



UNCUYO  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

FCE  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera de Contador Público Nacional

# EL PROCEDIMIENTO DE PEDIDO DE CONFIRMACIÓN DE SALDOS EN LA ACTUALIDAD

Trabajo de Investigación

POR

Fabrizio Damián Cacciavillani Magni  
Ignacio Daniel Guarnieri  
Mauro Guido Previti

DIRECTOR:

Prof. Carlos Marcelo Pieralisi

M e n d o z a - 2 0 1 9

## Resumen

Para llevar a cabo una auditoría y obtener evidencia válida y suficiente, el auditor realiza procedimientos previamente planificados, entre los cuales se encuentra las confirmaciones directas de terceros, dicho procedimiento consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones del mismo

El objetivo de esta investigación fue analizar la importancia del procedimiento de confirmación de terceros para obtener evidencia válida y suficiente para la formación de la opinión profesional sobre la razonabilidad de los Estados Contables, teniendo en cuenta la eficacia y eficiencia del mismo y sus principales ventajas y desventajas.

**PRINCIPALES CONCEPTOS TEÓRICOS.** El procedimiento de confirmación de terceros se trata generalmente de un procedimiento sustantivo, ya que proporciona evidencia directa sobre la validez de saldos y transacciones incluidas en los Estados Contables. La obtención de este tipo de confirmación, que normalmente es escrita, es por lo general, una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia de auditoría, ya que habitualmente es de esperar que el informante sea imparcial.

**METODOLOGÍA.** Se tuvo en cuenta un enfoque cuantitativo, en donde se plantea un problema de estudio delimitado y concreto. Se revisó la literatura y constituyó un marco teórico, elaborando la hipótesis y sometiéndola a prueba.

**ANTICIPACIÓN DE RESULTADOS.** Se espera obtener información suficiente para cumplir los objetivos planteados, determinando la verdadera importancia del procedimiento de confirmación de terceros en una auditoría, como así también las ventajas de su ejecución.

Se arribó a la conclusión de que el procedimiento de confirmación de terceros es efectivo si se obtienen respuestas por parte de los terceros circularizados, entonces, se puede afirmar que este procedimiento aporta mucha eficiencia al trabajo de auditoría.

Asimismo, es muy importante la ejecución de este procedimiento en la actualidad ya que, a través de él se obtiene evidencia que proviene directamente de terceros ajenos al ente.

**Palabras claves:** Auditoría de Estados Contables, Componentes en Auditoría de Estados Contables, Procedimiento de Confirmación Directa de Terceros, Normas Internacionales de Auditoría, Resoluciones Técnicas Vigentes.

# Índice

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>1</b>
<hr/>	
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>CONCEPTUALIZACIÓN</b>	<b>3</b>
<hr/>	
1. INCUMBENCIA PROFESIONAL	3
2. CONCEPTOS BÁSICOS DE AUDITORÍA	3
2.1. Conceptualización	3
2.2. Enfoque	4
2.3. Afirmaciones en los Estados Contables	4
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>EL PROCESO DE AUDITORÍA</b>	<b>6</b>
<hr/>	
1. INTRODUCCIÓN	6
2. ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA	6
2.1. Etapa de planificación	6
2.2. Etapa de ejecución	8
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>CONFIRMACIONES DIRECTAS DE TERCEROS</b>	<b>11</b>
<hr/>	
1. CONCEPTO Y ASPECTOS GENERALES	11
2. CLASIFICACIÓN	12
3. TRATAMIENTO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	12
3.1. Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación	13
3.2. Falta de respuesta a las solicitudes de confirmación	14
3.3. Contestación en disconformidad a las solicitudes de confirmación	15
<b>CAPÍTULO IV</b>	
<b>PROCESO DE CIRCULARIZACIÓN. PROGRAMA DE TRABAJO</b>	<b>17</b>
<hr/>	
1. DETERMINACIÓN DE LA INFORMACIÓN A SOLICITAR	17
2. SELECCIÓN DE LOS TERCEROS A CIRCULARIZAR	18
3. ELABORACIÓN DE PLANILLA DE SEGUIMIENTO Y CONTROL	19
4. PREPARACIÓN DE LA CIRCULAR	19
5. DESPACHO DE LA CIRCULAR	20
6. RECEPCIÓN DE RESPUESTAS	20
7. CONCILIACIÓN DE RESPUESTAS CON DISCREPANCIAS	21
8. EVALUAR LOS RESULTADOS OBTENIDOS	22
<b>CAPÍTULO V</b>	
<b>CIRCULARIZACIONES EN LOS PRINCIPALES COMPONENTES EN AUDITORÍA</b>	<b>24</b>
<hr/>	
1. CAJA Y BANCOS	24

## II

<b>2. VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR</b>	<b>26</b>
<b>3. COMPRAS Y CUENTAS A PAGAR</b>	<b>29</b>
<b>4. ABOGADOS/ASESORES LEGALES</b>	<b>31</b>
<b>5. EL PROCEDIMIENTO DE CIRCULARIZACIÓN EN LA ACTUALIDAD</b>	<b>33</b>
5.1. Encriptación de archivos	34
5.2. Contratar paquetes Antivirus y Firewall	35
5.3. Copias de seguridad	35
<b>CONCLUSIÓN</b>	<b>37</b>
<hr/>	
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>38</b>
<hr/>	
<b>ANEXO</b>	
<b>RESOLUCIÓN TÉCNICA F.A.C.P.C.E. 37/13</b>	<b>39</b>
<hr/>	

## Introducción

Una auditoría consiste en el examen de la información por parte de un tercero independiente e idóneo, distinto a quien la preparó y distinto al usuario, con la intención de establecer su razonabilidad respecto al cumplimiento de las normas contables profesionales de medición y exposición, dando a conocer los resultados de su examen, brindando una opinión o absteniéndose, con el objetivo de aumentar la utilidad de esa información.

Para que el auditor pueda emitir una opinión, o abstenerse de hacerlo, debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes mediante la aplicación de procedimientos seleccionados según su criterio profesional. Uno de éstos, es el procedimiento de circularización.

Durante el presente trabajo se abordará este tema de vital importancia en la auditoría externa de Estados Contables anuales ya que se trata de un procedimiento valioso que permite confrontar la información suministrada por terceros, con la información del ente.

Más allá de que este tema haya sido abordado por las Normas Internacionales de Auditoría, como también por profesionales competentes en la materia, se considera importante profundizar, brindando así, un análisis detallado sobre el uso y la importancia que este tema reviste en la auditoría, propuesto principalmente para aquellos destinatarios que deseen obtener mayores conocimientos.

El principal propósito perseguido por el presente trabajo es encauzar al lector en el tema abordado y servirle de guía para el análisis de la importancia que reviste este procedimiento en la obtención de evidencia, como así también determinar la eficiencia y la eficacia del mismo y sus principales ventajas y desventajas, identificando las afirmaciones que valida en mayor o menor medida y realizando un exhaustivo análisis del proceso y su programa de trabajo, analizando tanto los componentes teóricos, como así también su puesta en práctica en la actualidad, para poder responder con fundamentos la siguiente hipótesis planteada:

"En la actualidad no reviste de importancia la aplicación del procedimiento de confirmación directa de terceros para la obtención de evidencia de auditoría válida y suficiente".

Para llegar a la conclusión de que la hipótesis planteada resulta acertada o no, se le brinda a los usuarios del presente trabajo información detallada sobre aspectos teóricos y sus principales puestas en práctica en la actualidad, para ayudarlos a formarse de su propio juicio sobre la importancia y aplicación del tema abordado.

Metodología: La investigación responde a una metodología cuantitativa, ya que existe una realidad objetiva única, la cual no cambia por las observaciones y mediciones realizadas, cuya meta es descubrir, determinar y analizar los fenómenos buscando ser objetivos.

1. Tipo de investigación:
  - Según su profundidad: Es descriptivo ya que su interés se centra en determinar la importancia del procedimiento de pedidos de confirmación de saldos en una Auditoría, describiendo y enumerando sus principales ventajas y desventajas, y las afirmaciones validadas por dicho procedimiento, teniendo en cuenta su eficacia y eficiencia.
  - Según su alcance temporal: Es sincrónica o transversal ya que se refiere a un período específico, en el cual se recolectan datos para determinar y analizar la importancia e incidencia del procedimiento abordado en una Auditoría de Estados Contables.
2. Tipo de diseño:
  - Es no experimental ya que se investiga sin manipular las variables y no se influye sobre ellas. Se observan situaciones ya existentes, obteniendo datos a través de revisiones bibliográficas y observaciones basadas en el registro sistemático, válido y confiable del comportamiento del procedimiento de confirmaciones directas de terceros en un proceso de Auditoría.

*Organización del trabajo:*

En el presente trabajo se tratará la incumbencia profesional del Contador Público, en donde se fundamenta la investigación del tema a abordar ya que es de su competencia exclusiva.

Luego se brindarán conceptos generales sobre una Auditoría de Estados Contables, detallando las etapas de su proceso y su vinculación con el tema central de la investigación.

Se abordará el procedimiento de pedidos de confirmación de saldos en forma detallada, brindando conceptos teóricos, normativa aplicable, clasificaciones, aplicaciones prácticas y su correspondiente programa de trabajo.

Por último, se presenta el tema tratado en el presente trabajo enfocado desde de la actualidad y sus consecuencias, llegando a las conclusiones pertinentes de la investigación.

# **CAPÍTULO I**

## **CONCEPTUALIZACIÓN**

### **1. INCUMBENCIA PROFESIONAL**

En este capítulo se da una pequeña introducción y se expone la relación que existe entre el tema investigado y el Contador Público.

La Ley 20.488/73 reglamenta el ejercicio de las profesiones en Ciencias Económicas en el ámbito nacional y la Ley 5.051/85 hace lo propio en el ámbito provincial. Es decir que nuestra profesión de Contador Público Nacional y Perito Partidor está reglamentada por dichas leyes.

La Ley 20.488/73 en su artículo 13 trata la incumbencia profesional, establece cuándo se requerirá el título de Contador Público:

- a) Preparación, análisis y proyección de Estados Contables, presupuestarios, de costos y de impuestos en empresas y otros entes.
- b) Revisión de contabilidades y su documentación.

Según surge de este artículo, los servicios de Auditoría de Estados Contables son competencia exclusiva del Contador Público.

### **2. CONCEPTOS BÁSICOS DE AUDITORÍA**

A modo introductorio desarrollaremos conceptos básicos de auditoría para brindar mayor conocimiento y entendimiento respecto de los temas tratados en el presente trabajo, se seleccionó al autor Slosse, Carlos por su profundidad con la que trata la temática.

#### **2.1. Conceptualización**

La auditoría, en su sentido más amplio, podrá ser definida como una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilización de los aspectos económicos y financieros de las operaciones de un ente. Una investigación crítica implica la acumulación de evidencias. Las

conclusiones de esa investigación deben ser ciertas y representan la interpretación de la evidencia acumulada por un auditor competente y deben ser presentadas a través de un informe escrito, es decir, consiste en el examen de la información por parte de un tercero independiente e idóneo, distinto a quien la preparó y distinto al usuario, con la intención de establecer su razonabilidad respecto al cumplimiento de las normas contables profesionales, dando a conocer los resultados de su examen, brindando una opinión, con el objetivo de aumentar la utilidad de esa información.

### ***2.1.1. Elementos***

- OBJETO: Estados Contables del Ente a auditar.
- SUJETO: Contador Público Nacional.
- OBJETIVO: Emitir una opinión o abstenerse de hacerlo acerca de si los Estados Contables están medidos y expuestos conforme a las Normas Contables Profesionales vigentes.

### ***2.1.2. Requisitos para la existencia de auditoría***

- INDEPENDENCIA: El auditor debe ser objetivo, imparcial y creíble para otorgarle valor. Se debe cumplir con la Resolución Técnica N°37/13 y el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas.
- IDONEIDAD: El auditor debe estar técnicamente habilitado para realizar la auditoría (contar con título habilitante) y poseer los conocimientos adecuados.
- AUDITABILIDAD: La información a auditar debe ser susceptible de ser revisada.
- SENSOR O PARÁMETRO: Normas Contables Profesionales de medición y exposición vigentes.

## **2.2. Enfoque**

El principal interés del auditor no se refiere a las transacciones y saldos individuales, sino a los Estados Contables en su conjunto. Consecuentemente todo el proceso de auditoría será "de arriba hacia abajo".

