

## **PLAN DE DIFUSIÓN**

### **ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

**CENCYA / FACPCE**

#### **Autores:**

**Dr. Mario Wainstein**

**Dr. Antonio Lattuca**

**Dr. Guillermo Español**

**Dr. Cayetano Mora**

# **LAS NORMAS DE AUDITORÍA INTERNACIONALES**

Dr. Mario Wainstein

## **Introducción**

El 4 de julio de 2003, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (FACPCE ) resolvió adoptar las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB de la International Federation of Accountants (IFAC) para los ejercicios iniciados el 1 de julio de 2005 con diversas modalidades a saber:

- a) Se considerarán las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB hasta el 30 de junio de 2004.
- b) La FACPCE podrá adoptar los textos completos de las normas o introducirles determinadas modificaciones
- c) Se dispone utilizar textos traducidos que podrán adaptarse a modismos idiomáticos teniendo en cuenta las particularidades del contexto local y se elaborará un manual de aplicación de las normas para entes pequeños.

La FACPCE encomendó al CECYT diversas tareas para determinar las diferencias de las normas de auditoría vigentes con las normas que se adoptarán; la traducción de textos teniendo en cuenta los modismos argentinos; el tratamiento de nuevas normas; la elaboración del Manual de Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y su actualización por la introducción de nuevas normas.

## **El proceso de globalización y el ejercicio profesional**

En el actual contexto mundial, se advierten importantes cambios en los conceptos y en las concepciones tradicionales, donde se tiende a la globalización de la producción y a la regionalización de los mercados.

La globalización ha dejado de ser un término marcadamente económico para transformarse en un concepto económico, político y social. Económico porque transforma las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; político, porque trasciende las fronteras de los países y la influencia de los gobiernos; social, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida.

La globalización expresa la interacción y los efectos de una cantidad de factores económicos, planificación, comunicaciones, financiación, producción, transporte, comercialización, a través de todos el mundo.

Para la profesión contable, la “globalización” implica la vigencia simultánea de disposiciones, criterios y normas originadas en distintos países, y puede significar la búsqueda de “nuevas fronteras en la actuación profesional” También puede significar en la colaboración de estructuras profesionales de varios países,

Este es en síntesis el mundo que la profesión contable se enfrentará en este siglo XXI con un nuevo marco donde se deberá modificar el esquema existente. La inserción en un mercado ampliado de profesionales que deberá cumplimentar condiciones para integrarse en el ejercicio profesional competitivo, conviviendo con otros países con iguales obligaciones y derechos.

### **Las nuevas normas profesionales**

Las asimetrías existentes deberán superarse con el objetivo de lograr la armonización ambicionada. En este sentido, resulta muy útil la descripción que tienen los considerandos de la Resolución de la FACPCE que puso en vigencia las Normas Internacionales de Auditoría.

Es así como se señala que “la convergencia de las Normas Argentinas de Auditoría con las Normas Internacionales de auditoría” muestran diversos aspectos positivos, entre los que se señalan los siguientes:

- Reconocimiento por parte de terceros que las Normas Argentinas de Auditoría no están en contradicción con las Normas Internacionales de Auditoría.
- Fortalecimiento de la confianza de los inversores y reducción de la incertidumbre.
- Inclusión del proceso de consulta para la emisión o modificación de normas, a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC.
- Consideración de la armonización de los organismos de control con las Normas Internacionales de Auditoría.
- La amplitud que tienen las Normas Internacionales de Auditoría que contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica para su mejor estudio y comprensión.
- Inclusión en las Normas Internacionales de Auditoría de otros tipos de trabajos útiles a empresas de menor tamaño (complicación; revisión limitada, etc.).
- La búsqueda de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría.

### **La necesidad de tener normas de auditoría de mejor calidad**

Durante muchos años se tenía como tema de debate, la propia existencia de “normas de auditoría”. Frente a la amplia libertad que unos pregonaban, se oponía la normativa de detalle o desarrollo.

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

El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

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

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

Nuestras normas de auditoría no contemplan determinados temas como:

- Términos de los trabajos de auditoría I.
- Fraude y error.
- Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- Control de calidad para el trabajo de auditoría
- Auditoría de estimaciones contables.
- Partes relacionadas
- Hechos posteriores.
- Negocio en marcha
- Consideración del trabajo de auditoría interna
- Uso del trabajo de un experto.
- Opinión del auditor sobre otra información que contiene estados contables auditados.
- Opinión del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial.
- El examen de información financiera prospectiva.
- Trabajos de revisión de estados contables.
- Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera.
- Trabajos para compilar información financiera.
- Técnicas de auditoría con ayuda de la computadora.

### **Los aspectos relacionados con la responsabilidad profesional**

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

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

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

## Normas Internacionales de Auditoría

Por Antonio J. Lattuca

### Introducción

El propósito de este trabajo es sintetizar las Normas sobre Compromisos de Seguridad y Servicios Relacionados - NCSSR (como ahora se denominan las anteriormente conocidas como Normas Internacionales de Auditoría - NIAs) que serán aplicadas en la Argentina a partir del 1 de julio de 2005 de acuerdo con la Resolución 284/03 de la FACPCE.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), tal como está fijado en su constitución, determina que su misión es el desarrollo y mejoramiento mundial de la profesión contable por medio de la aplicación armónica de las normas profesionales capaces de proveer servicios uniformes de alta calidad en interés del público. Para tal misión, el directorio del IFAC ha establecido el Consejo Internacional de Normas de Seguridad y Auditoría, IAASB, por sus siglas en inglés (reemplazante desde el 2001 del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, o IAPC, en inglés). El propósito del IAASB, es emitir los pronunciamientos normativos que gobiernan los servicios de seguridad (assurance), entre los cuales se cuenta la auditoría y los denominados servicios relacionados.

Algunas características de las NCSSR son que no prevalecen sobre las regulaciones de cada país, pero los países miembros del IFAC, deben comprometer sus mejores esfuerzos en lograr su armonización con aquéllas. Las NCSSR son muy detalladas y están codificadas, aunque tienen algunos párrafos, los principales de cada norma, escritos en negrita. Sin embargo, el IFAC aclara que no sólo lo que está destacado es norma obligatoria sino también la parte en letra común. Las NCSSR están ilustradas con numerosos ejemplos y explicaciones, circunstancia que las tornan verdaderamente amigables para el lector. A su vez, se complementan con declaraciones de prácticas de auditoría también emitidas por el IAASB. Por último, las cuestiones de independencia, están separadas de las normas de auditoría y forman parte del Código de Ética aprobado por el IFAC.

A continuación, se menciona brevemente el contenido de las NCSSR, según su número de orden y materia tratada. Por comodidad a las normas relativas compromisos de auditoría sobre información contable histórica que van de la 100 a la 999, las se las mencionará NIAs, puesto que así lo hace el índice del Manual del año 2004 emitido por el IFAC.

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

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

La NIA 120, aún vigente distingue el servicio de auditoría de los servicios relacionados (Revisión, Procedimientos Convenidos y Compilación) en función al nivel de seguridad ofrecido. En el contexto de esta norma, el nivel de seguridad se refiere a tanto a la

satisfacción obtenida por el auditor como a la confiabilidad de una afirmación hecha por una de las partes (auditor) para el uso de la otra (usuario).

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

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

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

### **NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría**

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

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

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

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

### **NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría**

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

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

El contenido varía según el tipo de cliente pero, en general, incluye: objetivo del trabajo; responsabilidad del cliente por la preparación de los estados contables; alcance del trabajo; forma que pueden asumir los informes del auditor; riesgo de la auditoría por

limitaciones al alcance o cuestiones inherentes a las cuentas o al control interno establecido; acceso irrestricto a la documentación por parte del auditor; cuestiones relativas al planeamiento, expectativas del cliente; honorarios pactados y modalidad de cobro; apoyo del personal del cliente a la auditoría; etc.

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

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

### **NIA 220. Normas sobre control de calidad**

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

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

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

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

### **NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo)**

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

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

### **NIA 240. Fraude y error en los estados contables**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **NIA 300. Planeamiento del trabajo**

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

#### **NIA 310. Conocimiento del negocio**

Para la ejecución adecuada de la auditoría el auditor y su equipo deben obtener un apropiado conocimiento del negocio tal que les permita identificar los sucesos, las transacciones y las prácticas relevantes que tengan efecto sea en los estados contables auditados tomados en su conjunto como en el informe de auditoría.

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

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

### **NIA 320. Significación relativa**

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

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

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

### **NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno**

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que le aseguren que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo a los que clasifica en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

### **NIA 401. Auditoría en un ambiente computadorizado**

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

#### **NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros**

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

#### **NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría**

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

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

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

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

Finalmente, la norma se refiere a los elementos de juicio válidos y suficientes que el auditor debe obtener: 1) sobre la valuación y exposición de las inversiones a largo plazo que tenga el ente cuyos estados contables son objeto de auditoría y 2) sobre la

información por exponer relativa a los segmentos del ente que resulten significativos en sus estados contables de acuerdo con las normas de exposición vigentes.

#### **NIA 505. Confirmaciones externas**

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

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

#### **NIA 510. Primera auditoría. Saldos iniciales**

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

#### **NIA 520. Procedimientos analíticos**

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

#### **NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas**

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

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

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

#### **NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables**

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

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

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

La norma señala que el auditor debe 1) obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes; 2) evaluar los riesgos inherente y de control que puedan afectar esas mediciones; 3) con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su examen; 4) evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes; 5) evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos; 6) en su caso, determinar si necesita la ayuda de un experto; 7) en su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia; 8) evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados; 9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría; 10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

#### **NIA 550. Partes relacionadas**

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas. Asimismo, la norma requiere que el auditor obtenga adecuadas representaciones de la dirección sobre esta materia. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

### **NIA 560. Hechos posteriores**

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría.

