldos de dicha cuenta.

Respecto del alcance de la evaluación del control interno para la auditoría de estados contables, está restringido a los asuntos que afectan significativamente a la valuación y exposición de los mismos. Y en la auditoría operativa, tiene que ver con cualquier control que afecta la eficiencia, efectividad y economicidad de la organización.

Tipos de auditoría operativa

Según Arens, op.cit., existen tres grandes categorías de auditorías operativas: funcionales, organizacionales y cometidos especiales.

- **Funcional:** las funciones son un medio de caracterización de las actividades de un negocio, como la función de producción, comercialización, facturación. Existen muchas formas diferentes de categorizar y subdividir las funciones, y como lo indica su nombre, la auditoría funcional trata con una o más funciones en una organización. Cabe aclarar que la auditoría funcional tiene la ventaja de permitir la especialización de los auditores, por lo que éstos pueden desarrollar una especialización considerable en una o varias áreas.
- **Organizacional:** una auditoría operativa de una empresa trata con toda la unidad organizacional, tal como departamento, unidad de negocio, sucursal o empresa subsidiaria. El énfasis en una auditoría organizacional radica en la forma en que interactúan las funciones con eficiencia y efectividad.
- **Cometido especial:** el cometido especial dentro de la auditoría operativa surge a solicitud de la gerencia. Existe una gran variedad de este tipo de auditoría, por lo que podríamos señalar, a modo de ejemplo, la determinación de la causa de la poca efectividad de un sistema de

procesamiento de datos, la investigación de la posibilidad de comisión de fraudes en una división o sector de la empresa, las recomendaciones para reducir el costo de un producto fabricado, etc.

El ejercicio profesional de la auditoría operativa en el ámbito del sector privado está a cargo de **a) auditores internos** o de **b) estudios de contadores públicos**.

a) auditores internos: el auditor interno de una empresa ocupa una posición tan particular para llevar a cabo auditorías operativas que en la práctica hay quienes llegan a utilizar los términos auditoría interna y auditoría operativa como sinónimos. Sin embargo no es correcto concluir que todas las auditorías operativas están a cargo de auditores internos, o que los auditores internos solo desarrollan auditorías operativas, ya que muchos departamentos de auditoría interna desarrollan auditorías tanto operativas como contables y con frecuencia lo hacen de manera simultánea. La ventaja que tiene los auditores internos al realizar la auditoría operativa es el mayor conocimiento acerca de la empresa y sus negocios. Con el propósito de maximizar su efectividad para la auditoría tanto contable como operativa, el departamento de auditoría interna debería depender directamente del Directorio o al menos, la Gerencia General. En el caso de existir, dentro de la estructura organizacional, la figura del contralor (“controler”), los auditores internos pueden reportar a esa posición.

b) Estudios contables: Cuando los estudios de contadores efectúa la auditoría de estados contables, parte de la auditoría consiste en la identificación de problemas operativos y en efectuar recomendaciones que puedan beneficiar al cliente. Se pueden hacer las recomendaciones en forma oral, pero por lo general se hace mediante una carta a la administración. El conocimiento que obtiene el auditor externo acerca del negocio de un cliente para efectuar una auditoría proporciona información útil para dar recomendaciones operativas. También puede darse el caso de que un cliente contrate a un estudio de contadores para que efectúe auditorías operativas en una o más partes específicas de su negocio, aunque en la mayoría de estos casos es el personal consultor de administración del estudio de contadores, más que el personal de auditoría, quien presta estos servicios. Por lo general, una contratación así ocurriría sólo si la empresa no tiene personal de auditoría interna, o si el personal de auditoría interna carece de capacidad profesional para determinada área.

Al igual que en el caso de la auditoría de estados contables, la cualidad más importante para un auditor operativo es la independencia de criterio. Sobre esto, contrariamente a lo que es práctica habitual en el ámbito de las empresas de la Argentina, hay que destacar, que la asignación de responsabilidades a los auditores operativos también afecta su independencia, ya que el auditor no debería ser responsable de desarrollar funciones de operación en una empresa o para corregir deficiencias cuando se encuentran operaciones ineficaces o ineficientes. Esto es, si el auditor tuviera la autoridad para exigir la implantación de sus recomendaciones, en realidad tendría la responsabilidad de auditar su propio trabajo, en la próxima oportunidad en que llevará a cabo una auditoría, motivo por el cual se afectaría su independencia. En este

sentido, el Instituto Norteamericano de Auditores Internos considera que es crucial la Independencia de los Auditores Internos y ha establecido en su Declaración de Responsabilidades de Auditoría Interna (Statement of Responsibilities of Internal Auditing), un requisito especial para la independencia : “Los auditores internos deben ser independientes de las actividades que auditan. Los auditores internos son independientes cuando efectúan su trabajo en forma libre y con objetividad. La independencia permite que los auditores internos rindan los juicios imparciales y no prejuiciados, que son esenciales para la conducción correcta de las auditorías. La objetividad exige que los auditores internos tengan una actitud mental independiente y una creencia honesta de su trabajo. Los anteproyectos de procedimientos, y el diseño, instalación y operación de sistemas, no son funciones de auditoría. Se supone que desarrollar tales actividades daña la objetividad de la auditoría.

Tal como se señalara anteriormente, la principal dificultad que se encuentra en la auditoría operativa, está en la decisión para seleccionar criterios específicos para evaluar si ha existido economicidad, eficiencia y efectividad. A diferencia de la auditoría de Estados Contables, estos tres aspectos resultan más difíciles de evaluar objetivamente que el cumplimiento o presentación de estados contables de acuerdo con Normas Contables Profesionales, ya que en auditoría operativa no existen criterios tan bien definidos.

Frente a esto, lo deseable es contar con criterios específicos antes del comienzo de una auditoría operativa, teniendo por fuente el desempeño histórico, desempeños comparables (“benchmarking”), y hasta criterios emanados de acuerdo a consenso entre los diferentes actores.

Respecto del informe de auditoría operativa, vale destacar, que usualmente es enviado sólo a la gerencia con copia a la unidad que se está auditando. La inexistencia de terceros como usuarios de los informes reduce la necesidad de una redacción estandarizada en los informes de auditoría operativa. Además, la diversidad que presentan las distintas auditorías operativas exige el planteamiento específico de cada informe para enfocarse al alcance de la auditoría, sus resultados y las recomendaciones respectivas.

Control de gestión

Los términos gestión, control y control de gestión quedan invariablemente incluidos en cualquier discusión sobre estilos de conducción empresarial, por lo cual resulta conveniente incorporar en este espacio, la definición sobre estos tres conceptos.

Gestión: es el uso adecuado de los medios disponibles para el logro de los objetivos prefijados. Dicho de otra manera, es el gobierno de la empresa hacia la consecución de sus objetivos.

Control: implica la verificación, la guía, el esfuerzo disciplinado para optimizar un plan. El objeto del control es asegurarse que los comportamientos reales sean conforme con un óptimo predefinido. El acto de controlar implica, guiar los hechos para que los resultados reales coincidan o superen los deseados.

Sin embargo, la palabra control no expresa solamente una operación de comprobación, sino también un resultado, que es el hecho de que una actividad no se salga del camino que le ha sido asignado. Así decimos que una actividad está bajo control, cuando su desarrollo está orientado y constantemente ajustado para alcanzar un objetivo previsto con un margen de error predeterminado.

Control de gestión: es el proceso a través del cual la gerencia de la empresa asegura los recursos y su empleo eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos prefijados. Desde el punto de vista instrumental, podemos decir que es el conjunto de indicadores que señalan oportunamente la necesidad de ajustar la acción a través de decisiones extraordinarias o ajuste a los planes vigentes. También podemos considerar el control de gestión, como un conjunto de técnicas de comunicación sobre la eficiencia.

El control de gestión se concibe sobre una empresa en funcionamiento que, en su gestión ordinaria y en coincidencia con la performance del día a día, va realizando sus planes y programas de mediano y largo plazo, convirtiendo permanentemente la información en acción a través de la decisión, y sometiendo todo el proceso a control. Sabemos que la finalidad de toda herramienta de gestión es formular y marcar objetivos, para, luego, medir los resultados obtenidos en la consecución de estos objetivos. El orden adecuado del proceso de control es: medir, analizar y actuar.

Para poner en funcionamiento el control, primero es necesario establecer un modelo normativo sobre cómo debe suceder la gestión, para luego poder comparar las cifras reales con las del modelo y así obtener las desviaciones. Cabe recordar que el control es un asunto de comportamiento (educación hacia el control), ya que se trata de orientar los comportamientos individuales o colectivos en un sentido que sea favorable para la empresa y conseguir así el cumplimiento de su estrategia. Por eso, aunque el control sea solamente uno de los elementos del proceso de dirección, sin duda es el que contribuye más a mejorar las actuaciones de la empresa.

Dicho de otra forma, el sistema de control de gestión, se concibe como un sistema de información y control superpuesto y enlazado continuamente con la gestión, y que tiene por finalidad definir los objetivos compatibles, establecer las medidas adecuadas de seguimiento y proponer las soluciones específicas para corregir las desviaciones.

Se trata entonces de un proceso que, desarrollándose dentro de las directrices establecidas por la planificación estratégica, debe tener la habilidad necesaria para que las ideas creativas sean aplicadas a la gestión real y para que la organización enfoque sus esfuerzos a la consecución jerarquizada de los objetivos previamente aprobados.

El proceso de control en cuanto a su operación, debe respetar tres pasos:

- Medir el desempeño real,
- comparar el desempeño real con una norma estándar, y
- tomar acción para corregir desviaciones o normas inadecuadas.

En definitiva, se puede decir que el control de gestión es activo en el sentido de influenciar a la dirección para diseñar el futuro y crear continuamente las condiciones para hacerlo realidad. Este control resulta activo, dinámico y continuo porque consiste en un conjunto de actuaciones preventivas, que mediante el establecimiento de procedimientos y controles, encausa la gestión empresarial hacia el futuro deseado, previamente diseñado.