La auditoría se inicia con el análisis del negocio del cliente, su organización, la forma en que funcionan sus principales plantas de fabricación y los puntos de comercialización, el contexto económico en el cual se desenvuelve, las operaciones que realiza y los sistemas de registración, entre otros. Esta característica permitirá focalizar aquellos aspectos del negocio que afectan significativamente a los Estados Contables, reduciendo los esfuerzos en otras áreas de menor interés.

## **2.3. Afirmaciones en los Estados Contables**

Los Estados Contables son manifestaciones de la dirección y de la gerencia de los entes auditados acerca de la situación patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la

situación financiera. Incluyen una serie de afirmaciones referidas al activo, al pasivo, transacciones y hechos económicos.

Estas afirmaciones estarán relacionadas con:

- **EXISTENCIA:** Se está aseverando que efectivamente existen al cierre del ejercicio o que realmente existieron durante el mismo.
- **PROPIEDAD:** Se afirma que los activos, pasivos, ganancias y pérdidas son propiedad del ente auditado.
- **MEDICIÓN:** Los componentes de los Estados Contables se encuentran medidos de acuerdo con las Normas Contables vigentes.
- **EXPOSICIÓN:** Los componentes de los Estados Contables se encuentran correctamente expuestos y que no se han omitido hechos significativos, de acuerdo con las Normas de Exposición Contables vigentes.
- **INTEGRIDAD:** Todos los activos, pasivos, resultados y hechos económicos significativos se encuentran incluidos en los Estados Contables.

El objetivo del auditor es, mediante la aplicación de procedimientos seleccionados según su criterio profesional, validar que se cumplan las afirmaciones contenidas en los Estados Contables.

Luego del desarrollo de conceptos teóricos básicos de Auditoría, se espera introducir al lector del presente trabajo en el tema investigado, facilitándole su entendimiento.

## CAPÍTULO II

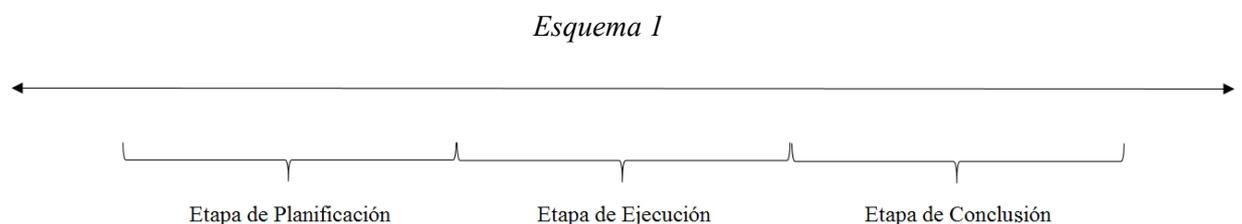
### EL PROCESO DE AUDITORÍA

#### 1. INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se desarrollan las etapas de un proceso de Auditoría, para la mejor comprensión del procedimiento de confirmación directa de terceros y su ubicación dentro del mencionado proceso.

Una auditoría consta de tres etapas lo cual implica que la misma es un proceso secuencial con un punto de partida y otro de llegada. En el caso de las auditorías recurrentes, es decir, exámenes efectuados por un mismo profesional durante varios ejercicios, se verifica una estrecha relación entre la finalización de una auditoría y el inicio de la auditoría del período siguiente. Los límites de cada etapa no son tajantes ni excluyentes, lo que significa que una etapa no inicia inmediatamente luego de finalizada la otra, sino que puede comenzarse durante la realización de alguna de las otras las cuales incluso pueden ir siendo modificadas durante el transcurso de la auditoría.

#### 2. ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA



##### 2.1. Etapa de planificación

La planificación es un proceso dinámico que, si bien se inicia al comienzo de la labor de auditoría, puede modificarse o continuarse sobre la marcha de las tareas. El objetivo de esta etapa

consiste en determinar qué procedimientos de auditoría corresponderá realizar y de qué manera y en qué momento, es decir, la naturaleza y el alcance de los procedimientos.

En una auditoría existe el riesgo de emitir un informe incorrecto por no haber detectado errores o fraudes significativos que modificarían el sentido de la opinión vertida en el informe. La labor del auditor se concentrará en ejecutar tareas y procedimientos tendientes a reducir ese riesgo a un nivel aceptable.

En esta etapa es de suma importancia detectar los factores que producen el riesgo. Los factores de riesgo son las diversas situaciones individuales que actúan en la determinación de su nivel. Una vez realizada la identificación de los factores de riesgo, corresponde efectuar su evaluación, esto permitirá concentrar la labor de auditoría en las áreas de mayor riesgo. El riesgo de auditoría se reduce en la medida en que se obtenga evidencia de auditoría que respalde la validez de las afirmaciones contenidas en los Estados Contables.

Esta etapa, a su vez, se compone de dos subetapas, que detallamos seguidamente.

### ***2.1.1. Planificación estratégica***

Esta subetapa reúne el conocimiento acumulado del ente, la información adicional obtenida como consecuencia de un primer acercamiento a las actividades ocurridas en el periodo a auditar y resume este conocimiento en la definición de decisiones preliminares para cada componente. Se entiende por componente a uno o varios rubros de un estado financiero, como los sistemas o circuitos administrativos cuyas operaciones afectan a estos rubros.

En este momento del proceso se trabaja con la auditoría en su conjunto, como un todo.

El resultado de esta subetapa es el Memorando de planificación, donde se determinan la naturaleza y el alcance que han de tener los procedimientos a desarrollar en la auditoría.

### ***2.1.2. Estimación de niveles de significación***

En la etapa de planificación estratégica el auditor debe considerar el nivel de significación, para establecer los montos de errores tolerables a lo largo del desarrollo de la auditoría.

Las normas contables profesionales admiten desviaciones en cuanto a su aplicación en la medida que no afecten significativamente a la información contenida en los Estados Contables. Dichas normas contables consideran que una desviación es significativa cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podrían tomar los usuarios de los Estados Contables.

El objetivo de una auditoría de Estados Contables es que el auditor emita una opinión o se abstenga de hacerlo 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 vigentes u otro marco de información que permita opinar sobre su presentación razonable.

Para estimar qué es significativo, el auditor debe aplicar su criterio profesional.

### **2.1.3. Planificación detallada**

A diferencia de la subetapa anterior se trabaja cada componente en particular, en forma separada del resto de los componentes, seleccionando los procedimientos de auditoría que se concentrarán en las afirmaciones más afectadas.

Los procedimientos de auditoría seleccionados constituyen la base para la preparación del programa de trabajo. El programa de trabajo es el resultado de esta subetapa, donde se detalla para cada procedimiento el momento de su ejecución, con indicación del alcance a aplicar y la naturaleza del mismo.

## **2.2. Etapa de ejecución**

En esta etapa se llevan a cabo los procedimientos planificados para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar la opinión de auditoría. Todos esos elementos de juicio se traducirán en papeles de trabajo que constituyen la documentación y evidencian el examen realizado. Es importante tener en cuenta que en esta etapa no solo se realizan los procedimientos previstos en la etapa de planificación, sino también todas aquellas pruebas alternativas que deban efectuarse reemplazando o complementado a las originalmente planificadas.

La evidencia de auditoría es el elemento de juicio que obtiene el auditor como resultado de las pruebas que realiza. El auditor debe procurar mantener un equilibrio entre los beneficios de obtener evidencia y el costo de obtenerla, no obstante, el factor de economía no debe ser una razón que justifique la obtención de menos evidencia de auditoría que la necesaria

### **2.2.1. Procedimientos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría pueden dividirse, según la evidencia que brindan, en procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

Los procedimientos de cumplimiento proporcionan evidencia de que los controles considerados clave por el auditor existen y son aplicados efectiva y uniformemente. Entre estos procedimientos se encuentran:

- Inspección de la documentación del sistema.
- Pruebas de reconstrucción.
- Observaciones de determinados controles.
- Técnicas de datos de prueba.

En cambio, los procedimientos sustantivos proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros. Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia sustantiva se encuentran:

- Indagaciones al personal de la empresa.
- Procedimientos analíticos.
- Inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables.
- Observación física.
- Confirmaciones directas de terceros.

Asimismo, la Resolución Técnica N°37/13 enumera los procedimientos de auditoría que debe aplicar el auditor para obtener elementos de juicio válido y suficiente:

- Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que el auditor decida depositar confianza en el control interno del ente.
- Cotejo de los Estados Contables con los registros contables.
- Revisión de la correlación entre registros contables, y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- Inspecciones oculares.
- Obtención de confirmaciones directas de terceros.
- Comprobaciones matemáticas.
- Revisiones conceptuales.
- Comprobación de la información relacionada.
- Comprobaciones globales de razonabilidad.
- Examen de documentos importantes.
- Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
- Obtención de manifestaciones de la dirección.

En el Apartado 3 trataremos en detalle el procedimiento "Confirmaciones Directas de Terceros" mencionado anteriormente.

### ***2.2.2. El muestreo en el proceso de auditoría***

Los procedimientos de auditoría que brindan evidencia para dar una base razonable sobre la cual emitir un informe difícilmente se apliquen a la totalidad de las transacciones y saldos de la empresa sino que se restringen a algunos de ellos. Este conjunto de saldos y transacciones examinadas constituye una muestra.

El muestreo es el proceso de determinar una muestra representativa que permita concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo de transacciones y saldos. Por muestra representativa se entiende una cantidad dada de partidas que, considerando los valores otorgados a elementos tales como el "riesgo", permita inferir que el comportamiento de esa muestra es equivalente al comportamiento del universo.

Los objetivos del muestreo de auditoría son:

- Obtener evidencia del cumplimiento de los procedimientos de control.
- Obtener evidencia directa sobre la veracidad de las operaciones y de los saldos contenidos en los registros contables.

### **2.2.3. Etapa de conclusión**

En esta etapa se evalúan todas las evidencias obtenidas durante la etapa de ejecución que deben permitir formar un juicio o una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Contables, emitiendo el respectivo informe del auditor. Se reúnen los resultados del trabajo realizado en cada unidad operativa y en cada componente. El objetivo es analizar los hallazgos de auditoría de cada unidad y componente de auditoría y obtener una conclusión general sobre los Estados Contables tomados en su conjunto, la que, en definitiva, constituye la esencia del informe del auditor.

El objetivo de la revisión es asegurarse de que el plan de auditoría haya sido efectivamente aplicado y determinar si los hallazgos de auditoría han sido correctamente evaluados y si los objetivos fueron alcanzados.

El informe del auditor es el medio a través del cual el profesional, emite un juicio técnico sobre los Estados Contables que ha examinado, exponiendo su conclusión sobre la tarea que realizó. En este informe, el auditor expresa: que ha examinado los Estados Contables de un ente; cómo llevó a cabo su examen aplicando normas de auditoría; qué conclusión le merece su auditoría, indicando si dichos Estados Contables presentan razonablemente la situación patrimonial, económica y financiera del ente, de acuerdo a las Normas Contables Profesionales vigentes.

Se puede observar la importancia de cumplir con las etapas en el proceso de Auditoría, determinando los objetivos de cada una de ellas y su posterior control. A su vez, se da cuenta de la ubicación del tema tratado en la presente investigación dentro del mencionado proceso.

## **CAPÍTULO III**

### **CONFIRMACIONES DIRECTAS DE TERCEROS**

A continuación, se exponen en forma detallada conceptos teóricos sobre el procedimiento de confirmaciones directas de terceros, su clasificación, y el tratamiento que le brinda las Normas Internacionales de Auditoría, se seleccionó al autor Slosse, Carlos y la normativa vigente a nivel internacional que aborda dicho tema, la Norma Internacional de Auditoría N°505.

#### **1. CONCEPTO Y ASPECTOS GENERALES**

Para poder obtener evidencia de auditoría, el auditor realiza procedimientos previamente planificados, entre los cuales se encuentra las confirmaciones directas de terceros o también llamado circularizaciones, dicho procedimiento consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones del mismo. La obtención de este tipo de confirmación, que normalmente es escrita, es por lo general, una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia de auditoría, ya que habitualmente es de esperar que el informante sea imparcial.

Se trata generalmente de un procedimiento sustantivo, ya que proporciona evidencia directa sobre la validez de saldos y transacciones incluidas en los Estados Contables.

Estas manifestaciones se podrán obtener de especialistas, incluyendo abogados, actuarios e ingenieros, como de bancos, proveedores, clientes y demás sujetos que realicen operaciones con el ente.