La norma distingue el tratamiento a darle a los hechos significativos: 1) ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría; 2) los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y 3) los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

### **NIA 570. Empresa en marcha**

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

La responsabilidad del auditor sobre el análisis de la evaluación de la gerencia sobre la condición de “empresa en marcha” comienza en la fase de planeamiento de la auditoría y en su caso, debe determinar como afecta el riesgo de auditoría. El auditor debe considerar el período que utiliza la gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

La norma incluye los procedimientos de auditoría por ejecutar cuando ciertos sucesos o condiciones sobre el particular se identifican y cómo afectan sus conclusiones y el correspondiente informe de auditoría por emitir.

### **NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia**

El auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

Si la dirección se rehusara a proporcionar esta carta de representación, ello constituiría una limitación al alcance del trabajo y por lo tanto el auditor debería emitir una opinión con salvedad indeterminada o abstenerse de opinar.

### **NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor**

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

### **NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna**

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva. Finalmente, la norma trata de la evaluación y prueba por parte del auditor externo de los trabajos específicos del auditor interno que podrían ser adecuados para propósitos de auditoría externa.

### **NIA 620. Uso del trabajo de un experto**

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en que casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

### **NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables**

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas en la auditoría; párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes; fecha del informe; dirección del auditor y firma del auditor.

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. En cambio, se considera que un informe es modificado cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones: a) un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de “empresa en marcha”) y que no modifica la opinión principal; b) cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance (para la RT 7 serían las denominadas “determinadas” e “indeterminadas” respectivamente), abstención de opinión (usualmente por limitaciones significativas al alcance), u opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

### **NIA 710. Comparativos**

La norma establece las responsabilidades del auditor cuando se presentan estados contables comparativos. En tal sentido expresa que el auditor debe determinar, sobre la base de elementos de juicio válidos y suficientes recopilados, si la información comparativa cumple en todos sus aspectos significativos con las normas contables vigentes.

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

Si las cifras de los estados contables del ejercicio anterior se incluyen como parte integrante de los estados del corriente año y, usualmente, no se presentan completas, el

informe de auditoría sólo se refiere a los estados contables del corriente ejercicio del cual forman parte los datos comparativos.

Si la información de períodos precedentes se incluye a efectos meramente comparativos en los estados contables corrientes, en ocasiones completos, pero sin formar parte integrante de ellos, el informe de auditoría se refiere a cada uno de los estados contables, pudiendo expresar opiniones diferentes para cada uno de ellos.

### **NIA 720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados**

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (Vg. La memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

### **NIA 800. El informe del auditor en compromisos de auditorías de propósitos especiales**

Las auditorías de propósitos especiales se efectúan sobre: estados contables preparados sobre bases diferentes a las normas contables vigentes; partes o componentes de los estados contables; el cumplimiento de acuerdos contractuales y sobre estados contables resumidos. En estos casos, la norma establece que el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones surgidas de los elementos de juicio obtenidos durante estos compromisos especiales de auditoría como una base para expresar su opinión que debe constar claramente en un informe escrito.

La norma requiere que el auditor acuerde formalmente con el cliente el alcance y el propósito del compromiso y el tipo de informe que va a ser emitido. En general, la estructura del informe es similar al informe sobre los estados contables, lógicamente con las variaciones necesarias de acuerdo con la especial naturaleza de estos trabajos. La norma incluye requisitos y elementos para cada uno de estos informes especiales.

### **1000 – 1100. Declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoría (DIPA)**

Esta sección se refiere a cuestiones prácticas y trata los siguientes temas:

**DIPA 1000.** Procedimientos para las confirmaciones de saldos y otras transacciones entre bancos, sea que estos aparezcan en los estados contables como aquellos ítems que están en notas o directamente fuera del balance.

**DIPA 1001.** Esta declaración describe para un ambiente computarizado los efectos de las computadoras personales (PC) individuales, cuyos controles internos y de seguridad de los sistemas difieren de los grandes sistemas computarizados on-line o en red.

**DIPA 1002.** Esta declaración se refiere a los efectos de un sistema computarizado on-line sobre los sistemas contables del cliente, los controles internos relacionados y los procedimientos de auditoría.

**DIPA 1003.** Este pronunciamiento describe los efectos de un sistema de bases de datos sobre los sistemas contables del cliente, los controles internos relacionados y los procedimientos de auditoría.

**DIPA 1004.** Esta declaración se refiere a la relación que debe mantener el auditor externo de un banco con los demás supervisores externos de una entidad bancaria, tal como en la Argentina la que efectúa el Banco Central. La norma sugiere mecanismos de efectiva coordinación y diálogo entre las partes y establece las responsabilidades de la dirección del banco.

**DIPA 1005.** El objetivo de esta declaración es describir las características comúnmente encontradas en las pequeñas empresas e indicar como ellas afectan la aplicación de las normas de auditoría.

**DIPA 1006.** El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales a los auditores para amplificar e interpretar las normas de auditoría en el contexto de una auditoría de bancos comerciales internacionales.

**DIPA 1008.** Este pronunciamiento se refiere a la descripción de variados sistemas de información computarizados de diferentes características y de sus efectos sobre la contabilidad, los sistemas de control interno correlacionados y los procedimientos aplicables por el auditor externo en tales contextos.

**DIPA 1009.** Esta declaración describe para un contexto de tecnología de la información computarizada, las técnicas de auditoría asistidas por computadoras (CAATs) incluidas las herramientas de computación que pueden ser usadas en la aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría.

**DIPA 1010.** Esta declaración se refiere a la influencia que las cuestiones del medio ambiente (protección de recursos naturales, contaminación del aire o del agua, emisiones de gas nocivo, etc.) tienen en la auditoría de los estados contables y que deben ser consideradas por el auditor a la luz de las leyes y reglamentos existentes, tanto en la etapa de planeamiento como de ejecución de la auditoría.

**DIPA 1012.** Auditoría de instrumentos financieros derivados. La norma provee guías para la planificación y auditoría de las afirmaciones de los estados contables respecto de los instrumentos financieros derivados (futuros, opciones, swaps, etc.) y sus variaciones, tanto respecto de su medición como de su exposición.

**DIPA 1013.** Esta declaración se refiere a los efectos en la auditoría de estados contables cuando el ente auditado utiliza medios electrónicos para la comercialización de sus bienes o servicios.

**DIPA 1014.** El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales cuando el auditor tiene que expresar una opinión sobre estados contables preparados por la dirección sobre la base de las normas internacionales de contabilidad o en combinación con las normas locales.

## **2000 – 2699. Normas internacionales de compromisos de revisión (NICR)**

### **NICR 2400. Compromisos de revisión de estados contables**

Esta norma se refiere a la revisión de los estados contables. El objetivo de una revisión es permitirle al auditor establecer si, sobre la base de procedimientos limitados que no proveen todos los elementos de juicio que requeriría una auditoría (similares a los establecidos por la RT7 para los trabajos de revisión limitada), alguna cuestión le ha llamado la atención como para creer que los estados contables no están preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables vigentes. Es decir, que el informe ofrece un nivel moderado de seguridad (seguridad negativa) que es menor que la seguridad de auditoría.

Por ello, el auditor luego de explicar en su informe la limitación al alcance y que no expresa una opinión de auditoría, incluye un párrafo que diría, en su caso,; "...con base en el alcance mencionado nada ha surgido para creer que los estados contables no presentan razonablemente la información.....de acuerdo con las normas contables profesionales". Si tuviera alguna observación que formular con base en los procedimientos efectuados debería mencionarla en su informe

La norma, a diferencia de la RT 7, permite su aplicación para estados contables de ejercicio.

## **3000 – 3699. Normas internacionales sobre compromisos de seguridad no referidos a información contable histórica (NICS).**

### **NICS 3000. Compromisos de seguridad.**

Esta norma establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para el contador público que presta servicios de seguridad razonable que no sean de auditoría de estados contables históricos que ya están cubiertos por las NIAs, o de revisión de estados contables cubiertos por las NICR, antes mencionadas.

Esta NICS usa el término de "compromiso de seguridad razonable" para distinguir entre dos tipos de compromisos de seguridad que le son permitidos prestar al contador público. En primer lugar los compromisos de seguridad razonable, cuyo objetivo es lograr una reducción del riesgo del compromiso a un nivel bajo aceptable como una base para permitirle expresar en su informe una conclusión en forma positiva (por ejemplo, "en mi opinión,.....exponen razonablemente....). En segundo lugar los compromisos de seguridad limitada o moderada, cuyo objetivo es lograr una reducción de riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias del compromiso, pero donde el riesgo es más grande que para un compromiso de seguridad razonable, y sólo ofrece una base para expresar una conclusión en forma negativa (del tipo: "con base en el trabajo limitado realizado, no tengo observaciones que formular" o "nada ha venido a mi conocimiento como para pensar que los controles internos no son efectivos")

El contador público debe cumplir con esta NICS u otras relevantes cuando realiza servicios de seguridad razonable diferentes de la auditoría o de la revisión de estados contables históricos, estas últimas cubiertas por las NIAs y las NICR. Esta NICS, que ha sido escrita especialmente para tales servicios, debe ser leída en el contexto del Marco Internacional para Compromisos de Seguridad (tratado en otro informe preparado por el CECYT dentro del proceso de difusión de las normas internacionales de auditoría y seguridad razonable). El Marco describe los elementos y objetivos de un compromiso de seguridad e identifica aquellos compromisos a los cuales se aplican las NICS.

Aunque las NIAs y las NICR no se aplican para los compromisos cubiertos por las NICS, ellas sin embargo pueden proveer de guías útiles a los contadores públicos.

La norma trata, además, sobre cuestiones de ética; control de calidad; procedimientos aplicables; y sobre las modalidades de los informes para estos servicios de seguridad razonable diferentes del examen de estados contables.