Las principales características a tener en cuenta al momento de diseñar un sistema de control de gestión óptimo son:

- Sencillo: para facilitar su manejo y posibles modificaciones.
- Claro: es decir, constituido por indicadores concretos, de fácil comprensión por el personal involucrado, y no ambiguo.
- Determinado por la estrategia: los indicadores de control deben traducir la estrategia al nivel de la actividad.
- Evolutivo: concebido de manera que pueda adaptarse en función de los cambios de circunstancia y estrategia.
- Tan integrado como sea posible: los indicadores no deben resultar un mosaico de lógicas aisladas, sino un sistema colectivo de lógicas parciales que traduzcan una estrategia global.
- Efectivo: un sistema de control efectivo es el que asegura que las actividades se terminen de una manera que conduzcan a la consecución de los objetivos de la organización. El criterio para determinar la efectividad de un sistema de control es que facilite o no el logro de objetivos.

Para analizar las ideas sobre control de gestión y enmarcarlas en el proceso administrativo de las empresas, hay que recordar que este último se presenta como una continuidad luego de las acciones de planear y ejecutar que da paso a un mecanismo de retroalimentación permanente, surgiendo así del control las medidas correctivas o la información para elaborar nuevos planes, y en la actualidad existe un cambio en el enfoque de la planificación, al pasarse de una planificación interna posicionada desde la oferta a una planificación externa posicionada desde la demanda, y por ello, tanto planificar como controlar deben ser vistos como dos caras de una misma moneda.

Controlar para optimizar

En la actualidad, es común encontrarnos con organizaciones desplegadas en gerencias, departamentos, áreas o sectores y no precisamente organizadas, porque en medio de tanta formalidad, con el objeto de organizar funcionalmente, en muchos casos se pierde la unidad de acción cuando se trata de lograr el cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización.

Anteriormente, hemos establecido en nuestro análisis sobre el tema “Control de Gestión y Auditoría Operativa”, que el control es una función insoslayable en el proceso administrativo, y que constituye el eslabón final de dicho proceso. Ahora bien, también es una realidad que por la naturaleza de su función (la detección de desvíos), a menudo trae aparejado una serie de antipatías y roces, ya que *“a nadie le gusta que le señalen lo que está haciendo mal”*. Y acá surge el problema, cuando sumado a esto el control, lejos de estar orientado a la mejora de los procedimientos o resultados, se limita sólo a marcar los errores, sin efectuar un aporte concreto.

Sucede que frecuentemente se detectan desvíos que se originan en problemáticas estructurales que requieren de soluciones de diferentes sectores, en las que participen, además del área específica involucrada, otras que aporten su idoneidad profesional y su experiencia. En estos casos, el proceso de control debería articular las acciones de enlace necesarias para que con un buen nivel de participación se puedan obtener las soluciones más adecuadas.

Para que esto sea posible, es necesario contar con canales de comunicación abiertos y organizaciones no rígidas, ya que se requiere que existan vinculaciones que posiblemente no se habían presentado antes y donde es probable que no existan canales formales de comunicación preestablecidos. En esto también se debe destacar la necesidad de que exista un sistema de información gerencial, diseñado de manera tal que informe y anticipe la posibilidad de un control de gestión participativo y eficiente gracias a las posibilidades comunicativas.

Para poder facilitar cualquier comparación parece oportuno vincular y contraponer los principales conceptos:

- La **auditoría operativa o de gestión** puede interpretarse como el análisis independiente y objetivo, realizado por auditores especializados y según fines previamente determinados, del conjunto de actividades o funciones de una empresa o una parte de ella, del funcionamiento de sus unidades o departamentos, de sus sistemas o procedimientos y de la utilización que hace de sus recursos humanos y materiales.
- El **control de gestión** puede interpretarse como el proceso a través del cual la gerencia de la empresa asegura los recursos y su empleo eficaz y eficiente, en el cumplimiento de los objetivos prefijados.

A partir de la observación de ambas interpretaciones, podríamos válidamente concluir que la auditoría operativa abarca el control de gestión, o también se podría adjudicar a esta relación un sentido inverso. O sea que ambas conclusiones resultarían válidas, ya que en el primer caso se estaría priorizando el aspecto metodológico y desagregado del control, mientras que en el segundo caso se enfatiza la jerarquización del control estratégico y global como subordinante del operativo.

La verdad que tanto con la auditoría operativa como con el control de gestión, el profesional y su equipo actúan como órgano auxiliar de la gerencia tratando de ayudarlo a conseguir una gestión más eficaz, descubriendo deficiencias o irregularidades, y recomendando en cada caso las medidas más adecuadas, que deberán ser viables, oportunas y prácticas en el contexto de las políticas, objetivos y programas de la empresa.

Por esto, más que pretender sobreabundar en similitudes o diferencias teóricas, resulta práctico considerar el estilo organizacional que usualmente se visualiza en la Argentina cuando conviven ambos espacios dentro de una misma empresa.

Relaciones de línea y staff

La mayoría de las organizaciones establecen una distinción entre las relaciones de línea y las de staff. La administración de la línea es la responsable directa de alcanzar los objetivos de la organización. La administración staff existe para proporcionar consejo y asistencia a la administración de línea.

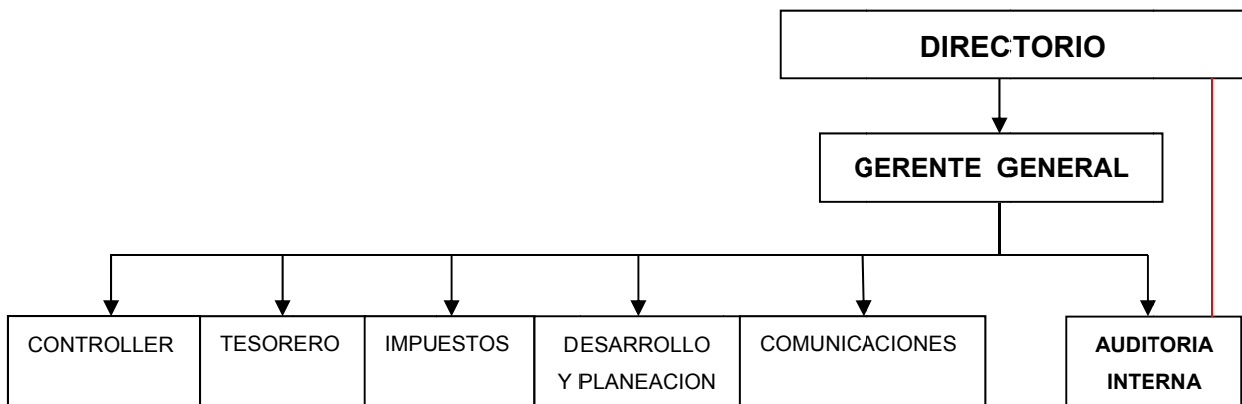
Las organizaciones enfatizan cada vez más la importancia de los equipos de trabajo en la promoción de sus objetivos. Estos objetivos incluyen tanto ejecutivos de línea como de staff, con el resultado de que las distinciones entre línea y staff son menos claras que lo que fueron en el pasado.

En la Argentina, si nos situamos desde la organización interna de empresas de envergadura, nos encontramos con que la auditoría operativa es desarrollada por auditores internos, y en caso de convivir, la responsabilidad por el control de gestión recae en el "controler" de la organización, aconsejándose para ambos una relación de staff respecto de la máxima autoridad de administración. Concretamente, la herramienta que utiliza la auditoría interna para actuar como órgano staff de la gerencia, es lo que se identifica como auditoría operativa y que, desde hace tiempo, también se denomina auditoría de gestión.

En estos casos el esquema organizacional podría aparecer estructurado como se muestra en el cuadro N°1. de la siguiente página. Dependencia de la auditoría Interna / operativa

Dependencia de la Auditoría Interna / Operativa

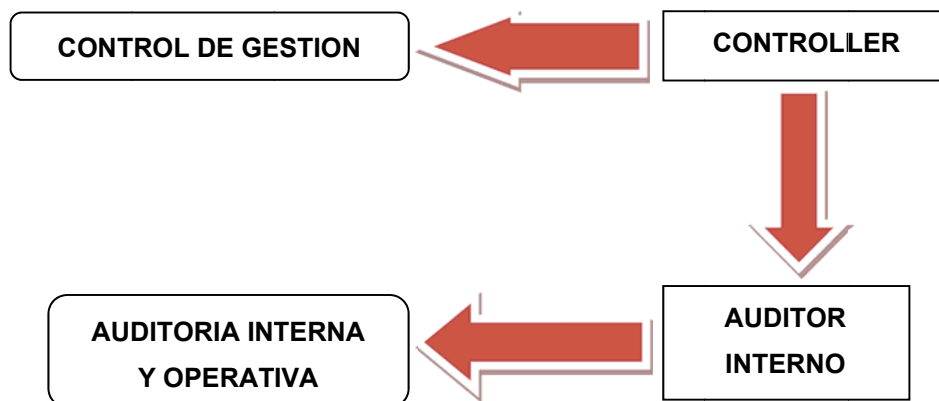
Cuadro N° 1



Relación Auditor Interno/ Controller

Al mismo tiempo, la realidad que se verifica en muchos casos plantea una relación subordinada entre los auditores internos y el “controller”, tal como se observa en el Cuadro N° 2.

Cuadro N° 2



Bajo este esquema se termina reservando para la figura del “controller” las funciones propias de un control y gestión volcado más hacia lo estratégico a través de instrumentos e iniciativas de reciente generación. Al mismo tiempo, la auditoría operativa ejercida por los auditores internos se constituye así en un verdadero ejecutor del control sobre la gestión del ente, con un profundo grado de detalle y una metodología probada.

Es importante también señalar otra visión sobre la relación de coexistencia entre ambas actividades, como trata Jaime Wolinsky³, donde queda claro que para desarrollar el control de gestión, los que cumplen funciones de Dirección en una empresa, deberán delegar tareas a sus colaboradores utilizando dos herramientas fundamentales que son: 1) **el sistema de información** y 2) **la auditoría operativa, integral o de gestión**.

- 1) El sistema de información es el conjunto de datos que sintetizan los resultados de la actividad, relevantes para cada área responsable. (departamentos, gerencia)
- 2) La auditoría operativa verifica todos los sistemas de control del ente, en toda su actividad, para evaluar la correcta gestión; mientras que el control de gestión, evalúa la eficacia y eficiencia del sistema de información, y de todas las etapas del proceso de gerenciamiento.