Asimismo, el auditor podrá circularizar registros, tales como el registro público donde se lleva el registro de las sociedades, registro de la propiedad raíz donde se inscriben los inmuebles de la provincia de Mendoza, registro de hipotecas, registro de inhibiciones y embargos, registro nacional del automotor, entre otros. Que el auditor efectúe circularizaciones a estos registros le ayudará a obtener información confiable y sumamente importante sobre el ente auditado, sus bienes registrables y gravámenes sobre ellos.

El procedimiento de circularización proporciona evidencias sobre:

- (1) Existencia o inexistencia de saldos o transacciones entre el ente y terceros.

- (2) Existencia de:
- a. Bienes del cliente en poder de terceros.
  - b. Bienes de terceros en poder del cliente.
  - c. Juicios o litigios en los que el ente es parte.
  - d. Contratos en los que el ente forma parte, su vigencia y los términos de los mismos.
  - e. Garantías otorgadas.
- (3) Propiedad de bienes registrables y/o gravámenes.
- (4) La efectividad de los sistemas y controles.

De acuerdo a la finalidad y al uso que el auditor le dé a este procedimiento previamente planificado, se obtendrán las distintas evidencias antes mencionadas.

## **2. CLASIFICACIÓN**

- **POSITIVAS:** Proporciona evidencia de auditoría sólo en el caso de ser recibida la respuesta. Si el auditor realiza una circularización y no obtiene respuesta, no hay evidencia posible.
- **NEGATIVAS:** Proporciona evidencia de auditoría a pesar de no ser recibida la respuesta. En las solicitudes de este tipo se incorpora una leyenda en la cual se aclara que en el caso de no ser respondida la considerará conforme sin observaciones. Pero podría pasar que al enviar la carta, e-mail o el medio utilizado, el auditor por ejemplo se equivoque de dirección, o nunca le llegue al tercero al que quiere circularizar. Este tipo de circularización es poco común en la práctica por lo anteriormente expresado.
- **DIRECTAS:** Corresponde a las solicitudes en las cuales se incluyen los saldos o transacciones que se quieren confirmar. Este tipo de confirmación sirve poco para detectar omisiones. Este tipo de confirmaciones se utiliza generalmente para la validación de activos.
- **CIEGAS:** En las solicitudes de este tipo se solicita que se informen los saldos pendientes a una fecha o las transacciones realizadas en un período sin indicar monto. Este tipo de confirmación se utiliza generalmente para la validación de pasivos, saldos y transacciones con entidades financieras.

## **3. TRATAMIENTO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

El procedimiento de circularización está contemplado en la NIA 505 "Confirmaciones Externas" que debe leerse e interpretarse junto a la NIA 500, NIA 505 "Confirmaciones Externas", en donde se trata este tema específicamente, pero que debe leerse e interpretarse junto a: NIA 500

"Evidencia de Auditoría", donde explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, y menciona a las confirmaciones externas como una fuente independiente de evidencia que el auditor puede utilizar.

La NIA 505 expresa que el objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Define a la confirmación externa como la evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará: la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; la selección de la parte confirmante adecuada; el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda.

La NIA 505 determina que puede haber distintos resultados de los procedimientos de confirmación externa, los cuales pueden ser:

### **3.1. Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación**

- i. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas.
- ii. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados.

Incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad. Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que: se reciba por el auditor de forma indirecta; o parezca no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente.

Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, fax o correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.

El auditor modificará los procedimientos o aplicará procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría. En caso de corresponder el auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede telefonarle para determinar si la parte confirmante realmente, envió la respuesta. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.

Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor. En el caso de que no se recibiera dicha respuesta, el auditor buscará otra evidencia de auditoría para sustentar la información contenida en la respuesta verbal.

### **3.2. Falta de respuesta a las solicitudes de confirmación**

En caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría alternativos que el auditor puede aplicar pueden ser: para saldos de cuentas a cobrar; a) examen de cobros posteriores específicos, b) documentación de envío, y para saldos de cuentas a pagar, a) examen de pagos posteriores, b) examen de correspondencia de terceros, así como de otros registros, c) ingreso a almacenes.

La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por el tipo de cuenta de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones,

puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado.

### **3.3. Contestación en disconformidad a las solicitudes de confirmación**

El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones y recomendará ajustes en caso de corresponder.

Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, el auditor deberá evaluar si dicha incorrección es indicativa de fraude. Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

Algunas contestaciones en disconformidad no reflejan incorrecciones. Por ejemplo, el auditor puede concluir que las discrepancias puestas de manifiesto por las respuestas a las solicitudes de confirmación se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el auditor puede clasificar dichos resultados de la forma siguiente:

- a) Una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones.
- b) Una respuesta considerada no fiable.
- c) La falta de contestación; o
- d) Una contestación en disconformidad.

La evaluación por parte del auditor, teniendo en cuenta otros procedimientos de auditoría que pueda haber realizado, puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría complementaria.

Esta Norma Internacional contempla la posibilidad de que exista una negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación, dicha negativa por parte de la dirección es una limitación de la evidencia de auditoría que el auditor puede querer obtener. Por ello, se re-

quiere que el auditor indague sobre los motivos de la limitación. Un motivo que se aduce comúnmente es la existencia de un proceso contencioso entre las partes o de una negociación en curso con la parte confirmante seleccionada, cuya resolución puede verse afectada por una solicitud de confirmación inoportuna. Se requiere que el auditor busque evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error. Como resultado de la evaluación, el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado. Los procedimientos de auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta por parte del tercero.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, se toma conocimiento teórico detallado del procedimiento de confirmación directa de terceros, y la importancia que la normativa internacional le otorga a dicho procedimiento.

## **CAPÍTULO IV**

### **PROCESO DE CIRCULARIZACIÓN. PROGRAMA DE TRABAJO**

A continuación, se detalla las etapas del proceso de circularización y su correspondiente programa de trabajo, para poder conocer su aplicación práctica en una Auditoría de Estados Contables.

El programa de auditoría es una herramienta ordenada y clasificada, de los procedimientos de auditoría que van a ejecutarse, la extensión que se les van a dar y la oportunidad de los mismos.

Al momento de confeccionar el programa de trabajo, el auditor debe tener sumo cuidado ya que es en dónde puede incurrir en errores que afectarán el procedimiento de circularización y por consiguiente, la obtención de evidencia para formarse del juicio profesional. Los riesgos que se corren al momento de realizar el programa de trabajo son: que el procedimiento sea ineficaz, es decir, no sirva para obtener la evidencia que se necesita; alcance incorrecto del procedimiento; oportunidad incorrecta del mismo; y aplicación defectuosa del procedimiento de circularización.

El proceso, según describe Carlos Slosse (2015) cuenta de diversas acciones las cuales serán explicadas seguidamente:

#### **1. DETERMINACIÓN DE LA INFORMACIÓN A SOLICITAR**

El auditor decide realizar el procedimiento de circularización para obtener evidencia sobre distintos conceptos, como por ejemplo, saldos a una determinada fecha, transacciones, litigios pendientes de resolver, contratos, entre otros. Una vez que el auditor ha establecido la información a confirmar, debe decidir si el procedimiento va a aplicarlo a la totalidad del universo, o a una muestra representativa del mismo.

Los procedimientos de auditoría que brindan evidencia confiable, pertinente y suficiente para formar una base razonable sobre la cual emitir el informe, difícilmente se apliquen a la totalidad de los saldos y transacciones, sino que se restringen a algunos de ellos, lo que se llama 'muestra'.

Si el auditor decide no circularizar a la totalidad del universo, debe, en primer lugar, determinar una muestra que sea representativa de ese universo aplicando alguno de los siguientes métodos de selección:

- MUESTREO POR PROBABILIDADES. Se requiere de una probabilidad conocida de ser seleccionado (aunque no todas tengan el mismo grado de probabilidad).
- MUESTREO BASADO EN EL CRITERIO. En contraposición al anterior, la probabilidad de incluir cualquier partida en particular en una muestra basada en el criterio no es conocida o determinable.

Cabe señalar que al momento de determinar la muestra, el auditor está expuesto a un riesgo, el cual se denomina "Riesgo de muestreo", el cual consiste en que la muestra no sea representativa del universo del cual se tomó y, como consecuencia, el auditor saque conclusiones incorrectas de los resultados, es decir que si hubiera aplicado el procedimiento sobre la totalidad del universo, hubiera obtenido resultados diferentes a los obtenidos como consecuencia de haberlos aplicado a la muestra. Éste riesgo tiene dos aspectos:

- RIESGO DE RECHAZO INCORRECTO. Como resultado de los procedimientos de muestreo, el auditor concluye que, por ejemplo, el saldo de una cuenta no es razonable, cuando en realidad si lo es.
- RIESGO DE ACEPTACIÓN INCORRECTA. A diferencia del aspecto anterior, el auditor termina concluyendo sobre la razonabilidad de, por ejemplo el saldo de una cuenta, cuando en realidad, no lo es.

## **2. SELECCIÓN DE LOS TERCEROS A CIRCULARIZAR**

En caso de que el auditor no aplique el procedimiento a la totalidad del universo y decida aplicarlo a partidas seleccionadas según su criterio de que esa muestra a seleccionar se espera sea representativa del universo, es importante que el auditor no resulte influenciado por la conveniencia o inconveniencia de comprobar algunas partidas en particular o por otras consideraciones que pudieran hacer que la muestra no sea adecuadamente representativa.

Para seleccionar de una manera adecuada las partidas a circularizar, el auditor podrá emplear alguno de los siguientes criterios:

- Principales saldos.
- Principales clientes / proveedores.
- Saldos ilógicos: Esto es, por ejemplo, la cuenta de un proveedor tiene saldo deudor.
- Saldo cero.
- En el caso de auditorías recurrentes, experiencia anterior del Auditor.
- Saldos de mayor antigüedad.
- Contratos vigentes.

- Litigios pendientes.

Entre otros.

### **3. ELABORACIÓN DE PLANILLA DE SEGUIMIENTO Y CONTROL**

Luego de definir a los terceros a circularizar, se confecciona una planilla de seguimiento y control en donde se colocan éstos y otros datos adicionales a los mismos con el objetivo de llevar el procedimiento de una manera más eficiente.

Los datos a volcar en esta planilla varían según el criterio del auditor y el ente auditado. Los mismos pueden enumerarse a modo enunciativo:

- Nombre completo o razón social del tercero a circularizar.
- Domicilio.
- Código postal.
- Teléfono / fax.
- Correo electrónico.
- Responsables.
- Horarios de atención al público.
- Fecha de despacho de circular.
- Fecha de recepción de respuestas, en caso de haber.
- Observaciones.

Entre otros.

Esta planilla el auditor la entrega a la empresa la cual procederá a completarla, para luego ser remitida nuevamente al auditor el cual se encargará de verificar la exactitud de los datos plasmados.

### **4. PREPARACIÓN DE LA CIRCULAR**

La carta debe ser preparada y redactada por el auditor en posición del ente auditado, con membrete del mismo y firmada por el presidente o la más alta autoridad posible, generando mayor impacto en los terceros circularizados. Esto es debido a que quien tiene contacto con los terceros elegidos a circularizar según el punto anterior es el ente auditado y no el auditor, por lo que a éste podrían no brindarle información ya que para los circularizados es un desconocido. En la misma redacción se agrega la dirección de respuesta que deberá ser la oficina del auditor y no la de la em-

presa, ya que la misma, si desea ocultar información o falsearla, podrían destruir o modificar la respuesta.

La forma de redacción de las circulares se aconseja que cumpla con los requisitos de la información, es decir, ser clara, precisa, concisa, completa y evitar términos ambiguos o que lleven a una mala interpretación de la solicitud, ya que la respuesta que el auditor recibirá, brindará evidencia sobre los saldos, transacciones, operaciones u otros elementos consultados, los cuales serán la base para la formulación de su juicio profesional.

Es sustancial destacar que la circular debe prepararse en original y por lo menos dos copias.

## **5. DESPACHO DE LA CIRCULAR**

Una vez obtenidas las cartas firmadas por el presidente o autoridad competente, el auditor procederá a un control de que todas estén firmadas y no hayan sido alteradas.

Luego de esta revisión, procederá a su ensobre y el despacho de las mismas, lo cual consiste en una tarea propia de él para asegurarse la correcta ejecución del procedimiento y dirección de destino, ya que si fueran enviadas por el ente, éste podría no enviarlas, enviarlas a otra dirección o alterar su contenido, modificando así, la evidencia que obtendría el auditor.