### **NICS 3400. El examen de información contable prospectiva (ICP)**

La norma expresa que la ICP puede referirse a pronósticos financieros, basados en las “mejores estimaciones” (Vg. Presupuestos) que se refieren a lo que la gerencia cree que ocurrirá o a proyecciones financieras que consideran “cursos hipotéticos de acción” que no necesariamente se espera que ocurran (Vg. planes de negocios)

La norma expresa que el auditor debe recopilar evidencias, sobre: 1) la razonabilidad y consistencia de las premisas, conforme a su tipo; 2) si la preparación de la ICP está de acuerdo con las premisas; 3) si la exposición de la ICP está de acuerdo con la normas contables aplicables.

En cuanto a las condiciones para que el auditor realice el trabajo, establece: a) que no se debería aceptar si las premisas son irreales o inapropiadas para la preparación de la información; b) que convenga por escrito las condiciones y obtenga una carta de representación de la dirección que mencione su responsabilidad sobre la ICP emitida, el uso que tendrá la ICP, sus destinatarios y que no se omitieron premisas relevantes; c) que conozca el negocio y su información contable histórica y establezca si las premisas empleadas son coherentes; d) que debe tener presente que el período cubierto por la información, cuanto más extenso sea menos confiable es la proyección; d) que determine la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría en función de los riesgos

Respecto de las cuestiones por incluir en el informe del auditor, son las siguientes: a) que la preparación de la ICP y las premisas son responsabilidad del Directorio, que no es seguro que ocurran y que otros hechos no previstos pueden ocurrir; b) que se aplicaron NIAs, mencionando, en su caso, las limitaciones; c) la finalidad de la proyección y las restricciones para otros usos de la ICP; d) si se ha expuesto todo lo necesario, si son coherentes con los supuestos y si son consistentes con las NCP usadas; e) que no han surgido evidencias que hagan pensar que los supuestos aplicados no proporcionen una base razonable para la ICP o, en su caso, citar las discrepancias; f) que no está previsto actualizar la revisión y que la ICP debe ser considerada según los nuevos hechos que ocurran y que surgirán diferencias entre los resultados proyectados y los reales.

### **4000 – 4699. Normas internacionales sobre servicios relacionados (NISR)**

### **NISR 4400. Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable**

Esta norma es aplicable a un estado contable en particular o a ciertos componentes de los estados contables y se refiere a procedimientos convenidos con el cliente o terceras partes.

El auditor luego de aplicar sus procedimientos sólo informa sobre los hallazgos sin dar ninguna seguridad de auditoría.

Debe fijar en la carta convenio los procedimientos acordados, la oportunidad de su aplicación y la restricción del uso de su informe que es sólo para el comitente.

En el informe el auditor debe dejar constancia de todo lo anterior y de que no se ha hecho una auditoría. Debe indicar que si esta hubiera sido hecha, otros podrían haber sido los resultados obtenidos. Cabe redactar el informe con una clara abstención de opinión.

### **NISR 4410. Compromisos de compilación de información**

El objetivo de estos servicios es utilizar la pericia del contador para reunir, clasificar y exponer la información contable. La norma le exige como requisito tener un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables vigentes.

En cuanto a su informe, debe declarar que hizo el trabajo según esta NISR o, en su caso, la norma aplicable. En caso de no ser independiente debe mencionarlo. También debe identificar la información compilada indicando que le fue proporcionada por la dirección y que es de responsabilidad de ella y debe, finalmente, declarar que no ha efectuado una auditoría y que, por lo tanto, no da ningún tipo de seguridad de auditoría.

Tiene la obligación de verificar que en todas las páginas del documento se mencione: "estados contables no auditados".

## **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA** **Principales Diferencias con las normas locales**

Por Dr. Guillermo G. Español

1	Introducción .....	23
2	Diferencias generales. Nueva estructura.....	24
3	Diferencias específicas .....	25
3.1	Auditoría externa de estados contables.....	25
3.1.1	Proceso de auditoría .....	25
3.1.1.1	Hechos posteriores.....	25
3.1.1.2	Uso del trabajo de otro auditor .....	25
3.1.1.3	Confirmaciones externas.....	26
3.1.1.4	Representaciones de la administración .....	26
3.1.1.5	Otras consideraciones sobre auditoría externa de estados contables ...	26
3.1.2	Informe.....	27
3.1.2.1	Incertidumbres (párrafo de énfasis) .....	27
3.1.2.2	Caso particular de incertidumbre: Negocio en marcha .....	28
3.1.2.3	Opinión parcial.....	29
3.1.2.4	Tratamiento de la uniformidad .....	29
3.1.2.5	Otra información contenida en estados contables auditados.....	29
3.1.2.6	Otras consideraciones sobre informes .....	29
3.2	Otros trabajos y nuevos servicios .....	30
3.2.1	Revisión de estados contables anuales.....	30
3.2.2	Información prospectiva .....	30
3.2.3	Otros servicios de aseguramiento.....	30
4	Conclusiones .....	31
5	Bibliografía .....	31

### Introducción

El 4 de julio de 2003 la F.A.C.P.C.E. decidió "...adoptar las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IAASB<sup>1</sup> de la IFAC<sup>2</sup> para los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2005..."<sup>3</sup>.

El presente trabajo tiene por objeto contribuir a la adaptación del profesional argentino a dichas normas, explicando las diferencias existentes con las normas de auditoría vigentes en nuestro país en la actualidad<sup>4</sup>. Para ello se tomaron las normas emitidas por el IAASB al 31.12.03.

El presente trabajo no pretende tener el alcance necesario como para explicar en detalle todas las diferencias. Nos circunscribiremos a las principales (como el subtítulo lo indica), haciendo hincapié en las diferencias en el servicio de auditoría externa de estados contables.

---

<sup>1</sup> International Auditing and Assurance Standards Board, organismo del I.F.A.C. que desde el 01.04.02 reemplaza al International Audit Practices Committee.

<sup>2</sup> International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores)

<sup>3</sup> Resolución 284/2003

<sup>4</sup> Nos referimos a la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.)

Diferencias generales. Nueva estructura.

Quien tiene en sus manos un ejemplar impreso de las NIAs o quien acceda a ellas en la web<sup>5</sup> percibirá una diferencia más que evidente: su volumen. Las NIAs son normas (al igual que las NICs) de mayor grado de detalle a aquel al que estamos acostumbrados en nuestro país. Pese a su mayor volumen, su lectura se agiliza ya que los principios básicos y los procedimientos esenciales se identifican en letra “negrita” y la forma de redacción se asemeja a un trabajo doctrinario que ayuda al profesional con los conceptos subyacentes.

Las NIAs contienen un marco conceptual o de referencia que ayuda a comprender la naturaleza y el nivel de certeza brindado por cada uno de los servicios previstos.

También incluye un glosario de términos cuya lectura resulta muy útil.

Una vez terminada la revisión que está realizando el IAASB la nueva estructura de sus pronunciamientos, será:

**Estructura de los pronunciamientos técnicos del IAASB<sup>6</sup>**

Código de Ética de la IFAC para Contadores Profesionales

Servicios cubiertos por los pronunciamientos del IAASB			
ISQCs 1-99 Normas sobre Control de Calidad			
Marco de referencia sobre “aseguramiento” <sup>7</sup>			Servicios Relacionados
Auditoría y revisión de información financiera histórica		Otros compromisos de Aseguramiento diferentes de Auditoría y revisión de información financiera histórica	
ISAs 100-999 Normas internacionales de auditoría	ISREs 2000-2699 Normas internacionales sobre revisiones	ISAEs 3000-3699 Normas internacionales de aseguramiento	ISRSs 4000-4699 Normas internacionales sobre servicios relacionados
IAPs 1000-1999 Declaraciones internacionales de auditoría	IREFs 2700-2999 Declaraciones internacionales de revisiones	IAEPs 3700-3999 Declaraciones internacionales sobre compromisos de aseguramiento	IRSPs 4700-4999 Declaraciones internacionales sobre servicios relacionados

Las áreas sombreadas en amarillo indican que esos temas están contemplados específicamente en las actuales normas argentinas, aunque su tratamiento no sea coincidente.

<sup>5</sup> <http://www.ifac.org/IAASB/Guidance.tmpl>

<sup>6</sup> Fuente: <http://www.ifac.org/IAASB> a marzo de 2004

<sup>7</sup> En el original se utiliza la palabra “Assurance” que podría traducirse como “seguridad razonable” o “aseguramiento”

Las áreas sombreadas en celeste indican que, si bien el tema no está tratado específicamente en nuestras normas actuales, existen referencias sobre el particular en normas muy generales. Esto abarcaría el servicio de aplicación de procedimientos convenidos (frecuente en los “due diligence”) y el servicio de compilación.

Los demás temas (los no sombreados) no están previstos hasta hoy en nuestras normas.

Diferencias específicas

Se exponen a continuación las diferencias que existen entre las NIAs y nuestras normas actuales. Clasificamos estas diferencias en:

3.1. Diferencias en auditoría externa de estados contables, y

3.2. Diferencias en otros trabajos y nuevos servicios.

### **Auditoría externa de estados contables**

El proceso de obtención de elementos de juicio válidos y suficientes para brindar una opinión no está desvinculado de ésta. No obstante, separamos conceptualmente, para un mejor análisis, cuáles son las principales diferencias en el proceso y en el informe.