De todos modos, hay que tener en cuenta que cualquiera sea el modelo de dependencia jerárquica que se adopte, es fundamental que tanto el control de gestión, como la auditoría interna a cargo del desarrollo operativo pongan en práctica un “*control constructivo*”. Es decir, donde el auditor o el equipo de auditores y el “controller” sean protagonistas con los ejecutivos y el personal de la empresa, para el logro de una gestión de la más alta calidad. En este marco, el profesional debe actuar como un analista, con una mentalidad consultora-asesora, que utilizando las técnicas de auditoría, podrá sobre hechos que van ocurriendo, elaborar sus propias conclusiones y recomendaciones. El fin último es un análisis objetivo e imparcial y de elevado profesionalismo, que constituye el objeto de la Auditoría Operativa, proponiendo las acciones que conducen a mejorar el proceso y sus resultados.

La auditoría de gestión es hoy en día, prácticamente la principal función de las auditorías internas, que deben examinar de forma periódica y permanente el conjunto de funciones que integran la gestión de la empresa, para informar a la alta dirección, con independencia de los controles establecidos y de las responsabilidades que tiene asignadas sus ejecutivos.

Observamos que, la calidad total emerge como la mejor opción que tiene las empresas, cualquiera sea su actividad, para elaborar productos o prestar servicios cada vez mejor apreciados por los clientes, y así superar los desafíos de la competencia, mantenerse en el mercado y aumentar la productividad y los beneficios a todas las partes involucradas

Control de gestión y auditoría con valor agregado

El desafío de mejorar permanentemente la calidad de los servicios profesionales que el profesional en ciencias económicas presta a sus clientes, a los usuarios de los servicios de auditoría, y en general a la

³ Jaime Wolinsky, “Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios”, 2003.

comunidad de la que forma parte, es un concepto de evidente significado ético. Es estrictamente personal, de nuestro fuero interno, motivado por la honestidad intelectual y profesional.

Este universo social de cambios de comportamiento, hábitos, conductas tan vertiginoso, nos conduce a un inevitable impacto en la economía, la educación, la política y los negocios, como, resultado de una acelerada transformación tecnológica.

Como resultado de ello, los profesionales en ciencias económicas deben acceder a una educación permanente y capacitación bien orientada, para poder asimilar los cambios que permanentemente se están produciendo en la actividad económica y en la gestión de las empresas.

Con el desarrollo hecho sobre este tema podemos inferir en el siguiente análisis: el convencimiento de que el control de gestión y los procesos de toda auditoría deben tener como objetivo hacer más participativos a los directivos de la empresa y organismos involucrados, por lo cual es interesante destacar el enfoque constructivo, a fin de que las dos partes de la misma se enlacen para servir mejor al público, su cliente común y final, inyectándole primero a dicho proceso una mayor productividad, y luego inmediatamente **incrementar** con sus resultados, **la efectividad, eficiencia y economicidad** a las gestiones de toda organiza

Análisis de procedimientos

Circuito de compras mayores y recepción

Introducción

En la administración de empresas, la función operativa de comprar, consiste en adquirir u obtener los bienes y servicios requeridos para la organización, teniendo en cuenta: clase o especificación, calidad y cantidad de los mismos, al más bajo precio de plaza y con la mejor financiación que se pueda obtener, y que se adapte la entrega a los plazos previstos y que no se alteren o perjudiquen los planes productivos. En este cuadro detallado de la función de Compras, existe un cuadro “Administrativo-Jurídico- Impositivo”, que debe respetarse para que la Empresa no sufra riesgos que perjudiquen su patrimonio. Por lo tanto la función de **Compras** consiste en identificar al proveedor con mayor capacidad para suministrar el producto requerido, que ofrezca la calidad más óptima, al menor costo posible, con el menor tiempo de demora para la entrega, las mejores condiciones de pago y un adecuado servicio de posventa. La selección del proveedor adecuado para una transacción, requiere la evaluación del desempeño histórico de los proveedores con respecto a su comportamiento en operaciones anteriores con la empresa. La evaluación puede basarse en un **índice de desempeño** respecto de cada proveedor.

Este índice puede ser calculado en base a un conjunto equilibrado de factores que inciden en su determinación, como por ejemplo los siguientes:

-Incidencia de Precio	= 40%
-Incidencia de Calidad	= 20%
-Incidencia de Plazo de Entrega	= 20%
-Incidencia de Financiación	= 10%
-Incidencia de Servicio Posventa	= 10%

Esto significa que cada factor “pesa” de manera diferente en la determinación del índice de desempeño.

Por lo tanto la auditoría operativa, debe introducirse dentro de éste marco complejo para poder evaluar, en forma independiente, si se cumple con la función de compras antes descrita (**mejor precio, calidad, plazo de entrega, financiación, y servicio de posventa**)

Objetivos

El trabajo de auditoría de la función de compras persigue los siguientes objetivos:

- 1) Relevar y evaluar el Sistema de Control Interno vigente.
- 2) Evaluar el adecuado cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades del sector.
- 3) Evaluar los posibles riesgos que presenta el sector.
- 4) Asegurar que las compras estén de acuerdo a los precios del mercado.
- 5) Determinar que el sistema Administrativo –Contable, refleje la realidad operativa del sector.
- 6) Controlar las políticas de compras emanadas de la Dirección Superior.
- 7) Dar fundamento técnico al Informe Final.
- 8) Poder hacer sugerencias y recomendaciones constructivas que tiendan a mejorar el sistema operativo.
- 9) Determinar que exista documentación que refleje todas las transacciones realizadas.
- 10) Controlar que no se realicen compras innecesarias.
- 11) Evaluar si hay proveedores favorecidos

Control interno

Cuestionario

Seguidamente se expone a continuación un programa de preguntas para poder realizar el relevamiento del control interno en el circuito bajo análisis

a) En cuanto a la organización

1. Dónde y por quien se efectúan las operaciones de compras?
Dichas operaciones están centralizadas?
En caso contrario, existen motivos que justifiquen la descentralización de las funciones de compras?
2. Depende la función de compras de un nivel jerárquico adecuado?
De quién?
3. Están las funciones de compras debidamente separadas de las funciones de Recepción, Expedición, Caja-Desembolsos, Contaduría-Control de Existencias, Contaduría-Cuentas a Pagar, Almacenes.
4. Existen Normas o Procedimientos para comprar.

b) En cuanto al sistema de compras:

1. ¿Se usan técnicas para establecer que las adquisiciones se hacen en base a la relación Costo-Beneficio?
2. ¿Se realizan las compras únicamente en base a solicitudes firmadas por funcionarios autorizados?
3. ¿Son las cantidades requeridas calculadas en base a métodos cuantitativos adecuados?
4. ¿Es correcto el momento en que se realiza el pedido?
5. ¿Se mantiene información actualizada y estadística de precios, que permitan detectar los momentos oportunos?
6. ¿Se solicita cotización de precios a los proveedores?
Se mantiene un registro de cotizaciones realizadas y las recibidas?
¿Se exigen explicaciones por escrito en los casos en que la compra fue realizada a quien no ofreció la cotización más baja?
7. Se consideran en las compras:
 - ¿Proveedores oficiales o certificados?
 - ¿Antecedentes del proveedor?
 - ¿Calidad del producto?
 - ¿Precio?
 - ¿Condiciones de venta?
 - ¿Plazo de entrega?
 - ¿Forma de pago?

¿Descuentos o bonificaciones especiales?

8. ¿Quién autoriza la compra?

9. ¿Se utilizan adecuados medios de transporte de los productos adquiridos?

¿Propios o de terceros?

10. En el transporte se tiene en cuenta:

¿Seguridad, velocidad, costo, forma de pago?

11. ¿Existe una política adecuada de seguro adecuada para la mercadería en tránsito?

c) En cuanto a las órdenes de compra :

1. ¿Se preparan O/C para todas las adquisiciones?

2. Se indica en la Orden de Compra:

¿Descripción detallada del artículo y su calidad?

¿El precio?

¿La cantidad?

¿Plazos de entrega?

¿Condiciones de pago?

¿Bonificaciones y descuentos?

3. Están las Órdenes de Compra:

¿Selladas?

¿Pre-numeradas?

¿Autorizadas?

¿Por quién?

4. ¿Cuántas copias se preparan de las Órdenes de Compra?

5. Reciben copia:

¿Contaduría?

¿Producción?

¿Recepción?

¿Solicitante?

¿Seguimiento?

¿Compras?

6. Son controladas numéricamente las Órdenes de Compra con los sectores:
¿Compras, Contaduría, Recepción, Almacenes, Producción y Seguimiento?
7. ¿Existen normas sobre autorizaciones de compras basadas en el monto o límite de la misma? ¿El mismo es ajustado periódicamente? ¿Cómo?

d) En cuanto al sistema de revisión

1. Son los precios de las compras revisados por un funcionario ajeno las compras con el fin de determinar si las mismas fueron efectuadas a los precios y condiciones más favorables para la
¿Empresa?
¿Quién lo hace?
¿Con qué frecuencia?
2. Si se requieren autorizaciones especiales para ciertas compras debido a su clase, cantidad u otras limitaciones:
Quién hace el control?
Con qué frecuencia?

e) En cuanto al seguimiento de las compras:

1. Se mantiene por separado los pedidos no cumplidos en:
¿Compras, Contaduría, Recepción, Almacenes, Producción y Seguimiento?
2. Aseguran los procedimientos y normas vigentes:
¿Un adecuado seguimiento de las compras?
¿Un sistema de reclamos a proveedores?
¿Una información periódica de las Órdenes de Compra no cumplidas?
3. Existen archivos adecuados que contengan:
¿Antecedentes de los proveedores?
¿Pedidos realizados?
¿Órdenes de Compra emitidas?
¿Informes de Recepción?
¿Informes de Control de Calidad?
¿Cotizaciones recibidas?
¿Listas de Precios recibidas?

f) En cuanto al personal:

1. Los empleados del sector de Compras rotan por otros sectores:

- ¿Dentro del mismo Departamento?
- ¿Por otros Departamentos de la misma Organización?
- ¿Con qué periodicidad?

g) En cuanto a cambios en la negociación:

1. Son los cambios surgidos en la negociación:
 - ¿Gestionados por el sector Compras?
 - ¿Autorizados?
 - ¿Por quién?

2. Todos los que recibieron copia de la O /C reciben los cambios ocurridos.

Programa de auditoría

El programa de auditoría, tiende a lograr un conocimiento profundo de la función de compras y de la administración de dicha operación:

a) Organización: debemos conocer si hay en la empresa:

1. Una “Política de Compras” y cuál es el “Control” que ésta tiene y cómo se están cumpliendo ambas en la realidad.

2. Una “Política de Aprobación de Compras” y cuál es su “Control” y también se debe conocer quiénes son los individuos que pueden aprobar las compras y hasta qué monto o límite.