Además, en el despacho y dentro del mismo sobre donde se incluye el requerimiento, se adjunta otro sobre con el franqueo postal pago, de modo tal que el tercero circularizado no incurra en costo alguno al momento de brindar su respuesta permitiendo así mayor probabilidad de recibir la misma.

Al momento de realizar el procedimiento, el original será remitido al tercero seleccionado para obtener información. En el caso de que dicho tercero no responda al requerimiento, el auditor, verificará nuevamente la dirección a la cual fue enviada la solicitud, ya sea física o electrónica. Verificada ésta, podrá enviarse, luego de pasado un tiempo razonable del despacho de la circular, una o posteriormente más copias de la misma, a espera de pronta respuesta, reservando una de las copias enviadas como documentación respaldatoria en sus papeles de trabajo a modo de prueba de la ejecución del procedimiento.

## **6. RECEPCIÓN DE RESPUESTAS**

Las respuestas a los pedidos realizados por el auditor deben ser dirigidas a las oficinas de éste en su estudio profesional para evitar, como dijimos anteriormente, que el ente tenga la posibilidad de manipular la información, y que de esta manera se vea afectado el procedimiento y se obtenga evidencia errónea.

Se debe realizar el seguimiento de las circularizaciones enviadas, utilizando la planilla de seguimiento y control, nombrada y explicada en el punto 3 de este capítulo. En el caso de no recibir respuesta por parte del tercero circularizado, el auditor procederá a enviar una segunda, o tercera carta y/o contactará al tercero en aquellas situaciones en donde la importancia del mismo así lo justifique, para solicitarle la respuesta, detallando que se trata del segundo o tercer pedido respectivamente, tal como fue explicado en el punto 5 de este capítulo, último párrafo.

Una respuesta oral a una solicitud de confirmación no cumple la definición de una confirmación externa porque no es una respuesta directa por escrito al auditor. Sin embargo esta respuesta puede brindar evidencia de auditoría por lo que el auditor puede solicitar al tercero que lo expresado oralmente sea enviado por escrito para dejar constancia en los papeles de trabajo de éste toda la evidencia obtenida. Si el tercero no envía de manera escrita lo expresado oralmente, el auditor busca otra evidencia de auditoría para soportar la información de la respuesta oral.

## **7. CONCILIACIÓN DE RESPUESTAS CON DISCREPANCIAS**

Una vez recibidas las respuestas por parte de los terceros circularizados, el auditor procederá a comparar estas respuestas con los registros contables del ente, y según detalla la Norma Internacional de Auditoría N°505 “Confirmaciones Externas” en el caso de que existieran diferencias significativas debe evaluar el motivo de las mismas. Las causas de las diferencias deben ser explicadas y detalladas por el ente auditado para que posteriormente el auditor realice los procedimientos pertinentes para verificar las mismas. Estas diferencias pueden deberse a:

- Diferencias temporales de imputación contable.
- Omisión de registración de comprobantes por parte del ente (por ejemplo; facturas, notas de débito, notas de crédito, recibos, etc.)
- Comprobantes emitidos por el ente y no registrados por el tercero circularizado.
- Errores en la registración de comprobantes.
- Diferencias en el precio, calidad y/o cantidad de los productos o servicios.

En el caso de que haya diferencias que no puedan ser explicadas por parte del cliente auditado, el auditor puede contactarse con los terceros circularizados a fin de aclarar estas discrepancias y de esta manera el profesional de acuerdo a su criterio y la significatividad de las diferencias puede proponer ajustes o no.

## **8. EVALUAR LOS RESULTADOS OBTENIDOS**

Una vez conciliadas las diferencias, si es que existiesen, el auditor debe evaluar los resultados obtenidos en este procedimiento, teniendo en cuenta dichas diferencias, si pudieron ser explicadas o no, la cantidad de terceros circularizados en función del total del universo, la cantidad de respuestas obtenidas, y la fiabilidad de las respuestas obtenidas (en ciertos casos el auditor puede dudar de la fiabilidad de dicha respuesta brindada por el tercero), por ejemplo si proviene de un correo electrónico el auditor podría llamar telefónicamente al tercero para confirmar los datos enviados por éste, ya que éstos pudieron haber sido manipulados brindándole evidencia errónea al auditor.

Para esta evaluación el auditor debe elaborar planillas en sus papeles de trabajo, para poder llegar a una conclusión acerca de la efectividad de este procedimiento. En caso de que el procedimiento no tenga la efectividad que el auditor estime conveniente, como por ejemplo que exista una falta de respuesta por parte de un gran número de terceros circularizados; o que las discrepancias no puedan ser explicadas y tengan una significatividad relevante, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia válida y suficiente sobre la cual respaldar su opinión.

A continuación se adjunta un ejemplo de la confección en los papeles de trabajo del auditor del análisis de las respuestas a las circularizaciones efectuadas a clientes.

## Planilla 1

Referenciación del Papel de Trabajo				
Ente Auditado				
Fecha de cierre de ejercicio				
Componente analizado				
Resultado de la Circularización de saldos				
Cliente circularizado	Monto circularizado	Confirmación	Saldo Observado	No contestó
Cliente 1				
Cliente 2				
Cliente 3				
Cliente 4				
-----				
Cliente n				
Síntesis del Resultado de la circularización				
Detalle	Cliente	Porcentaje	Importe	Porcentaje
Total de clientes				
Requeridos				
Confirmados				
Observados				
No contestaron				
Fecha del procedimiento:				
Preparado por:				
				Firma del Auditor

Fuente: Elaboración propia.

Conocidas las etapas y la importancia de cada una de ellas dentro del proceso de circularización, se está en condiciones de afirmar que se ha abordado el tema investigado tanto desde su óptica teórica como práctica, dando una visión global y detallada del mismo.

## **CAPÍTULO V**

### **CIRCULARIZACIONES EN LOS PRINCIPALES COMPONENTES EN AUDITORÍA**

A continuación se expondrán aspectos generales a tener en cuenta en los principales componentes en Auditoría sobre el procedimiento de circularización, según Carlos Slosse (2015):

#### **1. CAJA Y BANCOS**

Este componente incluye el dinero en efectivo existente en caja y en las cuentas corrientes bancarias del país y del exterior, y otros valores con características similares de liquidez, certeza y efectividad. Los saldos de caja y bancos no suelen ser significativos al cierre del ejercicio bajo análisis, pero las cuentas que integran el componente involucran movimientos relevantes ya que se relacionan con la obtención de fondos y el egreso de los mismos.

El procedimiento de circularización puede proporcionar una confirmación independiente de los saldos y/o transacciones individuales, y puede proporcionar evidencia de la efectividad de los sistemas y controles.

Los resultados de las confirmaciones de cuentas bancarias se utilizan frecuentemente en relación con las pruebas efectuadas por el auditor sobre la conciliación de saldos bancarios y para proporcionar evidencia de préstamos, activos gravados, etc.

Si bien la recomendación es siempre circularizar al 100% de las cuentas bancarias, el número de cuentas bancarias a confirmar depende de diversos factores, como por ejemplo:

- La cantidad y tipo de cuentas.
- La significatividad y riesgo asociado con los saldos bancarios.
- La evaluación de la efectividad de los sistemas de información y control.

La selección inicial de cuentas debe incluir saldos acreedores, saldos cero, y puede hacerse mediante un método al azar, o sistemático, utilizando estratificación cuando sea posible. Además, las cuentas que son consideradas significativas también deberán ser incluidas.

A modo ilustrativo, se agrega a continuación un modelo de confirmación dirigida a una entidad bancaria, ejemplificada por Carlos Slosse (2015).

## Planilla 2

## MODELO DE CONFIRMACION BANCARIA

Lugar y Fecha

Muy señor nuestro:

A los fines del control de nuestra contabilidad, mucho estimaremos complete el volante adjunto y lo envíe en el sobre que acompañamos, directamente a  
a nuestro auditor (nombre y domicilio)

Saludamos a Ud. Muy atentamente.

Firma autorizada de la compañía para librar cheques

## Informe del Banco

Banco (nombre)

Señores (nombre del auditor)

Muy señor nuestro:

Por la presente informamos a Ud. Que al cierre de las operaciones del día....  
de ..... de ..... nuestros libros demostraban los siguientes saldos de (nombre ente auditado)

## Cuentas corrientes del cliente a su libre disposición:

IMPORTE	DESIGNACION	DEBE O HABER	OBSERVACIONES

## Depósito a plazo fijo y a la vista, a saber:

IMPORTE	FECHA DE		INTERÉS		OBS.
	DEPOSITO	VENCIMIENTO	TIPO	ABONADO	

**Obligaciones del cliente en concepto de préstamos, aceptaciones, etc., a saber:**

IMPORTE	FECHA DE		INTERÉS		OBS.
	DEPÓSITO	VENCIMIENTO	TIPO	ABONADO	

**Valores al cobro:**

IMPORTE	NOMBRES	FECHA	OBSERVACIONES
\$ MONEDA EXTRANJERA			

**Títulos en custodia:**

DESIGNACIÓN	VALOR NOMINAL	OBSERVACIONES

Aparte de lo especificado más arriba, de acuerdo con nuestros libros, el mencionado depositante no tenía ninguna otra operación pendiente con esta Institución.

Saludan a Ud. Atentamente

Fecha y Banco

Firma

Fuente: Slosse, Gordicz, Gamondés, Tuñez; 2015.

## 2. VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

Los ingresos por ventas representan montos originados en transferencias de productos, prestaciones de servicios o cualquier otro concepto análogo. Por su parte, las cuentas a cobrar por ventas representan derechos del ente contra terceros originados en la venta de esos productos, la prestación de servicios u otro concepto análogo. Generalmente la cancelación definitiva de estos derechos se produce por su cobranza, o su anulación por tratarse de una cuenta incobrable.

En este trabajo nos centraremos en las cuentas por cobrar, para luego enfocarnos en las circularizaciones efectuadas a clientes.

Las cuentas a cobrar por ventas proveen mediante su cobranza, el efectivo o su equivalente, necesario para el flujo de las operaciones. En general son un activo importante en el Estado de Si-

tuación Patrimonial de los entes. Estos derechos del ente contra terceros por la venta de productos o prestación de servicios, muestran una situación a un momento dado, en este caso expone un saldo al cierre del ejercicio económico del ente.

El objetivo de auditoría para los componentes es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas. Seguidamente se identifican las afirmaciones específicas del subcomponente "Cuentas a Cobrar":

*Cuadro 1*

<b>Afirmaciones</b>	<b>Definición</b>
Veracidad	Las cuentas a cobrar representan derechos exigibles por la venta de bienes o la prestación de servicios.
Integridad	Todos los saldos de cuentas a cobrar están adecuada e íntegramente contabilizados en los registros correspondientes y están adecuadamente acumulados en los registros correspondientes.
Medición y exposición contable	Los saldos de cuentas a cobrar reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su medición contable (incluyendo las modificaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera) de acuerdo con las normas contable aplicables; se han constituido las provisiones apropiadas y efectuado los ajustes respectivos para las cuentas que probablemente no sean cobradas en su totalidad; las provisiones para deudores incobrables no son excesivas y están correctamente calculadas. Las cuentas a cobrar han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descritas y se han expuesto todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de estos saldos y transacciones.

Fuente: Slosse y [otros], 2015.

El procedimiento de circularización es de suma importancia, ya que puede proporcionar una confirmación independiente de los saldos, y puede proporcionar evidencia de la efectividad de los sistemas y controles. Este procedimiento brinda evidencia sobre la existencia de las cuentas a cobrar.

El número de cuentas a circularizar depende de diversos factores como pueden ser:

- Planificación de una circularización positiva, negativa, directa o ciega.
- Cantidad y tipo de deudores.
- Significatividad y riesgo asociado con las cuentas a cobrar.

La selección inicial de cuentas debe incluir algunas con saldos acreedores, o con saldo cero, principales deudores, cuentas con problemas conocidos, etc., y puede utilizarse un método al azar o

sistemático, utilizando estratificación cuando sea posible. Es necesario que el auditor deje adecuada constancia en los papeles de trabajo de los criterios de selección utilizados.

Es posible que algunos deudores no puedan confirmar los saldos por la forma en que llevan sus registros o por no llevar registros; en estos casos, se pueden enviar duplicados de facturas o listados de números de facturas para su confirmación junto con otros datos de identificación, tales como el número de la orden de compra del deudor.

Asimismo, es común que personal de Contaduría y de Auditoría Interna del ente colabore en la realización de circularización de saldos. Más allá de que el personal del ente puede colaborar, hay procedimientos que nunca deberían ser delegados a ellos.