- **Proceso de auditoría**
- **Hechos posteriores**

**Son aquellos ocurridos entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha del informe del auditor.**

**En la NIA 560 se establecen tres momentos:**

- 1. Hechos que ocurren hasta la fecha del informe del auditor (ídem Argentina).**
- 2. Hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor pero antes de que se emitan los estados contables.**

**Si el auditor se da cuenta de un hecho que puede afectar en forma importante los estados financieros debería considerar si necesitan corrección. En caso afirmativo:**

**2.a. Si la administración corrige, aplica procedimientos y emite un nuevo informe;**

**2.b. Si la administración no corrige y el dictamen no fue entregado al ente expresará una opinión calificada o adversa;**

**2.c. Si la administración no corrige y el dictamen ya fue entregado al ente, debe notificar lo ocurrido a las más altas autoridades.**

- 3. Hechos descubiertos después de que los estados financieros han sido emitidos. El auditor deberá considerar si los estados necesitan revisión. En caso afirmativo, lo discutirá con la administración y, si el ente los revisa, aplicará procedimientos y emitirá un nuevo dictamen del auditor incluyendo un párrafo de énfasis con referencia a una nota que describa más ampliamente la situación.**

- **Uso del trabajo de otro auditor**

**La RT7 establece que cuando parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea de otro auditor existe una limitación al alcance de la auditoría. Ejemplo de esta situación se da cuando una empresa posee una inversión significativa en otra y los auditores no son los mismos.**

**Expresar esta limitación, es optativo. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite opinión.**

Por su parte, la NIA 600 trata de evitar que el auditor principal considere que ha tenido una limitación en el alcance de su trabajo y que solo emita una salvedad o una abstención cuando concluya que el trabajo del otro auditor no puede ser usado. Para ello, propicia que el auditor principal considere la competencia profesional del otro auditor, la adecuación de su trabajo y el resultado de su auditoría. También establece que el otro auditor deberá cooperar con el principal.

Esta NIA, adicionalmente, establece la división de responsabilidad entre los auditores.

Es decir, se permite al auditor principal basar su opinión de auditoría sobre estados contables tomados como un todo, únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes. Cuando el auditor principal lo hace así, su dictamen debería declarar este hecho claramente e indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor.

- **Confirmaciones externas**

La RT7, en su sección III.B “Normas para el desarrollo de auditoría”, establece que el auditor debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de una serie de procedimientos de auditoría. Entre otros se menciona la necesidad de obtención de confirmaciones directas de terceros.

Por su parte, la NIA 505 (párrafo 2) establece que “El auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar ciertas aseveraciones de los estados contables.” La norma hace hincapié en la mayor confianza que otorga este tipo de pruebas. Uno de los procedimientos más importantes lo constituye la confirmación de terceros porque proporciona evidencia superior de auditoría y, generalmente, resulta simple su realización por lo que no justificaría que se confiara en evidencias de calidad inferior cuando tales procedimientos son razonables y se pueden practicar.

- **Representaciones de la administración**

La RT7, en su sección III.B Normas para el desarrollo de auditoría establece que un procedimiento para reunir elementos de juicio en el proceso de auditoría es la “Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.”

La NIA 580 (párrafo 11, inciso b) manifiesta que “Una representación por escrito es mejor evidencia de auditoría que una representación oral y puede tomar la forma de: ... una carta del auditor explicando la comprensión del auditor de las representaciones de la administración, con debido acuse de recibo y confirmada por la administración”.

- **Otras consideraciones sobre auditoría externa de estados contables**

Hay una variedad de temas no tratados en nuestras normas que los auditores desarrollan de acuerdo con las prácticas frecuentes o por el tratamiento que le ha dado la doctrina. En general son temas que se han ido agregando con el tiempo por la propia evolución de los acontecimientos y prácticas habituales. Es importante que estos temas estén normados ya que, a la hora de juzgar la responsabilidad del auditor por la forma en que trabajó, pueden servir de apoyo técnico y fundamento de las tareas realizadas.

Algunos de esos temas son:

- **Fraude y error**

- Riesgo y control interno
- Auditoría en un ambiente computadorizado
- Trabajos iniciales
- Revisiones analíticas
- Muestreo
- Auditoría de estimaciones contables
- Partes relacionadas
- Hechos posteriores
- Uso del trabajo de terceros
- Consideración de leyes y reglamentos
- Trabajos de auditoría con propósito especial
  - Informe
  - Incertidumbres (párrafo de énfasis)

En nuestra normativa, las incertidumbres dan lugar a un dictamen con salvedad indeterminada o abstención de opinión, previas las explicaciones necesarias en el párrafo de aclaraciones especiales previas al dictamen. Este tema es aplicable cuando a la fecha de emisión del dictamen existen contingencias no resueltas y cuya concreción depende de hechos futuros.

La NIA 700 establece que, en similares circunstancias, el dictamen de un auditor debe ser modificado añadiendo un párrafo de énfasis para hacer resaltar un asunto que afecta a los estados financieros.

Añadir dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor y ordinariamente se referirá al hecho de que la opinión del auditor no contiene salvedad a este respecto.

Comparando las normas internacionales con las locales, el abanico de dictámenes que se puede emitir es:

NIAs	RT7
• Opinión limpia	• Favorable sin salvedades
• Dictámenes modificados	
• Asuntos que no afectan la opinión del auditor	
• Énfasis en un asunto	
• Asuntos que sí afectan la opinión del auditor	
• Opinión con salvedades	• Favorable con salvedades (determinadas o indeterminadas)
• Abstención de opinión	• Abstención de opinión
• Opinión adversa	• Adverso

- **Caso particular de incertidumbre: Negocio en marcha**

Las normas locales no tratan explícitamente el tema, pero en general se entiende que una empresa está en marcha en la medida que no existan elementos de juicio que hagan pensar lo contrario (certeza negativa<sup>8</sup>) sin establecer un plazo.

La incertidumbre sobre la vigencia del concepto de empresa en marcha da lugar, de acuerdo con nuestras normas, a una salvedad indeterminada o una abstención de opinión.

Si el concepto de empresa en marcha no es apropiado y no se han realizado los ajustes y exposición correspondientes, dará lugar a un dictamen con salvedad determinada o adverso.

La NIA 570 trata el tema como un caso particular de incertidumbre. Sobre esto, caben las consideraciones efectuadas en “ Incertidumbres (párrafo de énfasis)”.

Tratamos a continuación de resumir las diversas situaciones que pueden presentarse:

1. **Supuesto de negocio en marcha apropiado, el auditor no modifica su dictamen;**
2. **Supuesto de negocio en marcha apropiado, pero existe una incertidumbre de importancia relativa:**
  - a. **Los estados describen en forma adecuada los sucesos que dan origen a la duda importante y los planes de la administración para hacerse cargo de estos sucesos o condiciones;**
  - b. **Los estados expresan claramente que hay una incertidumbre de importancia relativa relacionada a sucesos o condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y por lo tanto que puede no ser capaz de realizar sus activos y descargar sus pasivos en el curso normal de los negocios.**

Si se hace la revelación adecuada en los estados contables, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad, pero modificar el dictamen añadiendo un párrafo de énfasis de asunto.

En casos extremos, tales como situaciones que impliquen múltiples incertidumbres el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en lugar de incorporar un párrafo de énfasis.

Si no se hace una revelación adecuada debería expresar una opinión con salvedad o adversa.

3. **Supuesto inapropiado de negocio en marcha.**
  - a. **Si a juicio del auditor la entidad no tendrá la capacidad de continuar como negocio en marcha deberá expresar una opinión adversa si los estados contables han sido preparados sobre una base de negocio en marcha.**
  - b. **Cuando la administración ha concluido que el supuesto de negocio en marcha no es apropiado, los estados necesitan prepararse sobre una base alternativa. Si el auditor determina que la base alternativa es apropiada, puede emitir una opinión sin salvedad si hay revelación**

---

<sup>8</sup> En auditoría se utiliza este término (o su equivalente, seguridad negativa) para denotar que no ha surgido ningún elemento de juicio que permita aseverar lo contrario a lo que se quiere informar.

**adecuada, pero puede requerir un énfasis de asunto en el dictamen del auditor para llamar la atención del usuario.**

- c. Si la administración no está dispuesta a hacer o extender su evaluación cuando el auditor se lo pide, deberá considerar la necesidad de modificar su dictamen como resultado de la limitación en el alcance del trabajo.**

- **Opinión parcial**

En nuestro país se puede emitir una opinión parcial en caso de que la opinión principal sea un dictamen adverso o abstención de opinión, bajo ciertas condiciones establecidas en la RT7. Cabe aclarar que su aplicación práctica es bastante limitada.

Las NIAs no contemplan esta posibilidad.

- **Tratamiento de la uniformidad**

La RT7 no obliga al auditor a hacer “referencia a que la información se presenta en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa característica de la información y sólo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción.”

En cambio, la NIA 700 (párrafo 27) establece que “...una opinión limpia también indica implícitamente que han sido determinados y revelados en forma apropiada en los estados contables, cualquier cambio en los principios de contabilidad o en el método de su aplicación y los efectos consecuentes.”

En síntesis: actualmente, cuando existe falta de uniformidad, el auditor emite un informe con salvedad. Con la adopción de las NIAs, solo se emitirá ese tipo de calificación cuando la falta de uniformidad no se encuentre adecuadamente revelada.

- **Otra información contenida en estados contables auditados**

**Es frecuente que los estados contables sean acompañados por información sobre la que el auditor no está obligado a dictaminar, como por ejemplo la Memoria de Directorio.**

**La RT7 no trata la posibilidad de que existan contradicciones entre esa información y la contenida en los estados contables.**

**En cambio, la NIA 720 (párrafo 13) establece que “Si se necesita una corrección en la otra información y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia de importancia relativa o tomando otras acciones. Las acciones tomadas, tales como no emitir el dictamen o retirarse del trabajo, dependerán de las circunstancias particulares y la naturaleza e importancia de la inconsistencia. El auditor debería también considerar obtener asesoría legal respecto de otras acciones”.**

- **Otras consideraciones sobre informes**

### **Comparativos**

Las NIA 710 contiene normas para la emisión de informes aplicables a estados contables comparativos. Ello incluye a los estados comparativos (propriadamente dichos) o a las cifras correspondientes. Los estados comparativos son los que incluyen cantidades y otras revelaciones del período precedente para comparación con los estados contables del período actual, en cambio las cifras correspondientes incluyen información del período precedente como parte de los estados contables del período actual.