3. Una “Política de Precios” y cómo se “Controla” y quién fija los plazos de pago y la forma en la que se pagarán las deudas contraídas.

Una vez conocidas las políticas de la Empresa debemos confeccionar un Organigrama del Sector, que nos permitirá conocer las líneas de autoridad y dependencia de los miembros del mismo. También debemos conocer si las compras se realizan en forma centralizada o descentralizada.

Las funciones y responsabilidades deben ser:

1. Claras, que no permitan dudas o alternativas.
2. Perfectamente definidas, es decir precisas.
3. Ampliamente conocidas en el sector, y en lo posible fuera, de éste.
4. Expresadas por escrito.
- 5.

A esta altura del trabajo debemos conocer si existe:

1. Manual de Compras y Normas o Procedimientos de Compras.
2. Cursogramas o flujogramas de los principales circuitos o formularios tales como el “Requerimiento, Pedido o Solicitud de Compra” y la “Orden de Compra”.

Para determinar el grado de responsabilidad que tienen los funcionarios para poder realizar compras, debemos conocer la “Matriz de Autorizaciones”, que nos brindará la información necesaria que permitirá conocer que personas pueden comprar tal producto y en qué cantidad, tanto en unidades como en valores. Es decir, cuál es el límite que tiene cada individuo para poder efectuar una compra. De esta manera se puede hacer una verificación respecto a si se extralimitaron en las adquisiciones.

b) Recursos materiales: Para tener eficiencia operativa se debe contar con el personal idóneo, con las instalaciones adecuadas y con el equipo tecnológico acorde

En cuanto a las instalaciones, debemos hacer un plano del sector y establecer como se distribuyen los empleados dentro del mismo. Debemos determinar si son adecuados los lugares para recibir proveedores, y si la oficina cuenta con los recursos adecuados para efectuar las funciones, por ejemplo las cotizaciones y la selección del proveedor se hacen en forma rápida, pero la confección de la Orden de Compra se demora. En cuanto a los equipos es necesario contar con un adecuado sistema de teléfonos, fax, correo electrónico.

c) Sistema operativo: Aquí corresponde el estudio y evaluación del procedimiento operativo para poder conocer los siguientes aspectos:

1. Si hay una buena división del trabajo y cuál es la base de esta clasificación (por productos, por sectores, por precios, etc.)
2. Si hay rotación en las funciones para que todos tengan conocimiento del sector, y que ante distintas alternativas no se perjudique el proceso de adquirir bienes.
3. Si los compradores toman licencias y /o vacaciones, esto permite detectar si existen irregularidades y que salgan a la luz en el momento de producirse la ausencia en cuestión.
4. Si existe un adecuado control de la información y cuál es el control que se realiza.
5. Si la operativa es eficiente y permite asegurar que se cumple con lo previsto.
6. Si hay posibilidad de mejorar, hecho que siempre es factible dentro de la administración de la empresa.

Sabemos que toda compra está precedida de una necesidad y por la comunicación de esa necesidad, entonces se pone en funcionamiento el mecanismo de solicitud y autorización de compra.

Por consiguiente debemos conocer:

1. Método operativo existente y formularios que se utilizan.
2. Estructura de autorización, es decir cuál es el límite en cuanto a monto que tienen los firmantes.
3. Método que se utiliza para las compras especiales o de los Bienes de Uso.
4. Debemos informarnos si existen relaciones independientes del sector de compras, entre los proveedores y el personal de los departamentos usuarios. Esta relación puede ser entablada en forma personal, telefónica o por correspondencia.

Una vez que se **autorizó** una compra entra en funcionamiento el operativo de adquisición.

Muchas empresas para comprar buscan la oportunidad favorable, que es el momento donde la oferta es mayor, y por lo tanto, el precio tiende a disminuir. También hay que tener en cuenta el lote óptimo de compra o cantidad económica, ya que adquiriendo lotes significativos el comprador tiende a manejar el precio, porque el vendedor al colocar una cantidad importante trata de bajar el precio para no perder la operación.

Los dos tipos de compras más frecuentes en las empresas:

- a) Compras **repetitivas, constantes o regulares**
- b) Compras **no repetitivas, accidentales o de única vez.**

Dentro de cada categoría se hace una cuantificación de acuerdo a su importancia en significativa y no significativa.

A veces es necesario realizar modificaciones en las especificaciones originales y éstas deben ser autorizadas por el usuario, lo que significa que si no se puede adquirir un bien por su falta en el mercado, la decisión del cambio de especificaciones solo las debe dar el usuario de esa necesidad. Lo normal es buscar más de un proveedor para satisfacer una necesidad, por lo tanto la empresa debe tener un procedimiento de búsqueda de cotizaciones en posibles o futuros proveedores. Las cotizaciones deben ser hechas por escrito, y posteriormente archivadas en legajos de compras.

Una vez entregados los productos por el proveedor, éste deberá conocer cuál es el método que se sigue cuando hay diferencias entre la cantidad requerida y la recibida. Es decir, hasta donde se admite el exceso o el defecto de la entrega.

Debemos indagar si existen compras **Directas**, o sea que no se hacen por intermedio del Departamento de Compras. Es normal que se hagan de una **Caja Chica o Fondo Fijo**. Por lo tanto hay que conocer cuáles son los procedimientos y límites (monto y autorización) de éstas.

Es conveniente que cuando se hacen compras directas, luego se informe al **Sector Compras**.

d) Registros, documentación e informes: Normalmente los sectores de compras tienen una base de datos que contienen todos los registros identificatorios de los proveedores. Este archivo debe estar actualizado, es decir, deben estar incluidas las altas, bajas y modificaciones al día. Debe brindar la mayor información sobre cotizaciones, productos, precios y operaciones concretadas.

Con respecto a la documentación, el auditor debe realizar las siguientes funciones:

1. Verificación de cantidades y cálculos.
2. Verificación de las imputaciones (Código de Proveedores, de Insumos, de Cuenta Contable, etc.)
3. Control de autorizaciones.
4. Examen de documentación respaldatoria de las transacciones realizadas.
5. Evaluación de las condiciones y plazos de pago. Bonificaciones y descuentos por pronto pago que otorgan los proveedores.
6. Estudio del trámite del Pedido de Compra.
7. Evaluación del circuito de la Orden de Compra mediante su seguimiento.
8. Estudio del proceso de compra, recepción y pago de la factura.
9. Estudio de los motivos de las Órdenes de Compra retenidas.
10. Estudio de las Órdenes de Compra sin cumplir o pendientes.

El auditor debe hacer un relevamiento de los archivos que se utilizan. Normalmente están organizados en función del documento base:

Solicitud de Compra:

1. Cumplidas
2. A cotizar
3. Sin cumplir

Orden de Compra:

1. Por proveedor
2. Por comprador
3. Cumplidas

e) La orden de compra: Es el documento base del circuito de compras, por lo tanto su estudio permite conocer una operación desde su nacimiento (cuando se conoce una necesidad), hasta el final o cumplimiento definitivo, es decir el pago y su posterior archivo.

El objetivo de este estudio consiste en poder asegurar que el interés o patrimonio de la organización no es perjudicado o disminuido como consecuencia de operaciones improcedentes. Cuando se realiza esta revisión, es conveniente tomar un período (2 o 3 meses) y observar que ha pasado en él.

El trabajo del Auditor consiste en relevar datos que puedan sustentar una opinión y se debe concentrar en:

1. Determinar si hay Órdenes de Compra repartidas entre distintos proveedores. En estos casos debemos tener en cuenta:

- ◆ Motivos que generan la división.
- ◆ Cantidad y proporción adjudicada por proveedor.
- ◆ Precios y condiciones de pago por proveedor.

2. Determinar si existen proveedores favoritos y estudiar:

- ◆ Identificación de los insumos.
- ◆ Cantidades.
- ◆ Monto mensual y anual.
- ◆ Comparar con otros proveedores (Precio y Calidad)

3. Estudiar las compras efectuadas por cada uno de los compradores.

4. Estudiar el caso de aquellas compras realizadas a proveedores cuya cotización no fue la menor.

5. Detallar si las especificaciones originales fueron cambiadas, y se les informó a los usuarios.

6. Detallar las Órdenes de Compra que se pagaron por adelantado:

- ◆Porcentaje
- ◆Período que demoraron en rendir

7. Describir el sistema de compras de Bienes de Uso.

8. Determinar en las Órdenes de Compra:

- ◆Insumos que no detallan precio.
- ◆Insumos en los que se detallan los precios sujetos a variación.

9. Describir el sistema que se utiliza para las entregas parciales.

10. Detallar aquellas Órdenes de Compra que no especifican:

- ◆Cantidad
- ◆Precio
- ◆Fecha de Entrega
- ◆Calidad
- ◆Especificaciones técnicas.

11. Estudiar si se realiza el seguimiento de la Orden de Compra y si se disminuyen las entregas parciales.

12. Verificar si se adquieren insumos que se pueden fabricar en la misma empresa.

13. Estudiar si el Departamento de Compras posee elemento humano lo suficientemente capacitado para:

- ◆Definir la correcta calidad de los insumos.
- ◆Aprovechar la tendencia de los mercados.

14. Detallar la cantidad de casos urgentes ocurrido en el período en análisis

15. Estudiar las discrepancias entre las cantidades:

- ◆ Pedidas y Compradas
- ◆ Compradas y Entregadas.

16. Estudiar si existen casos donde se tomaron como parte de pago, bienes de la empresa
17. Detallar la existencia de O / C que contienen contratos a largo plazo
18. Detallar las O / C que incluyen el flete y / o seguro.
19. Detallar los casos donde los propios sectores o usuarios realizan las compras en forma directa.
20. Asegurar que cada O / C tiene una solicitud o requerimiento debidamente autorizado, y en lo posible si está la compra asignada al Presupuesto de Compras de la Empresa.
21. Determinar si se adelantan compras futuras.
22. Establecer cuantas son las O / C abiertas y que no se recibieron los artículos comprados.
23. Evaluar el importe de compras realizadas y no entregadas y determinar cuál es el endeudamiento a futuro y si la empresa está en condiciones de enfrentar ese pasivo.

f) Funciones colaterales: Debemos hacer un relevamiento de aquellas funciones adicionales que el sector Compras suele normalmente realizar. Por lo tanto debemos tomar nota si se realizan algunas de las siguientes funciones:

1. Autorizar pago a proveedores
2. Fijar las prioridades de Compra y de Pagos.
3. Venta de desechos, rezagos, etc.
4. Quema y destrucción de insumos y productos terminados.