A modo ejemplificativo se agrega una circularización efectuada a clientes de tipo positiva ya que se requiere la respuesta del tercero en cuestión.

### *Planilla 3*

#### **MODELO DE CIRCULARIZACIÓN A CLIENTES**

Lugar y Fecha

Señores ..... (nombre ente auditado)

De nuestra consideración:

Nos dirigimos a ustedes con el fin de comunicarles que la firma ..... (nombre, teléfono, y dirección del estudio del auditor) está efectuando la revisión de nuestros Estados Contables al ... de ..... De ..... y desean constatar los saldos mantenidos con Uds. por conceptos devengados al cierre del ejercicio económico, por lo que se les ruega se sirvan responder la información abajo detallada.

Las respuestas deben ser enviadas directamente por e-mail a xxxauditores@gmail.com, con copia a xxxauditores2@gmail.com.

Saluda Atte.

Firma y Sello representante empresa auditada.

Sírvase completar la siguiente información:

<b>Concepto</b>	<b>Tipo de moneda</b>	<b>Saldo a favor nuestro</b>	<b>Saldo a favor de cliente</b>
Cuenta corriente (1)			
Documentos (2)			
Anticipos			
Otros (3)			

(1) Detalle de facturas, notas de débito, créditos y recibos por cobranzas.

(2) Detalle de valores pendientes de cobro.

(3) Sírvase detallar cualquier otra deuda directa o indirecta.

En el supuesto de existir cualquier otra contingencia que pudiera afectarnos como consecuencia de las relaciones comerciales mantenidas con la empresa, se agradecerá informen de las mismas a los citados auditores.

Fuente: Elaboración propia.

### 3. COMPRAS Y CUENTAS A PAGAR

La gestión de compras tiene por objetivo la adquisición de materiales, suministros y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad del ente. Este proceso tiene dos efectos contables: la registración de un activo (adquisición de bienes o servicios productivos) o de un gasto (servicios no productivos); y la contabilización de la correspondiente deuda con el proveedor.

En este componente nos centraremos en las cuentas a pagar, estas cuentas evidencian la existencia de obligaciones del ente hacia terceros y su cancelación se efectúa generalmente mediante la entrega de valores monetarios. Las cuentas a pagar muestran una situación a un momento dado es decir, al cierre del ejercicio económico del ente, y refleja las obligaciones del ente hacia terceros.

La significación en los Estados Contables de las cuentas a pagar depende de las características operativas del ente o de la actividad en la cual opera. El monto de estos saldos puede depender de los plazos de pago a proveedores o de la existencia de períodos en los cuales se concentran las compras.

El objetivo de auditoría para los componentes, como ya se dijo, es obtener suficiente evidencia de que las afirmaciones correspondientes son válidas. A continuación se identifican las afirmaciones específicas del subcomponente cuentas a pagar:

*Cuadro 2*

<b>Afirmaciones</b>	<b>Definición</b>
Veracidad	Los pasivos contabilizados existen; es decir, los pasivos han sido <u>incurridos y no han sido pagados o cancelados</u> .
Integridad	Los saldos de cuentas a pagar están adecuada e íntegramente contabilizados en los registros correspondientes, y están <u>adecuadamente acumulados en los registros correspondientes</u> .
Medición y exposición contable	Los saldos de cuentas a pagar reflejan todos los hechos y circunstancias que afectan su medición contable (incluyendo las modificaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera) de acuerdo con las normas contables aplicables. Las cuentas a pagar han sido adecuadamente resumidas, clasificadas y descriptas y se han expuesto todos los aspectos necesarios para una adecuada comprensión de estos saldos y transacciones.

Fuente: Slosse y [otros], 2015.

El procedimiento de circularización brinda evidencia sobre la existencia de las cuentas a pagar. La misma comprende las siguientes pautas:

- **SELECCIÓN DEL TIPO DE CIRCULARIZACIÓN.** En el caso de circularización de deudas es recomendable la positiva (es necesaria la respuesta del proveedor) y ciega (no se informa en la carta los saldos adeudados). El hecho de que el proveedor informe directamente sus saldos puede facilitar la detección de la existencia de otros pasivos que no hayan sido adecuadamente registrados.
- **DETERMINACIÓN DE LA FECHA DE LA CIRCULARIZACIÓN.** La fecha de la circularización depende de la confianza que tenga el auditor en el sistema de control interno del ente. En el caso de ser el mismo efectivo, no es necesario circularizar los saldos al cierre del período. En caso contrario, la confirmación se debe efectuar sobre saldos al cierre del período bajo análisis.
- **SELECCIÓN DE LA MUESTRA.** Se debe circularizar a los proveedores con que opera normalmente el ente, independientemente si tienen o no saldos pendientes a la fecha de circularización.
- **COLABORACIÓN DEL PERSONAL DEL ENTE.** Es común que personal de Contaduría y de Auditoría Interna del ente colabore en la realización de circularización de saldos. Más allá de que el personal del ente puede colaborar, hay procedimientos que nunca deberían ser delegados a ellos, como por ejemplo seleccionar la muestra de proveedores, o el tipo de circularización.

Este procedimiento de auditoría es muy similar en los componentes de "Ventas y Cuentas por Cobrar" y "Compras y Cuentas a Pagar", los pasos y pautas a tener en cuenta a la hora de llevarlo a cabo como así también la importancia de realizarlo son similares en ambos componentes. Realizado de forma correcta y eficiente, este procedimiento brinda evidencia de auditoría muy rica para sustentar la opinión del auditor en su informe.

A continuación se agrega un ejemplo de una circularización de tipo ciega efectuada a proveedores del ente auditado. Es una circularización ciega ya que no se agregan los saldos que se quieren confirmar, sino que se requiere que el tercero exponga los saldos pendientes al cierre del ejercicio económico del ente.

*Planilla 4*

<b>MODELO DE CIRCULARIZACIÓN A PROVEEDORES</b>	
	Lugar Fecha
Señores ..... (nombre ente auditado)	
De nuestra consideración:	
<p>Nos dirigimos a ustedes con el fin de comunicarles que la firma ..... (nombre, teléfono, y dirección del estudio del auditor) está efectuando la revisión de nuestros Estados Contables al ... de ..... De ..... y desean constatar los saldos mantenidos con Uds. por conceptos (ya sea facturados o devengados) al cierre del ejercicio económico.</p>	
<p>Las respuestas deben ser enviadas directamente por e-mail a xxxauditores@gmail.com, con copia a xxxauditores2@gmail.com.</p>	
Saluda Atte.	
Firma y Sello representante empresa auditada.	

Fuente: Elaboración propia.

#### **4. ABOGADOS/ASESORES LEGALES**

La Norma Internacional de Auditoría 501 contempla los procedimientos respecto de litigios y reclamaciones, en donde expresa que dichos litigios y reclamaciones que involucran a una entidad pueden tener un efecto de importancia relativa sobre los Estados Financieros y puede requerirse que sea revelado y/o contemplado en dichos Estados Contables.

El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros.

La NIA 501 expresa que el auditor deber buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. Esta comunicación ayudará a obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si el litigio o reclamaciones de potencial importancia relativa son conocidos y si son confiables las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras. Para obtener esa comunicación

directa que detalla la mencionada NIA con los abogados del ente, el auditor puede realizar el procedimiento de confirmación directa de terceros, y así obtener evidencia de auditoría sobre los litigios o situaciones en los que el ente sea parte.

Si la administración se rehúsa a dar permiso al auditor de comunicarse con los abogados de la entidad, y el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría con el desempeño de procedimientos alternativos, se estaría frente a una limitación en el alcance y ordinariamente conduciría a una opinión con salvedades o a una abstención de opinión. Cuando un abogado se niega a responder de una manera apropiada y el auditor no puede obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría al aplicar procedimientos alternativos, el auditor deberá considerar si hay una limitación en el alcance que pueda conducir a una opinión con salvedades o a una abstención de opinión.

Se presenta un ejemplo de una solicitud dirigida a los abogados del ente cuyos Estados Contables están bajo análisis:

*Planilla 5*

<b>MODELO DE CIRCULARIZACIÓN A ABOGADOS</b>	
	Lugar y Fecha
Señores ..... (nombre ente auditado)	
De nuestra consideración:	
<p>Nos dirigimos a usted con el fin de comunicarle que la firma ..... (nombre, teléfono, y dirección del estudio del auditor) está efectuando la revisión de nuestros Estados Contables al ... de ..... De ..... , por lo que se le ruega se sirva enviar un informe de todas las causas en curso, bajo su asesoramiento o patrocinio en las que nuestra organización sea parte al ... de ..... de ....., detallando lo siguiente:</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Profesionales intervinientes.</li> <li>• Motivo de la causa.</li> <li>• Fecha de inicio.</li> <li>• Probabilidad de ocurrencia.</li> <li>• Monto de capital y accesorios.</li> <li>• Costas estimadas.</li> <li>• Fecha estimada de conclusión.</li> <li>• Desenlace final previsto.</li> <li>• Manifestación sobre la razonabilidad de las evaluaciones efectuadas por los directivos sobre dichas causas.</li> </ul>	

Además, solicitamos informe cualquier otra causa resuelta durante el período que pudiere afectar a nuestra sociedad, o inspecciones llevadas a cabo por organismos de contralor o fiscales desde el ... de ..... hasta el ... de .... de .....

Asimismo, solicitamos se informen montos de honorarios adeudados a la fecha de cierre.

Las respuestas deben ser enviadas directamente a la firma encargada de la revisión de los Estados Contables antes mencionada.

Saluda Atte.

Firma y Sello representante empresa  
auditada.

Fuente: Elaboración propia.

## **5. EL PROCEDIMIENTO DE CIRCULARIZACIÓN EN LA ACTUALIDAD**

En este capítulo se desarrollan los avances tecnológicos ocurridos en la actualidad y el impacto que producen en el procedimiento de circularización, tanto positivos como negativos.

Con el surgimiento de Internet, han crecido de manera exponencial los medios y formas de comunicación, permitiendo la disponibilidad de información desde cualquier parte del mundo de forma casi instantánea.

Con el correr del tiempo todas las sociedades y trabajos profesionales, como los servicios de auditoría, han tenido que incorporar medios informáticos para adaptarse a las demandas y tiempos de la actualidad. En auditoría se fueron agregando sistemas informáticos para realizar de una forma más eficiente, práctica y rápida los procedimientos de auditoría, desde el uso de planillas electrónicas hasta el envío de documentación.

Las circularizaciones no son un tema aislado, en la actualidad muchas, si no es la mayoría, de las confirmaciones a terceros, se envían por medios electrónicos, permitiendo tener información en lapsos de tiempo mucho más cortos y a menores costos. Es necesaria la disponibilidad de una terminal con acceso a Internet tanto por parte del auditor como de los terceros circularizados, son prácticamente nulos los casos en que empresas o profesionales no tengan acceso a Internet, por lo que se torna de gran importancia la comunicación por estos medios.

Una de las dificultades con el envío de confirmaciones por dichos medios es la de probar la identidad del remitente del mensaje, ya que este medio no permite la misma fiabilidad que a través del correo postal. Existen soluciones a este conflicto como la utilización de firma digital. La firma digital es una herramienta tecnológica que permite garantizar la autoría e integridad de los docu-

mentos digitales, posibilitando que éstos posean la misma característica que la firma hológrafa, exclusiva de los documentos en papel.

El 14 de noviembre de 2001 se sanciona en la Argentina la Ley 25.506/01, que trata esta herramienta, donde se expresa que la firma digital es el resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control.

Esta herramienta tecnológica funciona utilizando complejos procedimientos matemáticos que relacionan el documento firmado con información propia del firmante, permitiendo que terceras partes puedan reconocer la identidad del firmante y asegurarse de que los contenidos no han sido modificados.

Otro gran problema que afecta el envío y recepción de documentos por estos medios es la vulnerabilidad de la información frente a ataques cibernéticos que podrían alterar la información o evitar que llegue a su destino, produciendo grandes daños a la confiabilidad que puede tener el auditor sobre la mencionada información. Entre los diferentes tipos de ataques cibernéticos encontramos:

- **INTERRUPCIÓN.** El intruso destruye la información o la inutiliza. En este caso la información es enviada por el remitente pero nunca llega al destinatario.
- **INTERCEPCIÓN.** Una parte no autorizada consigue el acceso a la información transmitida. La información es enviada por el remitente, llega al destinatario pero un tercero logra tener acceso a la información sin modificarla.
- **MODIFICACIÓN.** Un tercero consigue el acceso a la información y la modifica. En este caso la información es enviada por el remitente, pero antes de que llegue al destinatario un tercero consigue el acceso a dicha información y la modifica, por lo tanto el destinatario recibe información errónea.
- **FABRICACIÓN.** Un tercero no autorizado consigue acceso y falsifica la información. En esta situación, no existe el remitente, sino que directamente un tercero crea y falsifica información, la cual envía al destinatario, recibiendo éste, información totalmente falsa.