### **Párrafos explicativos**

En los informes de auditoría en nuestro país se acostumbra a incluir algunos párrafos explicativos. Esta modalidad se generalizó con la publicación en 1990 de un trabajo de la F.A.C.P.C.E. llamado “Ley Penal Tributaria y Previsional”<sup>9</sup>. Estos párrafos son obligatorios en un informe de auditoría redactado de acuerdo con NIAs.

### **Fecha del informe**

Las NIAs establecen que la fecha del informe no debe ser anterior a la aprobación de los estados contables por la administración del ente emisor.

### **Otros trabajos y nuevos servicios**

- **Revisión de estados contables anuales**

La revisión (o revisión limitada) es un servicio relacionado con la auditoría que brinda una certeza moderada (menor que la auditoría) a través de un informe de seguridad negativa sobre aseveraciones.

La RT7 solo admite revisión limitada de estados contables de períodos intermedios, no de ejercicios completos.

En cambio, la NIA 910 (que se re-denominará como ISRE 2400) permite la revisión para ejercicios completos.

- **Información prospectiva**

En nuestro país no existen normas sobre el tipo de informe a emitir para acompañar información contable prospectiva o proyectada, pero la doctrina en general entiende que se debe emitir un informe con certeza negativa, luego de la abstención de opinión.

La NIA 810 (que se renumerará como ISAE 3400) trata el tema en detalle. En la práctica no existen puntos de discordancia entre lo que dispone esta norma y lo que se hace en nuestro país en la práctica. El informe referido a este tipo de examen, incluirá:

- a) una declaración de certeza negativa sobre si los supuestos preparados por la administración proporcionan una base razonable para la proyección, y
- b) una opinión sobre si la información financiera prospectiva está apropiadamente preparada sobre la base de los supuestos.

La única excepción es el párrafo 9, que dispone: “Consecuentemente, cuando dictamine sobre la razonabilidad de los supuestos de la administración, el auditor proporciona sólo un nivel moderado de certeza. Sin embargo, cuando a juicio del auditor se ha obtenido un nivel apropiado de satisfacción, el auditor no está impedido de expresar certeza positiva respecto de los supuestos.”

- **Otros servicios de aseguramiento**

Este tema fue ampliamente tratado en un trabajo del Dr. Cayetano Mora, titulado “El Marco Internacional para Compromisos de Seguridad” ya publicado por la FACPCE.

En síntesis, podemos decir que en un compromiso de esta naturaleza, un profesional presenta una conclusión con el objeto de mejorar la confianza de los usuarios respecto de los resultados de la evaluación y medición del objeto teniendo como parámetros ciertos criterios. No son compromisos de seguridad los comprendidos por las Normas Internacionales para Servicios Relacionados (Procedimientos acordados y Compilación), ni la preparación de la declaración de impuestos ni los compromisos de consultoría.

---

<sup>9</sup> Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. “Ley Penal Tributaria y Previsional.”

**Son elementos de un compromiso de seguridad:**

- 1. Una relación tripartita**
  - 1.1. Profesional**
  - 1.2. Usuario**
  - 1.3. Parte o Tercero responsable**
- 2. Un asunto**
- 3. Criterios adecuados**
- 4. Evidencia**
- 5. Informe de seguridad**

**Como mencionamos en “0 Diferencias generales. Nueva estructura.”, el servicio de auditoría es un caso específico de un servicio más amplio, que el IAASB denomina servicios de aseguramiento. El objeto de un compromiso de esta naturaleza es más amplio y puede, por ejemplo, estar referido a:**

- 1. Información**
  - 1.1. información estadística**
  - 1.2. índices de rendimiento no financiero**
  - 1.3. capacidad de las instalaciones**
- 2. Sistemas y procesos**
  - 2.1. controles internos**
  - 2.2. sistemas de tecnología de información**
- 3. Conducta**
  - 3.1. gobierno corporativo**
  - 3.2. cumplimiento con disposiciones**
  - 3.3. prácticas de recursos humanos**

**Conclusiones**

En la introducción del presente trabajo nos propusimos el objetivo de difundir las diferencias entre las normas argentinas auditoría y las internacionales, aunque sin pretender agotar el tema.

Nos damos por satisfechos si el presente sirve para incentivar al colega a profundizar el conocimiento de estas normas que son las que acompañarán nuestro ejercicio profesional a partir del segundo semestre del año entrante.

Creemos que la calidad técnica de las normas adoptadas, las ventajas de su reconocimiento internacional, la posibilidad de que los organismos patrocinadores puedan intervenir durante el período de consulta, la amplitud de los servicios que contempla y muchos otros motivos hacen que la decisión de adoptar estas normas sea beneficioso, tanto para la profesión, como para los usuarios de nuestros servicios.

**Bibliografía**

**Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.** Resolución Técnica N° 7.

Resolución 284/2002

**Federación Internacional de Contadores (I.F.A.C.).** Normas Internacionales de Auditoría

**Fowler Newton, Enrique.** Cuestiones Fundamentales de Auditoría. Editorial Tesis. 1989.

**Instituto Técnico De Contadores Públicos.** Normas Nacionales e Internacionales sobre Informes de Auditoría. Trabajo presentado en el 12 Congreso Nacional de Profesionales en

Ciencias Económicas (Córdoba – Setiembre de 1998)

**Lattuca, Antonio Juan.** Compendio de Auditoría. Editorial Temas. 2003

**Mora, Cayetano A. V.** Análisis Comparativo de las Normas de Auditoría Nacionales e Internacionales - Principales Cuestiones – Trabajo presentado en el 13º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas (Bariloche - Octubre de 2000)

**Wainstein, Mario.** Auditoría: Temas seleccionados. Editorial Macchi. 1999.

**Wainstein, Mario – Casal, Armando M.** El informe del auditor. Editorial Errepar. 2000.

# **EL MARCO INTERNACIONAL PARA COMPROMISOS DE SEGURIDAD**

Por Cayetano A. V. Mora

## **1. Introducción**

En el marco del plan de difusión de las Normas Internacionales de Auditoría establecido por la FACPCE, se efectuarán seguidamente diversas consideraciones relacionadas con el Comité Internacional de Normas de auditoría y seguridad y con el Marco Internacional para Compromisos de Seguridad emitido en diciembre de 2003, que comprende un grupo de servicios más amplio que el cubierto por las normas de auditoría de la Resolución Técnica N° 7.

A estos efectos y para permitir al lector interpretar mejor la estructura de los pronunciamientos emitidos por el Comité Internacional de Normas de Auditoría y Seguridad (IAASB), se incluye el siguiente cuadro:

### **Estructura de los pronunciamientos emitidos por el Comité Internacional de Normas de Auditoría y Seguridad (IAASB)**

## Código de Ética de IFAC para Contadores Profesionales

Servicios cubiertos por los pronunciamientos del IAASB

### ISQCs 1-99 Normas sobre Control de Calidad

#### Marco de referencia para Compromisos de seguridad

<b>Auditoría y revisión de información financiera histórica</b>		<b>Otros Compromisos de Seguridad que no son Auditoría ni revisión de información financiera histórica</b>	<b>Servicios Relacionados</b>
ISAs 100-999 Normas internacionales de auditoría	ISREs 2000-2699 Normas internacionales sobre compromisos de revisión	ISAEs 3000-3699 Normas internacionales sobre compromisos de seguridad	ISRSs 4000-4699 Normas internacionales sobre servicios relacionados
IAPs 1000-1999 Declaraciones internacionales de prácticas de auditoría	IREPs 2700-2999 <b>Reservado para:</b> Declaraciones internacionales de prácticas de compromisos de revisión	IAEPs 3700-3999 <b>Reservado para:</b> Declaraciones internacionales de prácticas de compromisos de seguridad	IRSPs 4700-4999 <b>Reservado para:</b> Declaraciones internacionales de prácticas de servicios relacionados

## 2. Algunas consideraciones sobre los objetivos del IAASB

El IAASB considera como cualidad de las normas sobre auditoría y servicios de seguridad (o confiabilidad):

**“ser lo suficientemente específicas, entendibles y definidas para influenciar y guiar a los auditores en el diseño y realización de su trabajo. Deberían tener un amplio alcance y establecer las mejores prácticas a nivel mundial para una auditoría de alta calidad.**

Reconoce que normas de alta calidad basadas en principios y procedimientos esenciales servirán mejor al interés público y que las guías y el material explicativo deben ser suficientemente amplios y completos para conducir el comportamiento del auditor y eliminar las diferencias en su aplicación práctica.

El enfoque citado colabora con la convergencia de las normas a nivel mundial. Más aún, el Foro para la Estabilidad Financiera ha reconocido que las Normas Internacionales de Auditoría constituyen uno, de un conjunto de doce normas fundamentales a ser

implementadas como parte de una renovada arquitectura financiera a nivel global. Su inclusión en el núcleo de normas demuestra la importancia que los mercados financieros otorgan a los servicios de confiabilidad provistos por un sólido auditor.

El Comité sigue un riguroso proceso para asegurar que toma en cuenta los puntos de vista de los aquellos afectados por sus normas y guías antes que los pronunciamientos son emitidos.

Los borradores de los pronunciamientos son expuestos a la revisión y comentarios del público y todos ellos son expuestos en su web site. Apoya el proceso de supervisión pública esperando que beneficiará a la profesión y al público incrementando la confianza en las actividades del establecimiento de las normas.