Secuencia natural de las operaciones del circuito

Las fases que comprende son:

FASE 1: Solicitud de compras

El procedimiento de compras comienza con la detección de la necesidad de reponer o adquirir un bien. La primera diferenciación consiste en distinguir entre 1) bienes incorporados al **stock de Almacenes**, cuyo consumo es repetitivo, y 2) bienes de consumo habitual requeridos por otros sectores de la empresa y por lo tanto no incluidos en el catálogo de Almacenes.

En el primer caso **Almacenes** emitirá un **pedido de reposición**, y en el segundo, el sector interviniente formulará una **requisición de compra**.

El procedimiento de Reposición debe considerar la presencia de tres niveles de existencias:

- **Nivel mínimo de stock:** Cantidad mínima de producto que se estima que debe existir mientras se espera su reposición efectiva en el Almacén. Por debajo de este nivel se puede poner en riesgo el cumplimiento de los programas de producción (por insuficiencia de insumos)
- **Nivel máximo de stock:** Corresponde a un nivel tal que si la existencia supera al mismo, produciría un bloqueo innecesario de capital de trabajo, que podría ser utilizado para otros fines, ya que de acuerdo con el programa de producción nunca se requerirá el uso de excedente de material.
- **Nivel de punto pedido:** Significa un nivel de existencia superior al stock mínimo, debido a que toma en consideración el tiempo que transcurre desde que se inicia el trámite de reposición, hasta que el material se encuentra ya en **almacenes**, y durante el cual el artículo continúa consumiéndose en la producción. **Punto de pedido** se determina, también, tomando en consideración los programas de producción y, en consecuencia, los planes de consumo previstos. Junto con el punto de pedido se fija el tamaño óptimo del lote que se necesita.

Si bien la emisión del **pedido de reposición** puede ser el resultado de una función automática del sistema, debe preverse la existencia de límites para la autorización de la compra, debido a que ello configura una futura obligación de pago. Por lo tanto, deben quedar definidos niveles jerárquicos de autorización. El pedido de reposición y su autorización deben ser comunicados al responsable de **Compras**. Por razones de control, el pedido de reposición debe contener un número de identificación, de modo que se observe una secuencia numérica ininterrumpida en su emisión.

El sistema debe prever un archivo de **pedidos de reposición** que incluya los datos que permitan identificar cada transacción, para evitar que se repitan pedidos de un mismo artículo. Puede ocurrir que, antes de que ingrese en la empresa el artículo previamente solicitado, se genere automáticamente un nuevo pedido, duplicando así la solicitud. También debe preverse posibles entregas parciales del proveedor, por lo que deberá dejarse constancia de tal circunstancia en el archivo **de pedidos de reposición**. De manera que el programa detector del punto de pedido deberá analizar, antes de emitir el pedido, cual es el estado registrado en el archivo respectivo (solicitud en trámite) En el caso de recibirse en **Almacenes** la totalidad del pedido, deberá cancelar la registración de “estado pendiente”.

FASE 2: Exploración de proveedores

Esta fase comienza con la recepción (o toma de conocimiento), por parte del **Departamento de Compras**, de los datos relativos a un pedido. El trámite de exploración de proveedores tiene el propósito de

identificar cuáles son aquellos proveedores que podrían satisfacer el pedido. Para ello debe disponerse de un archivo que incluya datos fijos de los proveedores: código, razón social, dirección, teléfono, e-mail, fax, número de identificación tributaria/previsional, situación frente al IVA (impuesto al valor agregado), código y descripción de los productos que puede suministrar, y otros datos variables o semifijos que se refieren a la performance del proveedor a lo largo de su relación comercial con la empresa compradora. Estos datos pueden ser: precios, condiciones de pago, plazos de entrega, calidad, grado de cumplimiento, servicio posventa, y todo otro atributo que pueda ser de utilidad en el momento de la comparación con otros proveedores, como la determinación de aquéllos a quienes se les solicita cotización para la nueva operación en marcha.

El sistema debe prever que el acceso al archivo de proveedores puede efectuarse por código de producto, por código de proveedor, por fecha de operaciones anteriores o por número de orden de compra de transacciones previas. Esto supone que este archivo se mantiene permanentemente actualizado, constituyendo un verdadero historial de proveedores.

El referido archivo servirá de base para solicitar cotización a un determinado número de posibles proveedores (cuya cantidad dependerá de la política fijada por la empresa, reflejada en los manuales de procedimiento, y teniendo en consideración el monto de la operación en gestión)

El **pedido de cotización** a proveedores deberá ser enviado a través de formularios impresos, o bien, en los casos de disponer de alta tecnología informática, a través de transmisión electrónica de datos; por ejemplo por medio de EDI (*Electronic Data Interchange*, Transmisión electrónica de Datos). Esto último será posible en la medida que los proveedores dispongan también de la misma tecnología.

El Pedido de Cotización deberá contener como mínimo los siguientes datos:

- Descripción precisa y completa del o de los artículos sobre los cuales se solicita cotización y, si existen, condiciones especiales de entrega (tipo de empaque, etc.)
- Cantidad. (posibilidad de aceptar o no, aproximadamente).
- Precios (bajo distintas condiciones de pago, posibilidad de descuento).
- Fecha de entrega.
- Plazo de mantenimiento de la oferta.
- Lugar de presentación de la oferta y fecha tope de recepción de la oferta.
- Fecha y hora de apertura de los ofrecimientos.

FASE 3: Adjudicación de la compra

La recepción de las cotizaciones de los oferentes consultados puede efectuarse en distintos momentos y dentro del plazo otorgado, pero la toma de conocimiento de su contenido debe ser efectuada una sola vez; de lo contrario, se quitaría transparencia a la operación, que es lo que se necesita resguardar.

El proceso de la selección de la mejor oferta es complejo, en razón de la diversidad de atributos que deben considerarse y, fundamentalmente, como consecuencia de la combinación de los mismos: puede ofrecerse el mejor precio, pero puede no coincidir con la mejor calidad, la mejor financiación o el plazo de entrega más conveniente; las combinaciones de situaciones pueden ser múltiples. Cada uno de éstos atributos podrá tener un índice (una ponderación, como ya se explicó), de manera que tenga un “peso” (influencia) sobre la decisión.

En razón de la importancia de la decisión, deberá documentarse la información que sirve de antecedentes, de manera que la adjudicación sea consecuencia de un razonamiento a través del cual se justifique tal decisión.

El proceso de evaluación de ofertas quedará registrado en un elemento que consistirá en una **planilla comparativa**.

La decisión sobre la adjudicación se ejecuta a través de una **orden de compra**. Este documento deberá contener toda la información que permita una precisa definición de la transacción, a efectos de evitar posteriores conflictos con el proveedor adjudicado como consecuencia de la falta de precisión en los términos acordados.

El contenido de la **orden de compra** debe ser comunicado, además de al proveedor, a los sectores **Recepción** (para que tomen conocimiento del compromiso asumido por la empresa y puedan planificar su actividad) y **Cuentas a Pagar** (para incorporar esa información al legajo de pago).

También es importante señalar que por razones de control (y para facilitar la existencia de pistas de auditoría), las órdenes de compra deben mantener una numeración secuencial ininterrumpida que permita identificar la operación a la que pertenecen. Los sectores que reciben esa comunicación, deberán controlar la integridad de la secuencia numérica.

FASE 4: Recepción de la mercadería

En el tiempo que transcurre entre la emisión de la Orden de Compra y la recepción de la mercadería comprada, el sistema (preferentemente automatizado) debe efectuar un seguimiento del trámite, a efectos de evitar posteriores demoras por falta de acción en el momento oportuno. O sea, la intención es tener bajo control las diferentes etapas del proceso de compra. La mercadería comprada llega al sector Recepción acompañada por un **remito** (normalmente de varios ejemplares).

La función del sector Recepción (además del manipuleo físico del material) es controlar el material sobre la base de lo registrado en el Remito y en los datos de la respectiva Orden de Compra (de lo que ya se tiene conocimiento). A éste trámite, puede agregarse la necesidad de efectuar también un proceso de Control de

Calidad (este último a cargo del personal especializado). Si esto no puede ejecutarse simultáneamente con el control de la cantidad física, se dejará constancia de esa circunstancia (“calidad a revisar”) en el ejemplar del Remito que queda en poder del proveedor, con la conformidad de recepción por parte del sector Recepción.

Es conveniente que el control de calidad se efectúe siempre antes de que la mercadería –aceptada previamente la cantidad- sea ingresada en el sector Almacenes. La constancia de conformidad respecto de la cantidad y calidad de la mercadería recibida debe quedar asentada en el ejemplar del Remito que queda en poder de la Empresa

Además de lo antes mencionado, el sector Recepción, debe emitir el **parte de recepción**. Es un documento que recoge los datos de identificación de la transacción, que actúa como elemento de control sobre toda la mercadería ingresada a la empresa. A estos fines, ese documento debe mantener una numeración secuencial ininterrumpida, que asegure que todos los activos ingresados queden registrados. El contenido del **parte de recepción** debe ser comunicado a los sectores de: Compras (para actualizar el registro de O / C pendientes de cumplimiento), Cuentas a Pagar (para incorporarlo al legajo de pago, en formación) y a Almacenes (junto con la entrega de la mercadería).

Una situación particular se presenta en los casos de entregas parciales. En este caso se debe dejar constancia en los respectivos registros, con el fin de asegurar el seguimiento del trámite hasta su total finalización.