Sin embargo, existen medios de seguridad para impedir que la información enviada o recibida pueda ser vulnerada, algunos de ellos son:

### **5.1. Encriptación de archivos**

Encriptar es una manera de codificar la información para protegerla frente a terceros. Por lo tanto la encriptación informática sería la codificación de la información de archivos o de un correo

electrónico para que no pueda ser descifrado en caso de ser interceptado por alguien mientras esta información viaja por la red.

A través de la encriptación informática se codifican los datos. Solamente a través de un software de descodificación que conoce el autor de estos documentos encriptados es como se puede volver a decodificar la información.

Por lo que la encriptación informática es simplemente la codificación de la información que vamos a enviar a través de la red (Internet). Para poder descodificarla como dijimos es necesario un software o una clave que sólo conocen el emisor y el receptor de esta información.

Lo que se busca conseguir es una mayor seguridad en la transmisión de la información sobre todo a través de Internet.

## **5.2. Contratar paquetes Antivirus y Firewall**

Un antivirus es un programa informático que se encarga de detectar y eliminar virus informáticos e incluso otros programas maliciosos como gusanos, troyanos, spyware, etc.

Actualmente en el mercado se pueden comprar antivirus muy completos incluso con cortafuegos (firewall) que nos aportan una protección extra. Porque la función principal de los cortafuegos es no dejar salir ni entrar nada en la computadora sin que previamente nosotros lo autoricemos.

La función principal de un antivirus es proteger nuestra computadora de virus y demás programas maliciosos, para ello compara el código de cada archivo con una base de datos de los virus conocidos a través de Internet. Por esta razón es tan importante que los antivirus se actualicen periódicamente para evitar que un virus reciente infecte las computadoras.

Todos los virus informáticos, gusanos, spyware, etc. son programas informáticos que sin nuestro consentimiento ejecutan recursos, consumen memoria, borran o corrompen la información que tengamos en nuestra computadora.

Además son capaces de contaminar otras computadoras que tengamos en nuestra red u otras fuera de ella a través del correo electrónico, Internet, etc. Ningún antivirus es seguro al 100%, pero es importante contar con ellos para disminuir notoriamente la probabilidad de ser atacados por virus informáticos.

## **5.3. Copias de seguridad**

El backup o copia de seguridad permite tener disponible y en forma íntegra la información para cuando sucedan accidentes o ataques cibernéticos. Sin un backup, simplemente, es imposible volver la información al estado anterior al desastre. La copia de seguridad consiste en copiar los datos e información originales, como por ejemplo en pen drives, discos externos u otros ordenado-

res, con el fin de disponer de un medio para recuperarlos en caso de su pérdida por cualquier motivo.

Por tal, los beneficios que brinda la utilización de sistemas informáticos como ya mencionamos son la reducción de los tiempos y costos tanto del envío de las circulares como la recepción de la respuesta por parte del auditor, pero son susceptibles de sufrir ataques cibernéticos. Por el contrario los medios postales producen lapsos de entrega más largos de la respuesta por parte de los terceros, y si bien están libres de estos ataques, existen riesgos como por ejemplo de que la información circularizada sea atacada de manera física por terceros o por el mismo ente auditado, o que la circular vía postal sea enviada a una dirección incorrecta. También hay que tener en cuenta los costos para asegurar la invulnerabilidad de la información en caso del envío por medios electrónicos, ya que a diario se incrementan los riesgos cibernéticos. Por el contrario, en caso de enviar circulares vía postal no incurriríamos en estos costos, pero si los que implican el envío de las cartas y el pago de las respuestas postales, y el costo de la variable "tiempo", tomando los recaudos necesarios para la correcta llegada de éstas con las confirmaciones a sus respectivos destinatarios.

## **Conclusión**

En razón de todo lo expuesto anteriormente, donde se trató en detalle el procedimiento de confirmación directa de terceros, brindando tanto información teórica como de su aplicación práctica, consideramos que dicho procedimiento, ejecutado de manera correcta, es eficiente ya sea si se envían las circulares por medios postales o electrónicos, porque permite obtener evidencia de auditoría valiosa y en cantidad suficiente. Si la circularización es efectiva y se obtienen respuestas por parte de los terceros circularizados, se puede afirmar que este procedimiento aporta mucha eficiencia a la hora de realizar el trabajo de auditoría.

Las ventajas que encontramos de este procedimiento por sobre otros, como por ejemplo corroborar con recibos o remitos conformados/avisos de recepción, es que en las circularizaciones está presente el punto de vista de un tercero ajeno al ente auditado, por lo que hace que la información suministrada no se encuentre, en un principio, afectada por intereses que pudieran beneficiar o perjudicar al auditado, permitiendo corroborar la información que fue suministrada por el ente auditado al auditor y analizar si existen diferencias y los motivos de las mismas. Las desventajas que presenta este procedimiento es que se necesita incurrir en tiempos de espera, algunas veces prolongados, para obtener una respuesta y de esta forma poder validar las afirmaciones, los costos que implican la seguridad informática o los servicios postales para el envío y recepción de las confirmaciones, y además hay que tener en cuenta que el tercero circularizado no está obligado a brindar una respuesta al pedido, y muchas veces no lo hace.

Asimismo es muy importante la ejecución de este procedimiento en la actualidad, ya que además, de ser nombrado por la normativa que regula los servicios de auditoría como un procedimiento a realizar, a través de él se obtiene evidencia que proviene directamente de terceros ajenos al ente lo que en principio es más confiable (teniendo en cuenta los riesgos de confiabilidad antes vistos) que la información brindada por el ente auditado.

## Bibliografía

- Argentina (B.O. 14/12/2001). *Ley 25.506 Firma Digital*.
- Argentina (B.O. 23/05/1973). *Ley 20.488. Reglamento nacional del ejercicio de las profesiones de Ciencias Económicas*.
- Caballero Gil, P. (1998). *Seguridad informática: Técnicas Criptográficas*. Buenos Aires: Alfaomega Grupo Editor.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). *Resolución Técnica N° 37: Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados*.
- Federación Internacional de Contadores. *Normas Internacionales de Auditoría N° 501. Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para partidas seleccionadas*.
- Federación Internacional de Contadores. *Normas Internacionales de Auditoría, N° 505 Confirmaciones externas*.
- Mendoza (B.O. 16/06/1985). *Ley 5.051. Estatuto profesional del profesional en Ciencias Económicas de la Provincia*.
- Mendoza. Consejo Profesional de Ciencias Económicas (2001). *Resolución N° 1.350. Código de ética unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina*.
- Portantier, F. (2012). *Seguridad Informática*. Buenos Aires: Fox Andina, Dalaga.
- Slosse, C.; Gordicz, J.; Gamondés, S.; Tuñez, F. (2015). *Auditoría*. Buenos Aires: La Ley.

## Anexo

### Resolución Técnica F.A.C.P.C.E. 37/13

**Normas contables profesionales. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. Su aprobación.**

#### PRIMERA PARTE

##### VISTO

- a) Las Res. Técnicas F.A.C.P.C.E. 32/13, 33/13, 34/13 y 35/13 de esta Federación.
- b) La propuesta realizada por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) en el Proyecto 28 de resolución técnica; y

##### CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.
- b) Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Que la propuesta realizada surgió como producto de un amplio estudio y debate realizado por el CENCyA.
- d) Que se ha procurado en la elaboración de la presente norma mantener las características principales de la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85.
- e) Que existe la necesidad de adecuar la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85 vigente incorporando servicios profesionales que no se hallan actualmente previstos.
- f) Que, para ciertas situaciones, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) aprobadas por la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 32/13 prevén distinto tratamiento que la actual Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85.
- g) Que las Normas Internacionales para Encargos de Revisión y Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados aprobados por las Res. Técnicas F.A.C.P.C.E. 33/13 y 35/13 prevén servicios que en la actual Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85 tienen distinto tratamiento o bien no están previstos o están tratados de manera muy genérica.
- h) Que se considera necesario incorporar en la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85 los servicios profesionales referidos a encargos de aseguramientos y servicios relacionados, de manera similar a los aprobados en la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 35/13.
- i) Que las normas argentinas, estructuradas con base en principios, tienen una redacción sintética y, por lo tanto, es conveniente el uso de bibliografía para su aplicación.
- j) Que entre la bibliografía profesional disponible se encuentran las Normas Internacionales en las que se inspiró la redacción de esta norma.

k) Que la Sección III.B de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 "Consideraciones especiales. auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos".

l) Que la Sección III.C de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIA 805 "Consideraciones especiales. Auditoría de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero".

m) Que la Sección III.D de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIA 810 "Encargos para informar sobre estados financieros resumidos".

n) Que la Sección V.A de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 "Encargos de aseguramiento diferentes de auditoría o revisión de información financiera histórica".

o) Que la Sección V.B de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIEA 3400 "El examen de información financiera prospectiva".

p) Que la Sección V.C de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIEA 3402 "Informe de aseguramiento sobre controles de una organización de servicios".

q) Que la Sección VII.A de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400 "Encargos para aplicar procedimientos convenidos sobre información financiera".

r) Que la Sección VII.B de la Segunda Parte de este proyecto refleja adecuadamente la NISR 4410 "Encargos para compilar información financiera".

s) Que todo lo considerado hace que un trabajo de similar naturaleza hecho conforme a las Res. Técnicas F.A.C.P.C.E. 32/13, 33/13 y 35/13 o esta norma sean compatibles entre sí.

t) Que han sido contempladas las observaciones recibidas en el período de consulta.

u) Que ha sido elaborado un nuevo proyecto revisado y ha sido aprobado por el CENCyA.

Por ello:

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

##### RESUELVE

Art. 1 – Aprobar la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 37/13 "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados", cuyo

texto se establece en la Segunda Parte de esta resolución técnica.

Art. 2 – Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) El tratamiento de esta resolución técnica de acuerdo con lo comprometido en el acta de Catamarca, firmada en la Junta de Gobierno del 27 de setiembre de 2002.

b) La aprobación de esta norma para la aplicación obligatoria a los encargos que se presten a partir del 1 de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

c) Permitir la aplicación anticipada de los servicios previstos en esta resolución para aquellos encargos que se inicien a partir de la fecha de aprobación de esta resolución técnica por la Junta de Gobierno.

d) La difusión de esta resolución técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

Art. 3 – Derogar la Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85 "Normas de auditoría", y la Interpretación 5 "El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos, a partir de la fecha de vigencia y correspondiente aplicación de esta resolución técnica.

Art. 4 – Encomendar al Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) la preparación de un informe del CENCyA con ejemplos de informes de auditoría que surgen por aplicación de esta resolución técnica.

Art. 5 – Publicar esta resolución técnica en la página de Internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales, y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

En la ciudad de Santa Fe (provincia de Santa Fe), a los 22 días del mes de marzo de 2013.

## SEGUNDA PARTE

### I Introducción

A. Propósito de esta resolución técnica

Las normas incluidas en esta resolución técnica abarcan:

- 1) las normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable;
- 2) las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables);
- 4) las normas sobre certificaciones; y
- 5) las normas sobre servicios relacionados.

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, la revisión de estados contables de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los servicios relacionados previstos en esta resolución técnica, o sea la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Por un lado, existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables

sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

Existen otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que estas normas refieren como otros encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

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

### B. Antecedentes

Para la preparación de esta resolución técnica, se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

1. Res. Técnica F.A.C.P.C.E. 7/85 "Normas de auditoría", aprobada por la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. en fecha 26 de setiembre de 1985 y los antecedentes que dicha resolución menciona.

2. Comentarios y sugerencias de usuarios de estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el período en que el Proyecto 28 de resolución técnica se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.

3. Doctrina argentina relativa a las nuevas normas sobre encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información contable histórica y sobre las normas sobre servicios relacionados incorporados a esta resolución técnica.

4. Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC, que sirvieron de base para la introducción de las modificaciones.