La independencia de los auditores cuyos conceptos se encuentran en el Código de Ética, motivó que en el año 2001 la Junta de IFAC aprobase el marco conceptual que se ocupa de los factores que amenazan la independencia en los compromisos de confiabilidad y los recursos o salvaguardas que deben adoptarse ante la amenazas para así preservar la independencia, como un factor de extrema importancia en la consideración de los interesados en la información contable que se expone.

El Plan de acción del IAASB en curso, reconoce expresamente la influencia de una serie de factores que pueden expresarse de la siguiente manera:

- a. El ambiente de los negocios está sujeto a cambios continuos, pudiendo citarse como más recientes a:
  - efectos de la globalización y la tecnología
  - uso creciente de juicios y estimaciones en los estados contables
  - incremento de presiones que pueden conducir a informes financieros fraudulentos
- b. Pérdida de la confianza del público en la dirección de las empresas que cotizan en las bolsas de valores
- c. Cuestionamiento de la efectividad de las auditorías
- d. La Ley Sarbanes-Oxly, que tiene un efecto significativo en los auditores que prestan servicios en las empresas públicas.
- e. La decisión de la Comisión Europea de adoptar las normas internacionales de auditoría a partir del año 2005
- f. La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) que ha comenzado la revisión de las NIA's para determinar su adopción para ser utilizadas en los mercados de capital internacionales
- g. La creciente demanda para realizar auditorías que se rijan en normas internacionales para la actividad financiera
- h. El Banco Mundial y otros bancos regionales de desarrollo han manifestado su apoyo en una iniciativa para establecer un conjunto de normas de auditoría y para servicios de confiabilidad para entidades del sector público y del privado

- i. Inclusión de las normas de auditoría dentro de los doce estándares principales para sistemas financieros. Algunos de los estándares son:
- Código de buenas prácticas sobre transparencia en la política financiera y monetaria (FMI)
  - Código de buenas prácticas sobre transparencia fiscal (FMI)
    - Estándar especial sobre diseminación de información / sistema de diseminación de información general (FMI)
  - Principios de gobierno corporativo (OECD)
  - Estándares internacionales de contabilidad- IAS (IASB)
  - Estándares internacionales de auditoría - ISA (IFAC)
  - Las 40 recomendaciones del grupo de acción financiera / 8 recomendaciones especiales contra el financiamiento del terrorismo (GAFI)
  - Principios fundamentales para una efectiva supervisión bancaria (BCBS)
  - Principios y objetivos de la regulación de valores (IOSCO)
  - Principios fundamentales sobre seguros (IAIS)
- j. Los miembros del Foro de Firmas acuerdan en forma voluntaria cumplir con ciertos requisitos relacionados con:
- establecer políticas y metodologías para las auditorías transnacionales,
  - cumplir con el código de ética de IFAC,
  - mantener programas de entrenamiento,
  - mantener normas apropiadas para el control de calidad,
  - promover normas de auditoría y de informes financieros de alta calidad,
  - alentar el uso de normas internacionales de auditoría y contabilidad como un paso hacia la armonización global de las normas de contabilidad y auditoría,
  - alentar la convergencia de los sistemas nacionales de regulación

El plan de acción del IAASB para el bienio 2003-2004 establece como objetivos de largo plazo:

establecer, promulgar y mantener:

- a. Normas y pautas de alta calidad para:
  - auditorías de estados contables, que sean aceptables para los inversores, auditores, gobiernos, reguladores de títulos valores y otros grupos de interés, a nivel mundial.
  - otros compromisos de confiabilidad
  - servicios relacionados
- b. Normas de control de calidad para todos los servicios comprendidos en el IAASB
- c. Base de datos sobre investigaciones y demás material publicado sobre los servicios señalados.

### **3. Marco internacional para compromisos de seguridad**

El marco define y describe los elementos y objetivos de un compromiso de seguridad e identifica los trabajos donde se aplican:

Normas Internacionales de auditoría,  
Normas Internacionales para trabajos de revisión y  
Normas Internacionales sobre Compromisos de seguridad (o trabajos para atestiguar en la traducción mejicana)

Asimismo provee un marco de referencia para:

Contadores en la práctica pública cuando llevan a cabo compromisos de seguridad  
Otros involucrados con los compromisos de seguridad, incluyendo a los usuarios de un informe de seguridad y a la parte responsable de la información, y  
La preparación a cargo del IAASB de los tres tipos de normas expresadas en el párrafo anterior.

El marco por su condición de tal no establece normas ni describe procedimientos para realizar estos trabajos.

Resulta importante destacar, sobre todo por los particulares momentos que vive la profesión merced a los cuestionamientos que ha recibido y recibe, que este marco comienza con una referencia expresa a los Principios éticos y a las normas de control de calidad, destacando que los principios éticos que todo Contador está obligado a observar incluyen:

- a. Integridad
- b. Objetividad
- c. Competencia profesional y debido cuidado
- d. Confidencialidad, y
- e. Conducta profesional

Seguidamente hace referencia a la parte del Código de ética que se refiere a la Independencia del auditor, a las amenazas a la independencia y a los resguardos a tomar para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

## **5. Definición y objetivos de un Compromiso de seguridad**

*Un Compromiso de seguridad significa un trabajo en el que un Contador expresa una conclusión que está diseñada para mejorar el grado de confiabilidad de los usuarios (que no sean los responsables del resultado de la materia objeto de la tarea)*

Es esta una definición que pone de resalto que como consecuencia de la tarea del profesional, mejorará el grado de confiabilidad de los usuarios pero sin referencia específica a ningún servicio en particular.

El resultado de la evaluación o medición de una materia es la información que resulta de aplicar los criterios a dicha materia. Por ejemplo:

el reconocimiento, medición, presentación y revelación en un estado contable (resultado) surge de la aplicación del marco para informes contables para reconocimiento, medición, presentación y revelación tales como la Norma internacional para informes financieros (criterios) a la posición financiera de la entidad, el rendimiento financiero y flujos de fondos (objeto).

la declaración sobre la efectividad del control interno (resultado) surge de aplicar un marco para evaluar la efectividad del control interno, como podrían ser el Informe COSO o CoCo (criterios) al control interno, un proceso (objeto)

## 6. Servicios incluidos en el Marco

Dentro del marco, existen dos tipos de compromisos de seguridad que un Contador puede llevar a cabo:

Compromisos de seguridad razonable

Compromisos de seguridad limitada

El objetivo del primero es la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del compromiso y que permita la emisión de una conclusión en forma positiva (del tipo “**en mi opinión, .....exponen razonablemente...**”).

El objetivo de un compromiso de seguridad limitada es la reducción del riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias, pero donde ese riesgo es más grande como para dar lugar a un compromiso de seguridad razonable y permite expresar la conclusión en forma negativa (del tipo “**Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga pensar que los controles internos no son efectivos, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ**”)

## 7. Alcance del marco

**No todos los trabajos realizados por los Contadores son compromisos de seguridad. Trabajos realizados frecuentemente y que no se encuentran cubiertos por el marco incluyen:**

Compromisos cubiertos por las Normas Internacionales para Servicios Relacionados, tales como procedimientos convenidos y compilaciones de información financiera y otra información,

Preparación de pedidos de reintegros de impuestos cuando no se expresa conclusión

Trabajos de consultoría y asesoramiento, tales como management y consultoría sobre impuestos.

También el marco expone una serie de trabajos que pueden caer dentro de la definición pero que no necesitan ser llevados a cabo de acuerdo con el marco:

- a. Compromisos para dar testimonio en actuaciones legales contables, de auditoría, impuestos y otros temas, y
- b. Trabajos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o redacciones de las que puede derivar confiabilidad para ciertos usuarios, en casos como los siguientes:
  - Aquellas opiniones, puntos de vista o redacciones que son meramente incidentales en el total del compromiso,
  - Cualquier informe escrito expresamente restringido a ciertos usuarios determinados en el informe,
  - Cuando luego de un entendimiento escrito con determinados usuarios, se ha convenido que el trabajo no será un compromiso de seguridad, y

- Cuando el informe del Contador no define al trabajo como un compromiso de seguridad.

## **8. Informes sobre trabajos que no son de seguridad**

Un informe de Contador sobre un trabajo que no es un compromiso de seguridad, según el alcance dado por este marco, debe distinguirse claramente de un informe que resulta de un compromiso de seguridad.

A tales efectos y para no provocar confusiones en los usuarios, debe evitar:

Referenciar el marco conceptual, normas internacionales de auditoría, de revisión y de compromisos de seguridad,

Usar inapropiadamente palabras tales como “seguridad”, “auditoría” o “revisión”

Incluir una declaración que erróneamente podría ser tomada como una conclusión diseñada para mejorar el grado de confiabilidad de los usuarios.

No obstante, y ante una situación bastante reiterada, el marco expresa que el Contador y la parte responsable, pueden estar de acuerdo en aplicar los principios del marco a un trabajo *cuando no existen otros usuarios más que la parte responsable*, (la que entonces estaría en el doble papel de responsable del resultado y usuario del mismo resultado), pero donde se cumpla con todos los demás requerimientos de las Normas Internacionales de auditoría, Normas sobre revisión o Normas para compromisos de seguridad.

En estas situaciones, expresa, el informe del Contador incluye una restricción para que sea usado sólo por la parte responsable.

## **9. Aceptación del trabajo**

El Marco incluye seguidamente una descripción clara de los aspectos que deberá tener en cuenta para aceptar un trabajo, lo que lo diferencia claramente de la NIA 100 anterior, que nada disponía al respecto, haciendo referencia a aspectos relacionados con la independencia y competencia profesional, materia adecuada, existencia de criterios, acceso a la evidencia y otros.

Para aquellas situaciones donde no se cumplen todos los requisitos anteriores, se expresa que pueden realizarse trabajos que satisfagan las necesidades de los usuarios, dando como ejemplos los siguientes:

Si los criterios no son satisfactorios, un compromiso de seguridad puede ser llevado a cabo si:

- El comitente puede identificar algún aspecto de la materia sobre la que se realizará la tarea donde aquellos criterios sean adecuados, el Contador podría realizar su trabajo de seguridad razonable sobre ese aspecto en particular, o
- Pueden desarrollarse o seleccionarse criterios adecuados alternativos.