FASE 5: Almacenamiento de la mercadería

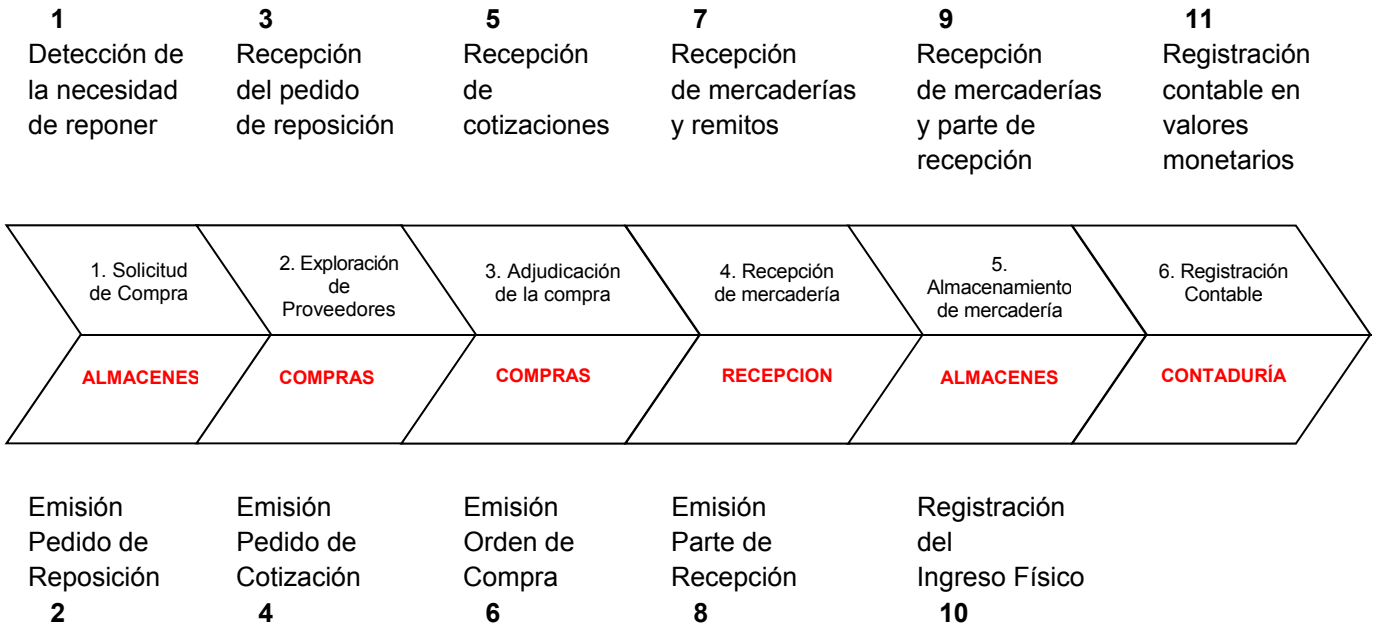
El destino transitorio de la mercadería recibida es **almacenes**, donde permanecerá hasta que sea incorporada al proceso productivo (se supone a la mayor brevedad, para evitar utilización innecesaria de capital). Junto con la mercadería, Almacenes recibirá también un ejemplar del Parte de Recepción, o bien, una comunicación por red electrónica que contenga los datos necesarios, para administrar el inventario de materias primas y materiales. En función de ese ingreso, Almacenes depurará sus registros de Pedidos de Reposición Pendientes y actualizará (dará ingreso físico) los registros de existencias.

FASE 6: Registración Contable

El ingreso de mercadería comprada significa que la operación quedó perfeccionada (el proveedor entregó la cosa mueble). Por lo tanto la transacción debe ser contabilizada, aunque todavía no se haya recibido la factura del proveedor (la compra se efectuó en cuenta corriente).

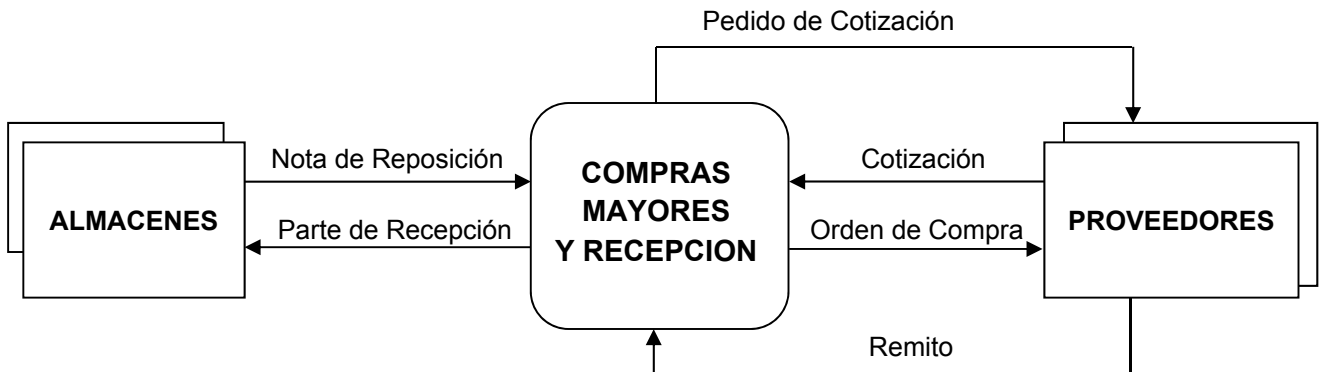
Gráfico N° 3
Secuencia natural del procedimiento
COMPRAS MAYORES Y RECEPCION

INPUT (límite inicial)



OUTPUT (Límite final)

Cuadro N° 4
Modelo de DFD de Compras Mayores y Recepción



Características del informe de auditoría operativa

Concluido el Trabajo de Campo, el auditor tendrá como responsabilidad la confección del Informe de Auditoría como un producto final de este trabajo. El informe contendrá el mensaje del Auditor sobre lo que ha hecho y como lo ha realizado, así como los resultados obtenidos. Es el medio por el cual el Auditor comunica las conclusiones relativas a la evaluación de la gestión del ente, o de determinados sectores de éste.

Concepto

Es el documento emitido por el Auditor como resultado final de su examen y/o evaluación, incluye información suficiente sobre observaciones, conclusiones de hechos significativos, así como recomendaciones constructivas para superar las debilidades en cuanto a políticas, procedimientos, cumplimiento de actividades y otras.

Importancia

El **informe de auditoría**, reviste gran importancia, porque suministra a la administración de la empresa, información sustancial sobre su proceso administrativo, como una forma de contribuir al cumplimiento de sus metas y objetivos programados. El informe a través de sus observaciones, conclusiones y recomendaciones, constituye el mejor medio para que las organizaciones puedan apreciar la forma como están operando. En algunas oportunidades puede ocurrir que, debido a un descuido en su preparación, se pierde la oportunidad de hacer conocer a la empresa lo que realmente desea o necesita conocer para optimizar su administración, a pesar de que se haya emitido un voluminoso informe, pero inadvertidamente puede estar falto de sustentación y fundamento adecuado; en consecuencia su contenido puede ser pobre; con esto queremos hacer resaltar el hecho de que, el Informe debe comunicar información útil para promover la toma de decisiones. Lamentablemente esto no se logrará si el informe revela pobreza de expresión y no se aportan comentarios constructivos.

Redacción del informe

La Redacción se efectuará en forma corriente a fin de que su contenido sea comprensible al lector, evitando en lo posible el uso de terminología muy especializada; evitando párrafos largos y complicados, así como expresiones grandilocuentes y confusas. La **redacción del informe** debe merecer mucha atención y cuidado de parte del auditor para que tenga la acogida y aceptación que los empresarios esperan de él, en este sentido el Informe debe:

- Despertar o motivar interés.
- Convencer mediante información sencilla, veraz y objetiva.

Requisitos del informe

a) Claridad y Simplicidad

La Claridad y Simplicidad, significan introducir sin mayor dificultad en la mente del lector del informe, lo que el Auditor ha escrito o pensó escribir. A veces lo que ocasiona la deficiencia de claridad y simplicidad del informe es precisamente la falta de claridad en los conceptos que el Auditor tiene en mente, es decir, no hay una cabal comprensión de lo que realmente quiere comunicar, asimismo cuando el Informe está falto de claridad, puede dar lugar a una doble interpretación, ocasionando de este modo que, se torne inútil y pierda su utilidad. En consecuencia, para que el informe logre su objetivo de informar o comunicar al cliente, el Auditor:

- Evitará el uso de un lenguaje técnico, florido o vago.
- Evitará ser muy breve.
- Evitará incluir mucho detalle.
- Utilizará palabras simples, familiares al lector, es decir, escribirá en el idioma que el lector entiende.

b) Exactitud

La exactitud, es esencial en todo Informe, no solamente en lo referente a cifras, sino en cuanto a hechos. El contenido del Informe debe estar sustentado en evidencias susceptibles de ser demostradas en cualquier circunstancia; por consiguiente el Informe no debe contener conceptos errados. Nuestra misión respecto a la exactitud, es presentar información digna de creencia y confiabilidad, es decir que no genere duda, porque si esto último ocurriera, el Informe perdería su validez y como consecuencia podría devenir en demérito para el profesional.

c) Concisión

El hecho de que un Informe sea conciso, no significa que su contenido sea corto, lo que se quiere es que su contenido sea breve, ya que muchos informes pueden ser amplios porque las circunstancias así lo requieren; sin embargo no deben incluir hechos impertinentes, superfluos o insignificantes. El informe conciso no debe contener conceptos que no ayudan a entender el tema principal del informe, es decir, no debe incluir demasiado detalle que afecte el concepto principal del informe. Es oportuno considerar que, por lo general el informe debe ser conciso como los que se presentan al Directorio y más detallado cuanto se presenta a otros niveles inferiores.

Los informes deben ser breves por lo siguiente:

- Su preparación es menos costosa.