### II. Normas Comunes a los Servicios de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados

A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta resolución técnica

#### Independencia

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

#### Falta de independencia

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

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

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

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

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

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

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

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

2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

#### Vinculación económica

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

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

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

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

#### Alcance de las incompatibilidades

4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran estos profesionales en ciencias econó-

micas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

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

#### Otras disposiciones aplicables

6. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado juntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

#### B. Normas para el desarrollo del encargo

1. 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.

#### 2. Documentación del encargo:

2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

2.2. 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.

2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. La descripción de la tarea realizada.

2.3.2. 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.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

2.4. 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.

3. 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.

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

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

#### C. Normas sobre informes

1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

2. Los informes deben ser escritos.

3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con los estados contables u otra información destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dicha información, la relación que con ellos tiene el citado contador. En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a los estados contables ni a otra información.

4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:

4.1. título.

4.2. Destinatario.

4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.

4.4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.

4.5. Indicación de la tarea realizada.

4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.

4.8. Lugar y fecha de emisión.

4.9. Identificación y firma del profesional.

5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.

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

### III. Normas de auditoría

A. Auditoría externa de estados contables con fines generales:

A.i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, 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 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.

2.1. Marco de información prescripto por normas contables profesionales:

2.1.1. 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).

2.2. Marco de información prescripto por disposiciones legales o reglamentarias:

2.2.1. 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.

2.2.2. 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:

2.2.2.1. 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;

2.2.2.2. que el informe de auditoría incluya un párrafo de énfasis para alertar a los usuarios sobre la información adicional mencionada precedentemente; y

2.2.2.3. 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).

2.2.3. 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:

2.2.3.1. Si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados contables, y si este fuera el caso.

2.2.3.2. Si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

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

3. 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:

3.1. 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.

3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener).

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

3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos 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.

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

3.5.1. 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:

3.5.1.1. Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.

3.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.

3.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.

3.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

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

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

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

3.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, Bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

3.5.6. Comprobaciones matemáticas.

3.5.7. Revisiones conceptuales.

3.5.8. Comprobación de la información relacionada.

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

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

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

3.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección).

3.6. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la direc-

ción 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.

3.7. 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.

3.8. 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:

3.8.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

3.8.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

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

3.9. 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.

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

4. 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.

A.ii. Normas sobre informes

1. Con relación a un encargo de auditoría sobre estados contables, el contador podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

Informe breve. Definición

2. El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual éste expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de esta resolución técnica.

Contenido

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

3.1. Título del informe.

3.2. Destinatario.

3.3. Apartado introductorio.

3.4. Responsabilidad de la dirección con relación a los estados contables.

3.5. Responsabilidad del auditor.

3.6. Fundamentos de la opinión modificada, en caso de que corresponda.

3.7. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.

3.8. Párrafo de énfasis sobre ciertas cuestiones y/o párrafo sobre otras cuestiones, en caso de que correspondan.

3.9. 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, incorporará en el informe como subtítulo "Informe sobre los estados contables" antes del contenido del apartado introductorio.

3.10. Lugar y fecha de emisión.

3.11. Identificación y firma del contador.

título del informe

4. El título es "Informe del auditor independiente".

Destinatario

5. El informe debe estar dirigido a quién hubiera contratado los servicios del contador o a quién el contratante indicara. 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 desarrollo 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 validos 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 imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran 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, expli-

cando 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.

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 de esta sección).

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 estas 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 dió 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.

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 inscritas 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.

Forma de presentación

42. El contador debe presentar su informe por separado el cuál 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 con las prescripciones de las Secciones II.C.3, III.A.ii 40 y 41.

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 detallada en III.A.46.2.:

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.

B. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos  
A.i. Normas para su desarrollo

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

2. Esta sección trata de las consideraciones especiales para la aplicación a este encargo de los párrafos de la Sección III.A precedente.

3. El contador obtendrá conocimiento de:

3.1. La finalidad para la cual se han preparado los estados contables;

3.2. los usuarios a quienes se destina el informe; y

3.3. las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias.

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

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

6. 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.

A.ii. Normas sobre informes

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 la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

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

i. 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 afectará 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.

#### ii. 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, expresará 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 ésto 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 solo 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, en lo que fuera de aplicación.

#### D. Auditoría de estados contables resumidos

##### i. Normas para su desarrollo

1. 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. El contador únicamente aceptará un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados contables completos de los que se deriven los estados contables resumidos. La aceptación del encargo requiere también:

1.1. Determinar si los criterios aplicados son aceptables, cuando no estén establecidos por ley o un regulador;

1.2. obtener de la Dirección una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados contables resumidos; y

1.3. acordar con la Dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados contables resumidos.

2. En un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos, el contador deberá:

2.1. determinar si los criterios aplicados son aceptables, como condición básica para aceptar el encargo;

2.2. 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

2.3. expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

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

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

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

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

3.2.2. 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.

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

3.4. 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.

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

3.6. 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.

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

ii. Normas sobre informes

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 III.D.ii.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, en lo que fuera de aplicación.

#### **IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios**

i. Normas para su desarrollo

1. 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 cuál éstos se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la Sección III.A.i de esta resolución técnica.

2. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el contador debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

2.1. 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.

2.2. 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).

2.3. 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.

2.4. 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.

2.5. 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:

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

2.5.2. Comprobaciones matemáticas.

2.5.3. Revisiones conceptuales.

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

2.5.5. 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.

2.5.6. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.

2.5.7. 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.

2.5.8. Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la Dirección).

2.6. 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.

2.7. 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.

2.8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del contador. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

2.8.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.8.2. Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.

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

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

ii. Normas sobre informes

1. El informe escrito a emitir deberá contener lo siguiente:

1.1. Título.

1.2. Destinatario.

1.3. Identificación de los estados contables de períodos intermedios revisados.

1.4. 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.

1.5. Declaración de que el contador es responsable de emitir una conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios sobre la base de su revisión.

1.6. Declaración de que la revisión de los estados contables de períodos intermedios se realizó de acuerdo con esta resolución técnica.

1.7. 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.

1.8 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.

1.9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.

1.10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios:

1.10.1. No están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o

1.10.2. 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).

1.11. 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.

1.12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.

1.13. Lugar y fecha de emisión.

1.14. Identificación y firma del contador.

2. El contador, en los casos de la emisión de informes de revisión sobre estados contables de períodos intermedios, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

## V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento

### A. Otros encargos de aseguramiento en general

#### A.i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar 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 medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios. En función de como se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión. En esta sección, se tratarán los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

2. El contador debe planificar el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia

objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.

3. El contador debe analizar si la información sobre la materia objeto de la tarea es adecuada. Para ello, esta información tiene que tener las siguientes características:

3.1. Es identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y

3.2. puede someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión.

4. El contador debe analizar la idoneidad de los criterios para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis. Estos criterios pueden estar establecidos formalmente, como las normas contables profesionales, o desarrollarse específicamente, como el código de conducta elaborado por una organización.

5. El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión. La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son deliberadamente más acotados con relación a un encargo de aseguramiento razonable.

6. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la parte responsable, cuando corresponda.

#### A.ii. Normas sobre informes

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

2. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:

2.1. Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis, y cuando corresponda, la materia objeto de análisis.

2.2. Identificación de los criterios aplicados.

2.3. Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios.

2.4. Cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos o sólo son pertinentes para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin.

2.5. Descripción de las responsabilidades de la parte responsable y del contador.

2.6. Resumen del trabajo realizado.

2.7. La conclusión del contador: cuando corresponda, la conclusión debe informar a los usuarios presuntos el contexto en el cual se debe leer la conclusión del contador. En un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. En un encargo de

aseguramiento limitado, la conclusión debe estar expresada en forma negativa. Cuando el contador expresa una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades, el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos.

3. El contador debe emitir un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión, según corresponda, si concluye que los criterios son inadecuados, la materia objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones materiales.

4. El contador, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetara la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

B. El examen de información contable prospectiva:

i. Normas para su desarrollo

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

2. En un encargo para examinar información contable prospectiva, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre sí:

2.1. Los supuestos de la Dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;

2.2. la información contable prospectiva está correctamente preparada según los supuestos;

2.3. la información contable prospectiva está correctamente presentada y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente, incluso se hace una indicación clara sobre si son pronósticos o proyecciones; y

2.4. la información contable prospectiva está preparada de conformidad con los estados contables históricos y se aplicaron los principios contables apropiados.

3. La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Por lo tanto, en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información contable prospectiva.

4. El contador no debe aceptar o debe retirarse de un encargo (si esto es posible) cuando los supuestos sean claramente poco realistas o cuando el contador piense que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso preestablecido.

5. El contador debe lograr un nivel suficiente de conocimiento sobre el negocio del ente para poder evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva.

6. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el contador debe considerar los siguientes factores:

6.1. La probabilidad de que la información contable prospectiva presente incorrecciones materiales;

6.2. el conocimiento obtenido durante encargos previos;

6.3. la competencia de la Dirección con relación a la preparación de la información contable prospectiva;

6.4. la medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la Dirección; y

6.5. la suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes.

7. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso preestablecido de la información contable prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la Dirección y la aceptación de la Dirección de su responsabilidad por dicha información.

8. El contador debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual la Dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos.

9. Cuando el contador analiza la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar sí:

9.1. La presentación de la información contable prospectiva es informativa y no es engañosa;

9.2. las políticas contables se expresan claramente en las notas a dicha información;

9.3. los supuestos se expresan en forma adecuada en dichas notas;

9.4. se informa la fecha en la que se preparó la información contable prospectiva. La Dirección necesita confirmar que los supuestos son apropiados a dicha fecha;

9.5. la base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la información contable prospectiva se expresan en función de la escala; y

9.6. se revela cualquier cambio en la aplicación de las normas contables profesionales desde la emisión de los últimos estados contables históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la información contable prospectiva.

ii. Normas sobre informes

1. El informe sobre un examen de información contable prospectiva debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

1.1. Una manifestación de que la Dirección es responsable por la información contable prospectiva, incluyendo los supuestos.

1.2. Cuando corresponda, una referencia al propósito y/o a la distribución restringida de la información contable prospectiva.

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

1.4. Una opinión con respecto a si la información contable prospectiva ha sido preparada en forma adecuada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo con el marco de presentación de dicha información.

1.5. Advertencias apropiadas sobre la probabilidad de la concreción de los resultados presentados en la información contable prospectiva, mencionando que:

1.5.1. Es probable que los resultados reales sean diferentes de la información contable prospectiva, ya que los hechos

previstos a menudo no se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa.

1.5.2. En el caso de una proyección, que la información contable prospectiva se preparó con un determinado fin (que se describirá), mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos acerca de hechos futuros y acciones de la Dirección que no necesariamente se espera que sucedan. Por consiguiente, se advierte a los usuarios que la información contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.

2. El contador deberá expresar un informe con salvedades, un dictamen adverso o eventualmente retirarse del encargo en los siguientes casos:

2.1. Cuando el contador entienda que la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva no son adecuadas, deberá expresar un dictamen con salvedades o un dictamen adverso.

2.2. Cuando el contador entienda que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información contable prospectiva preparada sobre la base de los supuestos de mejor estimación o que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información financiera prospectiva preparada dados ciertos supuestos hipotéticos, el contador debe expresar un dictamen adverso o retirarse del encargo.

2.3. Cuando el examen se vea afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o más procedimientos que se consideran necesarios en las circunstancias, el contador debe retirarse del encargo o abstenerse de expresar un dictamen y describir la limitación al alcance de su trabajo.

3. El contador, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento sobre información contable prospectiva, respetara la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

C. Informes sobre los controles de una organización de servicios

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.

2. Para emitir un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 1), el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:

2.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y

2.2. los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de

control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.

3. Adicionalmente, para emitir un informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 2), el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.

4. El informe Tipo 2 es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el contador puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.

5. El contador debe obtener manifestaciones escritas de los responsables de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

ii. Normas sobre informes

1. El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

1.1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el contador debe incluir:

1.1.1. Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;

1.1.2. de corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;

1.1.3. si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del contador de que su opinión no incluye a estos controles y que la efectividad de los controles de la organización de servicios está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y

1.1.4. si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles así como también los objetivos de control relacionados no son incluidos en la descripción hecha por la organización de servicios de su sistema, una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el contador. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el contador.

1.2. Identificación de los criterios aplicados.

1.3. Una manifestación de que el informe y, en el caso de un informe de Tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado solo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados contables de las organizaciones usuarias.

1.4. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador.