El comitente puede requerir un trabajo que no sea de seguridad razonable, tales como consultoría o procedimientos convenidos.

Por último, el marco destaca que cuando se ha aceptado un compromiso de seguridad, el Contador no debería, cambiarlo a uno de no seguridad o pasar de un compromiso de seguridad razonable o uno de seguridad limitada, sin una razonable justificación.

## **10. Elementos de un compromiso de seguridad**

Los elementos de un compromiso de seguridad son:

- a. Una relación de tres partes que involucran a:
  - Un Contador
  - Una parte responsable de la materia
  - Un usuario definido
- b. Una materia sobre la que se efectuará el compromiso
- c. Criterios adecuados
- d. Suficientes y adecuadas evidencias
- e. Un informe escrito adecuado a un compromiso de seguridad razonable o a un compromiso de seguridad limitada

### **• 10.1. Relación de tres partes**

Uno de los aspectos que merecen una consideración especial es precisamente la relación de tres partes, pues da a entender que no podría ser que el responsable de un área pidiese un trabajo de este tipo sobre una materia de su área y sólo para su propio uso, pues en este caso existirían sólo dos partes.

En el trabajo presentado en la XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Punta del Este, Uruguay <sup>10</sup> se planteó la posición acerca de que no se encontraban motivos que justificasen que no pudieran existir sólo dos partes, esto es, que no pudieran existir sólo el responsable de la materia sujeta al compromiso de seguridad y a la vez usuario del informe, y el Contador que realiza la tarea y emite el informe.

El marco, rectificando parcialmente lo que disponía la NIA 100 y en línea en forma también parcial, con el pensamiento anterior, flexibiliza la disposición aceptando que en aquellos casos donde existen diferentes niveles de responsabilidad, quien tiene la responsabilidad superior puede pedir un servicio de confiabilidad si la materia sujeta al compromiso estuviese a cargo de alguien con responsabilidad inferior, aún cuando, finalmente el de la responsabilidad superior también es responsable por lo que realiza su subordinado.

•

---

<sup>10</sup> Mora, Cayetano – Santesteban Hunter, Jorge - XXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad – Punta del Este (Uruguay) – Noviembre de 2001

- **10.2. Contador**

Por otra parte el marco utiliza el término “practitioner” (traducción literal: practicante) que se traduce en este trabajo como “Contador” en lugar de “auditor”, para indicar que puede llevar a cabo otros servicios además de los de auditoría y revisión.

Seguidamente, el marco destaca otro aspecto que se entiende como sustancial y que pone de manifiesto las preocupaciones del IAASB. En efecto, *un Contador no debe aceptar un trabajo si el conocimiento de las circunstancias del compromiso le indican que los requerimientos éticos sobre la competencia profesional no serán satisfechas* (en otras palabras, si no tiene los conocimientos necesarios sobre la materia) aún cuando deja abierta la posibilidad para utilizar el trabajo de terceros.

- 

- **10.3. Parte responsable**

Como se ha señalado, la parte responsable son las personas responsables por los temas, materias, asuntos, informaciones o afirmaciones.

- 

- **10.4. Usuarios previstos**

Los usuarios previstos son las personas o clases de personas para quienes el Contador prepara su informe. La parte responsable puede ser uno de ellos pero no el único, según lo expuesto más arriba.

Siempre que sea posible, el informe de confiabilidad está dirigido a todos los usuarios previstos pero en algunos casos puede haber otros usuarios. Podría suceder que el Contador no estuviera en condiciones de identificar a todos aquellos que podrían utilizar el informe, pudiendo limitarlo a los mayores accionistas con significativos intereses comunes.

También cuando fuere posible, los usuarios previstos o sus representantes están involucrados con el Contador y la parte responsable en la determinación de los requerimientos del compromiso. Sin tener en cuenta el involucramiento de otros, y al contrario del caso de los procedimientos convenidos, el Contador:

- es responsable de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos, y
- está obligado a seguir cualquier tema que le indique que debería hacerse una modificación sustancial en la información sujeta a su trabajo.

Por último, en este acápite expresa que en algunos casos, cuando el trabajo está diseñado para usuarios específicos o para propósitos temas específicos, el

Contador debería considerar la posibilidad de incluir una restricción en el informe para limitar su uso por otros usuarios.

- **10.5. Objeto (Materia sobre la que se efectuará el compromiso)**

Esta materia puede tomar diversas formas, tales como las siguientes:

- a. Desempeño o ejecución financiera, como pueden ser la posición financiera histórica o la proyectada, rendimientos financieros o el flujo de fondos, donde la información sujeta a la tarea puede ser el reconocimiento, medición, presentación y exposición en los estados contables,
- b. Desempeños o estados no financieros, donde la información sujeta a la tarea pueden ser indicadores clave de eficiencia y efectividad,
- c. Características físicas, por ejemplo capacidad de una instalación, donde la información sujeta a la tarea son las especificaciones documentadas,
- d. Sistemas y procesos, tales como el gobierno de las corporaciones, el sistema de control interno o de tecnología de la información, donde la información sujeta a la tarea puede ser una afirmación sobre su efectividad,
- e. Comportamientos (conductas), tales como el gobierno de las corporaciones, el cumplimiento con normas y regulaciones y las prácticas sobre recursos humanos, donde la información sujeta a la tarea puede ser un estado de cumplimiento o un estado de efectividad.

La materia puede tener diferentes características, incluyendo el grado en que la información es:

cuantitativa versus cualitativa,  
objetiva versus subjetiva,  
histórica versus proyectada, y  
relacionada a un punto en el tiempo o a un período.

Estas características afectan la precisión con que puede ser evaluada o medida contra los criterios y la persuasividad de la evidencia disponible.

Una materia sobre la que se efectuará la tarea es adecuada si:

es identificable y apta para una evaluación o medición consistente contra los criterios identificados, y

puede ser objeto de procedimientos para obtener suficiente y adecuada evidencia para permitir una conclusión con razonable seguridad o con limitada seguridad

## **10.6. Criterios**

Este es uno de los apartados del Marco, donde se pone de manifiesto la importancia de contar con los criterios adecuados para poder realizar el trabajo de seguridad.

Es de resaltar el enorme valor de los desarrollos alcanzados, no por ser especialmente novedosos (y sobre los que se emitió opinión en el Trabajo Interamericano presentado en la XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad)<sup>11</sup>, sino porque se ha volcado al papel, con redacción de norma, una guía a tener en cuenta que servirá de ayuda al profesional en esta etapa diseñada para poder prestar más y mejores servicios profesionales destinados a agregar confiabilidad a la información o al objeto examinado.

Según el Marco, los criterios son las referencias usadas para evaluar o medir la materia, incluyendo cuando corresponda las referencias a presentación y exposición.

Los criterios pueden ser:

- **formales**

en el caso de estados contables, los criterios pueden ser las Normas Internacionales para Informes Contables (ex Normas internacionales de contabilidad) para el sector privado o las correspondientes al sector público.

si la tarea estuviese referida al control interno, los criterios podrán ser un marco establecido de control interno (como el Informe COSO) o bien objetivos individuales de control especialmente diseñados para el compromiso.

cuando se informa sobre cumplimientos (auditoría de cumplimiento) los criterios podrán ser la ley (como por ejemplo ciertas normas impositivas), regulaciones especiales o contractuales (tales como las normas de Bancos como el BID, la SIGEN, o la Auditoría General de la Nación).

no formales (menos formales en la traducción literal)

en estos casos se puede tratar de criterios establecidos internamente por el ente, como podrían ser el desarrollo de un código de conducta o niveles de rendimiento o desempeño en determinadas áreas.

los criterios son imprescindibles pues en su ausencia cualquier conclusión queda sujeta a la interpretación individual de quien la utiliza y por supuesto originar confusión.

Los criterios deben adaptarse a las circunstancias de la tarea solicitada por cuanto un mismo objeto puede ser evaluado siguiendo diferentes criterios. El ejemplo que trae el Marco está referido a la alternativa de evaluar la satisfacción de un cliente, que puede ser realizada en función de las quejas recibidas o de las compras realizadas por el mismo cliente tres meses después.

¿Cuándo los criterios son adecuados? El Marco establece cinco requisitos y en ellos se expresa que deben ser:

---

<sup>11</sup> Mora, Cayetano – Santesteban Hunter, Jorge – XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad – Panamá – Setiembre de 2003.

- **Relevantes**

Esto implica que deben ayudar en la toma de decisiones.

En el trabajo presentado en Panamá sobre la Auditoría del Capital Intelectual se hacía referencia a un indicador presentado por un banco internacional que expresaba la cantidad de mujeres y de hombres y la cantidad de sucursales en el mundo y la pregunta que se hacía era precisamente en qué ayudaba al lector para evaluar el Capital intelectual del Banco saber cuántas mujeres y hombres trabajaban o cuántas sucursales tenían pues ninguno de ellos, así presentados era relevante (sobresaliente, destacado).

**Completo (integral)**

Es decir que deben incluir todos los factores significativos que podrían afectar las conclusiones.

**Confiables**

Los criterios confiables permiten evaluaciones o mediciones consistentes (estables) cuando son usados por otros profesionales en similares circunstancias.

**Neutrales**

De esta forma contribuye a la emisión de conclusiones sin sesgos ni prejuicios.

**Entendibles**

Un criterio entendible permite conclusiones claras y amplias, no permitiendo interpretaciones diferentes de significación.

Por todo lo expuesto, no constituyen criterios adecuados aquellos basados en las expectativas, juicios, opiniones o la experiencia personal del profesional.