- Los informes largos pueden ser algo complicados y difíciles de analizar, además por lo general no tienen una organización uniforme.
- La verborrea generalmente da énfasis a detalles sin mayor trascendencia.
- Los informes largos provocan comentarios indebidos o dan una mala impresión sobre su falta de operatividad.

d) Oportunidad

Los Informes, deben ser oportunos, de modo tal que la administración de la empresa pueda tomar acción inmediata; aun cuando la auditoría no haya sido concluida, debe informarse a tiempo para que se vaya apreciando el progreso alcanzado y dar a conocer los hechos sobresalientes, porque de otra forma, los informes atrasados pierden valor a pesar de que hubieran sido muy bien preparados; en consecuencia los asuntos pendientes de solución que ocasionan demoras, deben tratarse a su debido tiempo durante el trabajo de campo; y, es preferible sacrificar la forma de su presentación, en beneficio de la oportunidad, en casos especiales.

e) Utilidad

El informe es útil cuando informa lo que la empresa solicitó, es decir, si el contrato fue examinar el área de ventas, pues debemos informar sobre esa área, de tal manera que la empresa conozca la situación, los problemas, las conclusiones, recomendaciones y otros aspectos de interés; esto es justamente lo que el informe debe satisfacer realmente para que la empresa pueda tomar decisiones adecuadas y, en consecuencia se aprecie la utilidad del informe; sobre el particular, es bueno recalcar que toda deficiencia comentada, debe ir acompañada de su correspondiente recomendación. Un informe será útil si reúne además de los otros requisitos señalados para su redacción como: claridad y simplicidad, exactitud, concisión, oportunidad, tono constructivo, sustentación adecuada e integridad también cumple el siguiente principio: **“Sabiduría es saber qué hacer; habilidad es saber cómo hacerlo”**.

f) Tono

El informe, debe tener un tono constructivo apropiado a la circunstancia para la cual fue solicitado, con esto queremos significar que, deben tomarse en consideración las virtudes de la cortesía y el respeto; además no deben menospreciarse los métodos de trabajo o cualquier accionar del cliente, no debe utilizarse jerga y, es preferible omitir el nombre de las personas involucradas e indicar solamente sus cargos. Deberá tenerse cuidado en seguir una misma forma de redacción a lo largo de todo el informe; generalmente se escribe en tercera persona; y los títulos o encabezamientos de las observaciones deben llamar la atención hacia una inmediata corrección o acción de parte de la empresa auditada.

g) Sustentación adecuada

El informe debe basarse en evidencias, las mismas que deben estar amparadas en documentos, pruebas u otros elementos de juicio objetivos, que permitan demostrar la validez de las observaciones; así mismo esa objetividad debe incluir una clara diferenciación entre lo que son: hechos, opiniones y, declaraciones.

h) Integridad

Además de las características o requisitos ya indicados, el informe debe ser Integral, es decir, no debe emitirse informes por separado, de otros especialistas; además debe contener todos los elementos o partes que lo integran, desde la introducción hasta las recomendaciones, con el fin de tener una información completa.

Como síntesis de este tema sobre los requisitos que debe cumplir el auditor a la hora de plasmar en el Informe sus conclusiones son:

Seguro	Respaldo con evidencia
Objetivo	Concreto
Conciso	Práctico
Oportuno	Que se refiera a temas relevantes (y en el momento preciso)
Claro	No utilizar términos muy técnicos

Estructura del informe

No existe una estructura modelo en la redacción del informe de auditoría operativa, ya que es muy difícil opinar uniformemente, sobre una gran variedad de actividades administrativas de diferente alcance, que no tienen una misma base inicial y final, como es el balance general en la auditoría financiera; en consecuencia en este tipo de examen administrativo, el Auditor no dictamina, solo emite opiniones, considerando una serie de factores o características propias de la actividad, operación o área examinada, además de los principios administrativos y normatividad existente.

Definición del contenido: El contenido se define de la forma siguiente:

Síntesis

La Síntesis del Informe tiene por finalidad resumir la opinión del Auditor indicando las observaciones más significativas e importantes del Informe. Se prepara principalmente para informar al lector del informe, generalmente personas importantes que no disponen del tiempo suficiente para leer el íntegro del informe, sobre el contenido fundamental de éste para motivarlo a tomar las acciones correctivas.

Introducción

Consiste en la descripción en forma narrativa los aspectos relativos a la empresa o entidad auditada. La información introductoria que se presenta expone, sobre los antecedentes, objetivo, alcance y naturaleza de la empresa a examinar. En esta parte de la información introductoria, el auditor señalará el motivo que originó la auditoría efectuada. La manifestación puede ser presentada según el caso, si obedece la realización del examen al cumplimiento **del Plan de Auditoría Anual** (cuando se trata de la ejecución de auditoría de acuerdo a la programación anual que cumple la Oficina de Auditoría Interna de una empresa o entidad), o si es hecha por denuncias recibidas o a pedido de la misma Oficina de Auditoría Interna o por una Sociedad de Auditoría previo contrato en este último caso. Por último se debe consignar o indicar la fecha de inicio y finalización del trabajo de campo o de la auditoría propiamente dicha.

Objetivo

Se consideran los objetivos de la auditoría administrativa, que varían de acuerdo a la naturaleza de las funciones del área examinada. Ejemplo: Si se practica la auditoría administrativa en el Área de Trámite Documentario y Archivo, los objetivos serán:

I) **Evaluar** el grado de eficiencia y eficacia de las normas y procedimientos que comprende el proceso integral de la administración documentaria de la empresa.

II) **Determinar** el grado de orden, conservación, protección y clasificación del archivo de la entidad, así como la oportunidad de su servicio

Alcance

Se debe especificar el alcance del área examinada, los aspectos a examinar, los funcionarios responsables y la comisión encargada de la auditoría administrativa

Comisión encargada

Se consignan los nombres, apellidos y cargos de los auditores que tienen la responsabilidad de practicar la auditoría operativa.

Naturaleza de la empresa

Consiste en un breve resumen de la constitución y autorización legal para el funcionamiento de la empresa o entidad, indicando su organización, el capital social, el giro o actividades principales o secundarias y al personal con que cuenta.

Observaciones

Las Observaciones de la auditoría son las informaciones que el auditor presenta sobre las deficiencias o irregularidades encontradas durante el examen, debiendo contener en forma clara y lógica los asuntos de importancia suficientemente comprensible para los que tener que ver con el informe todas las observaciones deberán ser objeto y basadas en hechos y respaldadas en los Papeles de Trabajo. Los informes de auditoría presentarán las observaciones que no tienen solución inmediata, las de menor importancia deben ser dados a conocer a los responsables durante el trabajo de campo para su solución inmediata. Durante el curso del examen, el auditor agotará todos los medios razonables a su alcance a fin de permitir las pruebas documentarias suficientes para absolver las observaciones que el auditor encuentre.

No se expedirá ningún informe de auditoría en forma final sin otorgarles a los administradores la oportunidad de discutir las observaciones y presentar sus puntos de vista, excepto en caso de fraude o desfalco. Estas acciones evitarán que los informes de auditoría contengan observaciones y conclusiones que no estén debidamente sustentadas, o en todo caso, hubiese sido posible solucionarlas en el transcurso de la ejecución de la auditoría

Conclusiones

Constituyen el resumen de las observaciones sobre las irregularidades y deficiencias que son el producto del juicio profesional del auditor. Las conclusiones serán objetivas, basadas en hechos reales y adecuadamente respaldadas en los Papeles de Trabajo. Las conclusiones son enumeradas y presentadas en orden de importancia haciendo mención, si fuera necesario del nombre de los responsables que han incurrido en falta.

Recomendaciones

Las recomendaciones que presenta el auditor, luego de terminar de examinar el conjunto de operaciones y actividades de la empresa o entidad, las considera como sugerencias positivas que tienen por finalidad la solución de los problemas para colaborar a optimizar la eficiencia de la administración.

Las recomendaciones estarán orientadas a la mejor utilización de los recursos humanos, materiales y financieros de la empresa o entidad auditada. La importancia de las recomendaciones en que cumple uno de los fines de la auditoría, es decir, enmendar los errores que se vienen cometiendo que no son observados por los empresarios o funcionarios. Las recomendaciones son dirigidas al titular de la organización examinada a fin de que provea lo conveniente para su cumplimiento. Las recomendaciones del auditor serán presentadas en el informe de auditoría, en forma ordenada, considerando el grado de importancia de acuerdo a la presentación de las conclusiones.

Anexos

Son esquemas complementarios que se adjuntan a las auditorías administrativas cuando son necesarios y generalmente sirven de fundamento a las observaciones planteadas.

Errores comunes en la redacción del informe

La redacción del informe de auditoría, requiere mucho cuidado por su significatividad dentro del proceso de la auditoría; a veces el auditor hace un buen trabajo de campo pero no redacta el informe en la forma que debería hacerlo, sencillamente porque le falta capacidad de análisis, síntesis y capacidad informativa o de redacción; estos factores o condiciones no se consiguen lamentablemente al instante, sino con el transcurso del tiempo, es decir a través de la experiencia. Redactar el informe es difícil inclusive para el auditor talentoso

Revisión del informe en borrador

Antes de que el informe se emita definitivamente, es preciso revisarlo adecuadamente para salvaguardar la efectividad de los resultados que se informan y, cautelar el prestigio del Auditor. Sobre el particular se estima que, deben contemplarse los aspectos siguientes: Que el informe de auditoría esté de acuerdo con Las normas de auditoría, aplicables. Las normas o políticas establecidas por la propia sociedad de auditoría u órgano de control. Las cláusulas del contrato. Los criterios o parámetros correspondientes al área examinada. Los principios de administración. Los conocimientos y experiencias del Auditor. Las disposiciones del Colegio de Contadores Públicos u otros organismos vinculados, al respecto.

Conclusiones del trabajo

El Control de gestión y la Auditoría Operativa: ¿oposición o sinergia?

En todo lo que concierne al concepto de seguimiento del “agregado de valor” que representan ambos procesos, particularmente en situaciones de producción, es donde el control de gestión debe centrar su atención. En este sentido, la gestión de calidad total ya ha demostrado a los gerentes que tiene que testear permanentemente sus procesos para poder estar seguros de que están agregando un valor suficiente que justifique su existencia.

Para algunos, son metodologías y abordajes opuestos, en función del modo operativo, el enfoque y el ritmo de aplicación que plantea cada una; para otros el mejoramiento continuo es un imperativo estratégico de primer nivel, no descuidable en ningún momento y que se desprende de la misma esencia de la competencia empresaria, por lo que sencillamente se deben complementar ambos enfoques asegurando la existencia de un vínculo que asegure, explote y maximice una relación sinérgica.

Como hemos visto la auditoría operativa es la revisión de cualquier parte del proceso y métodos de operación de una empresa con el propósito de evaluar su eficiencia y eficacia. Así, un ejemplo de auditoría operativa podría ser la tarea de evaluar la eficiencia y precisión del procesamiento de sueldos y cargas sociales en un sistema de liquidaciones recientemente instalado. Otro ejemplo podría darse cuando se pretende evaluar la eficiencia, precisión y satisfacción del cliente en un determinado canal de distribución de la empresa. Existen autores y personas que prefieren denominar auditoría administrativa, auditoría de gestión o auditoría de desempeño en lugar de auditoría operativa a la revisión de organizaciones cuando se determina su eficiencia y efectividad. En cambio Arens y otros, no hacen ninguna diferencia, sino más bien tratan a estas expresiones como sinónimos.