- 1.5. Un resumen de los procedimientos aplicados.
- 1.6. Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe Tipo 2, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.
2. La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:
  - 2.1. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 1):
    - 2.1.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y
    - 2.1.2. los controles relacionados con los objetivos de control establecidos por la organización de servicios fueron los necesarios y han sido idóneamente diseñados a una fecha determinada.
  - 2.2. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informes Tipo 2):
    - 2.2.1. Lo indicado en el párrafo 2.1 anterior para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 1);
    - 2.2.2. los controles examinados, que son necesarios para brindar un aseguramiento razonable acerca de que los objetivos de control establecidos fueron logrados, han operado efectivamente durante el período especificado; y
    - 2.2.3. una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el contador haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.
3. El contador, en los casos de la emisión de informes sobre los controles de una organización de servicios, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

## VI. Normas sobre certificaciones

### A.i. Normas para su desarrollo

1. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal).
2. A través del desarrollo de la tarea, el contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.
3. Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, de-

biendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

### A.ii. Normas sobre el contenido de la certificación

1. El contador debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.
2. La certificación contendrá:
  - 2.1. Título: certificación (con el aditamento que fuera necesario).
  - 2.2. Destinatario.
  - 2.3. Explicación del alcance de una certificación.
  - 2.4. Detalle de lo que se certifica.
  - 2.5. Alcance específico de la tarea realizada.
  - 2.6. Manifestación o aseveración del contador público.
  - 2.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, de corresponder.
  - 2.8. Lugar y fecha de emisión.
  - 2.9. Identificación y firma del contador público.

## VII. Normas sobre servicios relacionados

### A. Encargos para aplicar procedimientos acordados

#### A.i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados (puede tratarse por ejemplo de información histórica o prospectiva, contable como no contable, etcétera) es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.
2. Dado que el contador solo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, no emite ninguna seguridad al respecto. Son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el contador y los que sacaran sus propias conclusiones.
3. A este informe solo podrán acceder las partes que han solicitado la tarea, ya que otros usuarios, desconocedores de las razones de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.
4. Los puntos a acordar por escrito son los siguientes:
  - 4.1. Naturaleza del encargo, resaltando el hecho de que los procedimientos no constituyen una auditoría o una revisión y que en consecuencia, no se emitirá ninguna manifestación de seguridad al respecto.
  - 4.2. Propósito específico del encargo.
  - 4.3. Identificación de la información contable (o eventualmente, no contable) a la cual se le aplicaran los procedimientos acordados.
  - 4.4. Naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.
  - 4.5. Forma prevista del informe con hallazgos.
  - 4.6. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos.
5. El contador debe realizar los procedimientos acordados y utilizar los elementos de juicio reunidos para la redacción del informe con los hallazgos.

6. Entre los procedimientos que rigen un encargo para realizar procedimientos acordados pueden figurar los siguientes:

- 6.1. Investigación y análisis.
- 6.2. Recálculo, comparación y otros controles de precisión administrativa.
- 6.3. Observación.
- 6.4. Inspección.
- 6.5. Obtención de confirmación.

A.ii. Normas sobre informes

1. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

- 1.1. Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.
- 1.2. Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante.
- 1.3. Identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados.
- 1.4. Un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo.
- 1.5. Una descripción de los hallazgos del contador que incluya, de existir, suficiente detalle de los errores y excepciones encontradas.
- 1.6. Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión, y que, por lo tanto, no se emitirá ninguna seguridad respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados.
- 1.7. Una declaración que establezca que si el contador hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haber salido a la luz otras cuestiones que hubiesen sido oportunamente informadas.
- 1.8. Una declaración que establezca que el informe concierne solo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.
- 1.9. Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra solo a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados contables de la entidad considerados en su conjunto.

2. El contador, en los casos de la emisión de informes sobre procedimientos acordados, respetara la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

B. Encargos de compilación

B.i. Normas para su desarrollo

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

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

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

4. El contador deberá obtener un conocimiento general acerca de los negocios y las operaciones del ente y deberá estar familiarizado con las normas contables profesionales y las prácticas de la industria aplicables al encargo en cuestión.

5. Para compilar información contable, el contador deberá obtener un conocimiento general de la naturaleza de las operaciones comerciales del ente, la forma de los registros contables y las bases de contabilidad sobre las cuales deberá presentarse la información contable. El contador generalmente adquiere conocimiento sobre estas cuestiones a través de su experiencia con la entidad o por medio de consultas al personal del ente.

6. Cualquier apartamiento conocido al marco contable aplicable debe revelarse dentro de la información contable del ente, aun cuando los efectos no necesitan ser cuantificados.

7. El contador no estará obligado a:

- 7.1. Realizar consultas a la Dirección para evaluar la razonabilidad y confiabilidad de la información suministrada;
- 7.2. examinar los controles internos;
- 7.3. verificar cualquier tipo de cuestión; o
- 7.4. verificar cualquier tipo de explicación.

8. Si el contador se percatase de que la información brindada por la Dirección es incorrecta, incompleta o insatisfactoria en algún otro sentido, deberá considerar la realización de los procedimientos arriba mencionados y pedir a la Dirección que suministre información adicional, y eventualmente, realice el cambio correspondiente. Si la Dirección se negare deberá retirarse del encargo (si esto es posible), informando a la entidad las razones de su decisión. De no ser posible su retiro debe expresar que existen incorrecciones significativas evidentes señalándolas expresamente.

9. El contador debe leer la información compilada y decidir si es adecuada en cuanto a su forma y si presenta o no evidentes incorrecciones materiales.

10. El contador deberá lograr que la Dirección reconozca su responsabilidad por la adecuada presentación de la información contable y que apruebe tal información contable.

B.ii. Normas sobre informes

1. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

- 1.1. La explicación del concepto de una compilación.
- 1.2. Identificación de la información contable, destacando el hecho de que dicha información se basa en información suministrada por la Dirección.
- 1.3. Una manifestación que señale que la Dirección es responsable de la información contable compilada por el contador.

1.4. Una declaración que exprese que no se ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna seguridad acerca de la información contable.

1.5. Un párrafo, cuando se lo considere necesario, resaltando la existencia de desvíos significativos al marco aplicable a la presentación de información contable.

2. La información contable compilada por el contador debe exhibir alguna leyenda del tipo "No auditado", "Compilado sin auditoría ni revisión" o "Véase mi/nuestro informe de compilación de fecha ..." en cada página de la información contable.

3. El contador, en los casos de la emisión de informes de compilación, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

C. Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el Cap. V

C.i. Normas para su desarrollo

1. En los informes especiales que no brindan seguridad (es decir, los no incluidos en el Cap. V), el contador realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto.

2. Están comprendidos en este tipo de encargo, aunque no está limitado a esto, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

3. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

C.ii. Normas sobre informes

1. El contador, en los casos de la emisión de informes especiales que no brindan seguridad, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

• Glosario de términos

**Criterios:** las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y exposición de la información. Puede haber criterios diferentes para una misma materia objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales o menos formales. En el ejercicio del juicio del contador, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios apropiados.

**Dirección:** persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables de la Dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. También puede referirse a la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

**Encargo de aseguramiento:** 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 infor-

me, 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. En la presente norma existen dos tipos de encargos que un contador puede realizar: el encargo de aseguramiento razonable y el encargo de aseguramiento limitado.

En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, un encargo de aseguramiento puede ser:

– Encargo basado en una afirmación: en este tipo de encargos, la información sobre la materia objeto de análisis es puesta a disposición de los usuarios por la parte responsable, que puede ser o no la parte que contrata al profesional que emite el informe (tal es el caso, por ejemplo, cuando el contador concluye sobre la afirmación hecha por la Dirección de una entidad sobre la efectividad de su control interno).

– Encargo de informe directo: en este tipo de encargos, no existe una afirmación o información sobre la materia objeto de análisis puesta a disposición de los usuarios por la parte responsable sino que tal información se brinda a los usuarios en el informe del contador (tal es el caso, por ejemplo, cuando el contador concluye sobre la efectividad del control interno de una entidad).

En función del nivel de aseguramiento que el servicio pueda proveer a los usuarios, puede ser:

– 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 crite-

rios establecidos por ..." en el caso de un encargo directo—). Una revisión de estados contables de períodos intermedios es un encargo de aseguramiento limitado.

– Encargo de compilación: encargo en el que la especialización en contabilidad, y no en auditoría, se utiliza para reunir, clasificar y resumir la información contable.

– 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.

– Encargo para realizar procedimientos acordados: contrato en el que un contador se compromete a realizar aquellos procedimientos que en su naturaleza son de auditoría acordados por el contador, la entidad contratante y terceras partes, y a informar sobre los 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.

Error: una incorrección no intencionada contenida en los estados contables, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

Escepticismo profesional: actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de los elementos de juicio.

Estados contables: presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término "estados contables" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados contables establecido por los requerimientos del marco de información contable aplicable, pero también puede referirse a un solo estado contable.

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

Estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores: información comparativa consistente en importes e información revelada del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados contables

del período actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente con relación a los importes e información revelada del período actual (denominados "cifras del período actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual.

Estados contables con fines específicos: estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Estados contables con fines generales: los estados contables preparados de conformidad con normas contables profesionales vigentes o de acuerdo con un marco de información distinto al establecido en dichas normas, en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias así lo requirieran.

Estados contables resumidos: información contable histórica derivada de los estados contables completos pero que contiene menos detalle que dichos estados contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables completos sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios producidos en ellos en un período de tiempo.

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

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

- i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- iii) con relación a las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

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

Información contable prospectiva: información contable basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas.

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 1). Informe que comprende:

a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada junto con una aseveración escrita de esa Dirección acerca de la presentación razonable, de la descripción, en todos los aspectos significativos, y de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control; y  
b) un informe elaborado por el contador, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 2). Informe que comprende:

a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado a lo largo de un período específico, junto con una aseveración escrita de esa dirección acerca de la presentación razonable de la descripción, en todos los aspectos significativos, y de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control y su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y

b) un informe elaborado por el contador con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

i. Su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles a lo largo de un período específico; y

ii. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el contador y de los resultados obtenidos.

Marco de información con fines específicos: un marco de información contable diseñado para satisfacer las necesidades de información contable de usuarios específicos. El marco de información contable puede ser un marco de razonabilidad o un marco de cumplimiento.

Marco de cumplimiento: se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apart. a) o b) de la definición de "Marco de presentación razonable".

Marco de presentación razonable: se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados contables, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o

b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados contables. Se espera que esto sea necesario solo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

Materialidad: ver significación.

Normas contables profesionales argentinas: resoluciones técnicas e interpretaciones emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas vigentes en la jurisdicción del ente que publica sus estados contables, excepto las Res. Técnicas F.A.C.P.C.E. 26/09 y 29/10.

Organización de servicios: organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias. Ejemplo de estas organizaciones son las que prestan el servicio de teneduría de libros o la función de cumplir con los impuestos.

Otra información: información contable y no contable (distinta de los estados contables y del informe del auditor correspondiente) incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados contables auditados y el informe del auditor correspondiente.

Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables y que, a juicio del contador, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables.

Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables y que, a juicio del contador, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría.

Parte responsable: persona (o personas) que:

a) en el marco de un encargo de informe directo, es el responsable de la cuestión analizada; o

b) en el marco de un encargo sobre afirmaciones, es el responsable de proporcionar información sobre la cuestión (afirmación), pudiendo ser también responsable de dicha cuestión.

La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al contador (parte contratante).

Pronóstico: información contable prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que tengan lugar, así como las medidas que la dirección espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información (hipótesis de la mejor estimación posible).

Proyección: información contable prospectiva preparada sobre la base de:

a) hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones;

o

b) una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles.

Registros contables: comprenden los libros contables requeridos por la ley y los reguladores u otros medios auxiliares permitidos por estos últimos, y otros ajustes realizados para la confección de los estados contables que no se reflejen en los registros anteriormente descritos, como por ejemplo los ajustes para la preparación de los estados contables consolidados.

Seguridad razonable (en el contexto de un encargo que proporciona un grado de seguridad, incluidos los encargos de auditoría, y de control de calidad): Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

Servicios relacionados: comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

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

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

### DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 2 de Agosto, 2019

.....  
Firma y aclaración

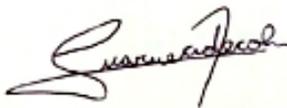
.....  
Número de registro

.....  
DNI

Fabrizio Caccianilloni 28543

 Fabrizio Caccianilloni

Ignacio Daniel Guarneri 28632



Previti, Mauro Guido 28737