En lo que hace a que los criterios estén a disposición de los usuarios para permitirles comprender la forma en que se evaluó o midió el objeto, se establecen cuatro formas posibles y ellas son:

- a. Públicamente
- b. A través de la inclusión en la presentación de la información del objeto
- c. A través de la inclusión en el informe de seguridad, y
- d. A través de la comprensión generalizada, como podría ser la medición del tiempo en horas y minutos.

Finalmente, los criterios pueden estar a disposición de determinados usuarios (por ejemplo en un contrato de partes o los utilizados en ciertas industrias) en cuyo caso el informe debe estar restringido a aquellos usuarios o propósitos específicos.

- **10.7. EVIDENCIA SUFICIENTE Y APROPIADA**

El Marco realiza una importante descripción de los conceptos incluidos en suficiente y apropiada, destacando lo que hace a cantidad, relevancia y confiabilidad.

Expresa que la cantidad de evidencia necesaria está afectada por el riesgo de error significativo y también por su calidad y a continuación realiza un análisis de la confiabilidad de la evidencia, estableciendo como generalizaciones que la evidencia es más confiable cuando:

- a. se obtiene de fuentes independientes,
- b. en forma directa por el profesional,
- c. los controles relacionados son efectivos,
- d. existe en documentos,
- e. los documentos se encuentran en original,
- f. se obtienen pruebas sólidas de diferentes fuentes

Asimismo realiza una referencia a la relación entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida, señalando que la dificultad o gasto que esto implica no es en si mismo un fundamento válido para omitir un procedimiento que se considera necesario, lo que es conteste con lo expresado por la doctrina nacional.

- **10.8. Importancia relativa**

La importancia relativa (significación) es relevante cuando se determina naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar y cuando se evalúa si la información está libre de errores significativos.

La importancia relativa se considera teniendo en cuenta factores cuantitativos y cualitativos, tales como su magnitud relativa y la naturaleza y alcance de sus efectos sobre la evaluación o medición del objeto y los intereses de los usuarios.

La evaluación de la relevancia e importancia relativa de los factores cuantitativos y cualitativos en un compromiso en particular queda a criterio del profesional.

- **10.9. Riesgo del compromiso de seguridad**

Concordantemente con lo que expresa la doctrina nacional, expresa que “es el riesgo que el profesional emita una conclusión inapropiada cuando la información del objeto contenga un error significativo”.

A continuación realiza, una vez más, la identificación de los dos tipos de servicios incluidos, definidos en función del riesgo de la siguiente manera:

El riesgo depende del servicio que se presta.

- a. En un compromiso de seguridad razonable el profesional reduce el riesgo a un nivel bajo que le permite emitir una conclusión de manera afirmativa,
- b. En un compromiso de seguridad limitada, el riesgo es más alto debido a que la naturaleza oportunidad o alcance de los procedimientos aplicados son diferentes pero a la vez suficientes para permitirle emitir una conclusión en forma negativa.

## **11. Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia**

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos varían de un compromiso a otro pudiendo existir, en teoría, una variedad infinita de alternativas. El profesional intentará comunicarlas con claridad y precisión, utilizando la forma apropiada ya sea que se trate de un compromiso de seguridad razonable o de seguridad limitada.

En esta oportunidad nuevamente el Marco establece diferencias entre las dos clases de servicios de la siguiente manera:

“Seguridad razonable” es un concepto relacionado con la acumulación de evidencias necesarias para expresar una conclusión en forma positiva, respecto de la información del objeto tomada en su conjunto. Ello implica:

- Conocer el objeto y las circunstancias del compromiso
- Fundado en ese conocimiento evaluar los riesgos de que información pueda contener errores significativos,
- Responder a los riesgos evaluados determinando naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar,
- Llevar a cabo procedimientos claramente relacionados con los riesgos identificados mediante la combinación de inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución, procedimientos analíticos e indagaciones, y
- Evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia

Seguridad razonable es menos que seguridad absoluta. La reducción del riesgo a cero difícilmente se podrá obtener o bien su costo no lo hará provechoso, como resultado de factores tales como los siguientes:

- Uso de pruebas selectivas
- Limitaciones inherentes al control interno
- Muchas de las evidencias disponibles son persuasivas antes que conclusivas
- El uso del criterio profesional en la evaluación de las evidencias y en la elaboración de conclusiones basadas en esas evidencias, y
- En algunos casos, las características del objeto cuando se evalúan o miden contra los criterios identificados.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos en un compromiso de seguridad limitada, son deliberadamente limitados con relación a un compromiso de seguridad razonable.

En algunos casos existen pronunciamientos específicos referidos a compromisos de seguridad limitada, como la norma 2400, “Compromisos de Revisión de Estados Contables” (lo que sería la Revisión Limitada de Estados Contables de períodos intermedios en la RT 7) que provee al profesional de los lineamientos necesarios para su tarea.

Ante la ausencia de pronunciamientos, el profesional deberá diseñar los procedimientos teniendo en cuenta las circunstancias del compromiso (en particular la materia) y las necesidades de los usuarios y del comitente, incluyendo tiempos pertinentes y restricciones de costos.

- **12. Informe de seguridad**

El profesional expresa una conclusión escrita que contiene una conclusión que comunica la seguridad obtenida sobre la información que contiene el objeto.

Las normas internacionales de auditoría, las normas internacionales para servicios relacionados y las normas internacionales para compromisos de seguridad establecen elementos básicos para los informes. El profesional tendrá en cuenta otras responsabilidades de comunicación, como la de informar a las máximas autoridades del ente cuando corresponda.

### **Alternativas de conclusiones**

A efectos de facilitar su comprensión, se ha sistematizado de manera diferente a la incluida en el marco.

a. Sin salvedades

a.1. Compromiso de seguridad razonable

Como consecuencia de haber obtenido suficiente y apropiada evidencia para reducir el riesgo del compromiso de seguridad a un nivel bajo, dentro de lo aceptable, el profesional puede expresar su conclusión en forma positiva, con esta redacción:

*“En nuestra opinión el control interno es efectivo, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ”*

a.2. Compromiso de seguridad limitada

En este tipo de compromisos el profesional expresará una conclusión “negativa” con la siguiente redacción:

*“Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga pensar que los controles internos no son efectivos, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ”*

La expresión conlleva cierto grado de seguridad limitada, que resulta proporcional al nivel de procedimientos de recopilación de evidencias.

b. Con salvedades o abstención de opinión

b.1. Limitación al alcance del trabajo

b.1.1. El profesional no expresará una conclusión sin salvedades para ningún tipo de compromiso de seguridad (es decir que comprende las alternativas anteriores) cuando existieran limitaciones en el alcance de su trabajo, significativas o muy significativas según su juicio.

b.1.2. Cuando se descubra, luego de aceptar el trabajo, que los criterios son inadecuados o que el objeto no es apropiado para el compromiso de seguridad (en casos diferentes al indicado en e.)

c. Con salvedades o adversa

En los casos que y según su significación:

c.1. La conclusión esté redactada en los términos de la parte responsable y esa afirmación no sea razonable en aspectos relevantes, o

c.2. La conclusión se redacta directamente en términos del objeto y los criterios y la información contenida en el objeto contiene errores.

c.3. Cuando se descubra, luego de aceptar el trabajo, que los criterios son inadecuados o que el objeto no es apropiado para el compromiso pudiendo engañar al usuario (en casos diferentes al indicado en e.)

e. Desvinculación del compromiso

En algunas de las ocasiones planteadas en b.1.2. y c.3. el profesional considerará desvincularse del compromiso.

- **13. Se incluye seguidamente un cuadro que permite advertir con claridad las**
  - **DIFERENCIAS ENTRE COMPROMISOS DE SEGURIDAD RAZONABLE Y DE SEGURIDAD LIMITADA**

	<b>SEGURIDAD RAZONABLE</b>	<b>SEGURIDAD LIMITADA</b>
<b>OBJETIVO</b>	Reducción de los riesgos a un aceptable nivel bajo, permitiendo una conclusión del Contador con expresión positiva	Reducción de los riesgos a un nivel que es aceptable en las circunstancias del trabajo, pero mayor que un compromiso de seguridad razonable, como base para una conclusión del Contador con expresión negativa
<b>PROCEDI-</b>	Adecuada y suficiente evidencia	Adecuada y suficiente evidencia

<b>MIENTOS</b>	<p>obtenida como parte de un proceso sistemático que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entendimiento de las circunstancias de la tarea</li> <li>• Evaluación de riesgos</li> <li>• Respuesta a los riesgos evaluados</li> <li>• Realización de una combinación de procedimientos: inspección, observación, confirmación, recálculos, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagaciones. Involucran procedimientos sustantivos, y cuando fuere aplicable, la obtención de información corroborativa y según la materia, muestras de la efectividad de los controles.</li> <li>• Evaluación de la evidencia obtenida</li> </ul>	<p>obtenida como parte de un proceso sistemático que incluye el Entendimiento de la tarea y de otras circunstancias del compromiso, y donde los procedimientos son deliberadamente limitados respecto a un compromiso de seguridad razonable.</p>
<b>INFORME</b>	<p>Descripción de las circunstancias del compromiso y una expresión de la conclusión en forma positiva (del tipo “En nuestra opinión el control interno es efectivo, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ”)</p>	<p>Descripción de las circunstancias del trabajo y una expresión de la conclusión en forma negativa (del tipo “Basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga pensar que los controles internos no son efectivos, en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ”)</p>

#### 14. Conclusión

El Marco normativo que se ha expuesto en forma resumida, comprende como surge del cuadro inicial, gran parte de los servicios profesionales prestados en el presente, es decir, la Auditoría, las Revisiones y el Examen de la información proyectada, quedando fuera los servicios relacionados como son los Procedimientos convenidos y la Compilación.

Tandil, 4 de abril de 2004