Auditoría operativa: Es el examen crítico y sistemático respecto de la eficacia con que los responsables de una empresa o parte de ella consiguen los objetivos establecidos y a la eficiencia y economicidad con que se utilizan los recursos de la organización, con el propósito de emitir recomendaciones que permitan mejorar su gestión.

Control de gestión: Es el proceso a través del cual la gerencia de la empresa asegura los recursos y su empleo eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos prefijados.

Hemos analizado hasta acá la realidad de oposición o sinergia entre las funciones de auditoría interna y de control de gestión, dentro de una organización. En lugar de detenernos a señalar ventajas o limitaciones de una u otra función o enfoques de control, la idea de este trabajo es resaltar la necesidad de una verdadera integración de ambos conceptos, tal que **“una organización pueda realmente dejar de controlar para señalar, y controle para mejorar.”**

Bibliografía

- Alario, C. R. (2009). “Auditoría para Administradores”. Aplicación Tributaria S.A.. Arens, A. Loebbecke J.” Auditoría un Enfoque Integral”. 6ta edición.
- Harteneck López y Compañía. (1988). “Curso Básico de Auditoría”.
- Lardent A. R.(2001). “Sistema de Información para la gestión Empresaria”: Pearson Education S.A.
- Lattuca A. J. (2008). “Compendio de Auditoría”: Temas Grupo Editorial S.R.L.
- Ojeda, J.C. “Publicación revista D&G Profesional y Empresaria”.
- Rusenas R. (2001). “Auditoría Interna y Operativa. Fraude y Corrupción”: Editorial La Ley.
- Slosse, C y otros. (2010). Auditoría. Edición 2: Editorial La Ley.
- Vecchioli. M. (1999). “Teoría”.
- Wolinsky J. I.(2003). “Manual de Auditoría para la Gestión Empresaria”: Librería Editorial.

Los autores

Coordinador

Carlos Alberto Slosse

Contador público, licenciado en Administración y doctor en Ciencias Económicas, FCE, UBA. Profesor titular regular en la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP) y exdecano de la Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la Pontificia Universidad Católica Argentina (sede central- buenos aires). Autor de libros y trabajos aparecidos en revistas y publicaciones especializadas sobre temas de contabilidad, administración y auditoría.

Fue socio principal (ceo) de Price Waterhouse & co para el área Argentina/Bolivia. Subdirector de la carrera de contador público (FCE-UBA) y director de la subárea de ejercicio profesional- FCE-UBA. Miembro titular del consejo directivo del CPCE de la CABA. Ex director del CECYT (actualmente CENCYA), dependiente de la FACPCE. Consultor de empresas.

Autores

Lorena María Martires

Contadora Pública, especialista en Procedimiento Fiscal y Ley Penal Tributaria y Previsional. UNLP. Ayudante Diplomado de la cátedra Contabilidad VIII, (Auditoría), UNLP desde 1998, y desde 2015 Jefe de ayudantes diplomados en la misma cátedra. Autora de trabajos publicados en libro de cátedras y expuestos en jornadas de docentes de auditoría en otras Universidades y en seminarios. Docente del seminario "Auditoría del Siglo XXI", UNLP. Fue analista financiera en el Banco Central de la República Argentina y se desempeñó en distintas funciones en Entidades Bancarias desde 1995 hasta la actualidad, entre las que se destacan: jefe de equipo de Auditoria Interna, Asesora de Directorio BPBA y Analista de Riesgo.

Ana María Cóccaro

Contador Público (UNLP) y Magíster en Disciplinas Bancarias por la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP en convenio con la Università di Siena, Facoltà de Scienze Economiche e Bancarie, Italia). En 2009 fue distinguida con el premio Jerarquía del Área Técnica de la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP) por el trabajo "Una Aproximación Jurídica Contable hacia el Concepto de Patrimonio Ambiental". Es Profesora

Adjunta Ordinaria en la Cátedra de Contabilidad VIII- Auditoría de la UNLP y docente asociada en la Cátedra de Auditoría I y II de la Universidad Católica de La Plata. También es directora de la Cátedra Libre “Alejandro Korn”, dependiente de la Pro Secretaria de Arte y Cultura de la Presidencia de la UNLP. Autora de trabajos sobre temas de contabilidad y auditoría.

Hernán Rosso

Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata. Ayudante Diplomado de la Cátedra de Contabilidad VIII (Auditoría) de la Carrera de Contador Público. Dentro de las tareas profesionales desarrolladas se encuentra el ejercicio de la auditoría, tanto externa como interna por más de 10 años. En el ámbito académico la concurrencia como asistente y expositor, a varias Jornadas de Cátedra de Auditoría (de la Provincia de Buenos Aires) y las Jornadas de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Adicionalmente al presente trabajo, también se ha elaborado uno sobre el Nuevo Informe de Auditoría – KAM Key Audit Matters.

Cristina Beatriz Gadea

Contador Público (UNLP) y Especialista en Sindicatura Concursal Facultad de Ciencias Económicas (UNLP). Es Profesor Adjunto Ordinario en las Cátedras: Contabilidad VIII - Auditoría, en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, Socia del Estudio Llanos y Asociados, docente de posgrado en la Carrera de Especialización en Sindicatura Concursal. Se desempeñó como Titular de la Cátedra de Auditoría I y Profesora Asociada en la Cátedra de Auditoría II en la Facultad de Ciencias Económicas de la UCALP, Docente de Contabilidad VIII en los centros Regionales de Junín, Saladillo y Bolívar, Auxiliar docente por Concurso en la Catedra de Contabilidad I (UNLP). Disertante sobre distintos temas de la profesión. Auditora Interno en distintas organizaciones públicas, Auditora Externa en distintas Empresas Privadas.

María Guillermina Mercapidez

Contadora Pública (UNLP), Magíster en Finanzas Públicas (UNLP), Especialista en Sindicatura Concursal, Convenio UNLP y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. Cursó en Michigan State University. Railway Management Programs The Eli Broad College of Business. Railways and Government: The U.S. Experience Program for the Argentinian Ministry of Interior and Transport Washington DC. Profesor Adjunto Interino en la Cátedra Contabilidad VIII (Auditoría), Jefa de Auxiliares Docentes ordinaria en la Cátedra Contabilidad VIII (Auditoría), Docente en la Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría, Convenio Facultad de Ciencias Económicas y Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. Se desempeña como Auditor Interno en una organización pública y realizó distintos trabajos de consultoría empresarial. Autora de trabajos sobre temas de contabilidad y auditoría.

María Migoya

Contador Público (UNLP - 1994), Ayudante Diplomado Ordinario de la Cátedra de Contabilidad VIII - Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP desde el año 1996, y Profesor Adjunto Interino

en el año 2014 de la misma Cátedra. Co-Autora de trabajos sobre temas relacionados con auditoría. Ha participado en cursos de perfeccionamiento, jornadas y congresos vinculados a áreas de contabilidad y auditoría, y ha dictado jornadas de capacitación para profesionales en entes paraestatales. Socia de CSD & Asociados Contadores Públicos, a cargo del área de Contabilidad, Auditoría y Sociedades, también vinculada a las áreas de Outsourcing administrativo, RRHH, Planeamiento Fiscal y Consultoría Empresarial. Se desempeñó como Auditor Externo, Interno y Operativo en entidades públicas y privadas, y como Perito en los fueros Laboral y Civil y Comercial.

Jimena Rodríguez

Contador Público (UNLP - 2007) y Especialista en Contabilidad Superior y Auditoría (Organizada por la FCE de la UNLP en convenio con el CPCEPBA, año de fin de cursada 2010 y Tesis en curso) Ayudante Diplomado Ordinario de la Cátedra de Contabilidad VIII - Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Co-Autora de trabajos sobre temas relacionados con auditoría. Ha participado en cursos de perfeccionamiento, jornadas, conferencias y talleres vinculados a áreas de contabilidad y auditoría. Senior a cargo del Departamento de Contabilidad y Auditoría del estudio CSD y Asociados Contadores Públicos. Se desempeñó como Senior en Auditorías Externas, Internas y Operativas de sociedades comerciales, asociaciones civiles, fundaciones y fideicomisos y ha dictado cursos de capacitación internos sobre temas de contabilidad y auditoría.

Pedro Clemente Rosso

Contador Público (UNR) y Especialista en Relaciones Internacionales por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (UNLP). Es Profesor Adjunto Ordinario en las Cátedras: Contabilidad VIII - Auditoría y Administración III – Planeamiento y Control, en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Se desempeñó como Auditor Interno en distintas organizaciones públicas y privadas y realizó distintos trabajos de consultoría empresarial.

Ana María Plastino

Contadora Pública (UNLP). Participación en seminarios y cursos de post-grado, nacionales e internacionales. Participación en desayuno de trabajo organizado por el Instituto de Auditores Internos. Autora de trabajos de Investigación, presentados en las Jornadas de Cátedras de Auditoría de la Provincia de Buenos Aires, y en las Jornadas de Contabilidad de la U.N.L.P. en carácter de expositor. Ayudante Diplomado, de la cátedra Contabilidad VIII, (Auditoría), desde 2000 hasta la actualidad. Dictado de la cátedra (Auditoría) en Centro Regional Junín, desde 2005 al 2007. Dictado de un seminario de Auditoría Operativa, en la UNLP- 2003 y 2004. Profesor Adjunto, dedicación semi-exclusiva de la cátedra Auditoría de la UNNOBA, 2008-2009. Jefa de Departamento de la Dirección Contable del H. Senado de la Provincia de Buenos Aires. Administración contable en empresa propia. 1986 a 2006.

Auditoría : temas relevantes a la luz de las nuevas normas / Carlos Alberto Slosse ... [et al.] ; coordinación general de Carlos Alberto Slosse. - 1a ed . - La Plata : Universidad Nacional de La Plata, 2016.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online
ISBN 978-950-34-1349-4

1. Auditoría. 2. Servicios. I. Slosse, Carlos Alberto II. Slosse, Carlos Alberto, coord.
CDD 330

Diseño de tapa: Dirección de Comunicación Visual de la UNLP

Universidad Nacional de La Plata – Editorial de la Universidad de La Plata
47 N.º 380 / La Plata B1900AJP / Buenos Aires, Argentina
+54 221 427 3992 / 427 4898
edulp.editorial@gmail.com
www.editorial.unlp.edu.ar

Edulp integra la Red de Editoriales Universitarias Nacionales (REUN)

Primera edición, 2017
ISBN 978-950-34-1349-4
© 2017 - Edulp

S
sociales



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA