

ÁREA TÉCNICA 2: AUDITORÍA

2.2: REVISIÓN Y MEJORAS DE LA RT 7 NUEVOS SERVICIOS. EL INFORME DE AUDITORÍA: CAMBIOS A EFECTUAR PARA SATISFACER LAS NECESIDADES DE LOS USUARIOS

TÍTULO DEL TRABAJO: LA REVISIÓN LIMITADA, PRODUCTO PROFESIONAL DE USO HABITUAL

XIX CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

17, 18 Y 19 DE OCTUBRE DE 2012, MENDOZA REPÚBLICA ARGENTINA

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Autor:

Guillermo Víctor Alderuccio

alderuccio@auditoria-integral.com.ar

011 - 47430364

INDICE

1.- Antecedentes

1.1.- en las Normas Internacionales

1.2.- en las Normas Profesionales Argentinas

2.- Conocimiento y uso de la revisión limitada por parte de la Profesión a nivel nacional y la comunidad de Negocios local,

3.- Desarrollo del trabajo, fundamentos de un uso habitual complementario, a la auditoría anual de estados financieros, que no es revisión completa, y carta convenio con el ente

4.- Sugerencias de Informes de Revisión Limitada de períodos intermedios mensuales a cuatrimestrales

5.- Resumen y Conclusiones

6.- Bibliografía

1.- ANTECEDENTES

1.1.-Internacionales. Los trabajos de revisiones limitadas de estados contables anuales e intermedios, considerando la normativa internacional de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y las normas de auditoría argentinas, que siguen representadas por la resolución técnica (FACPCE) 7 y tratan solamente la revisión limitada de estados contables de períodos intermedios. Se comenta la ISRE (International Standard on Review Engagements) 2400 de la IAASB (junta establecida por la IFAC), incluyéndose ejemplificaciones de informes sobre revisión de estados financieros de cierre de ejercicio. Además se menciona la ISRE 2410, que se aplica en un trabajo de revisión de información financiera interina realizada por el auditor independiente de una entidad. La REVISIÓN de estados contables (review), como trabajo distinto a la AUDITORÍA de estados contables (audit), es un tema controvertido en la profesión organizada argentina, que viene de larga data. Como antecedente, quizás el más antiguo, señalamos una jornada profesional sobre revisión limitada desarrollada en Buenos Aires en el año 1980 (Hotel Bauen). Pasaron casi treinta años y seguimos igual, con un tema que -en nuestra opinión- sigue siendo político (revisión limitada solamente para estados contables intermedios) y no meramente técnico (revisión limitada para estados contables de cierre de ejercicio e intermedios). El contador público independiente, en un compromiso sobre revisión de estados financieros (sin aditamento alguno), debe obtener un entendimiento de las normas contables y legales, de las prácticas de la industria en la que la entidad desarrolla sus operaciones, y del negocio, que involucra una comprensión general de la organización, el personal, los registros contables, las características de operación, y la naturaleza de los activos, pasivos, ingresos y gastos. Ello normalmente implica lograr un conocimiento de los métodos de producción y distribución, los tipos de productos y servicios, las localidades operativas y las transacciones significativas, incluyendo los entes relacionados. El conocimiento del negocio normalmente se obtiene mediante la experiencia con la entidad o de su industria, y por indagaciones con el personal del ente y procedimientos analíticos, documentando esa información en los papeles de trabajo de la revisión y en el archivo permanente. Los procedimientos de la revisión

pueden modificarse o extenderse, basados en el conocimiento adquirido durante el desempeño de dichas indagaciones y revisiones analíticas, o como el resultado de problemas hallados anteriormente (trabajos recurrentes). La ISRE (International Standard on Review Engagements) 2400, "Engagements to review financial statements", debe ser leída en el contexto -en su idioma original- del "Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Assurance and Related Services", de la IAASB (International Accounting Standards Board) de la IFAC (International Federation of Accountants). El término "revisión" (review) incluye, como técnicamente debe ser, las revisiones de estados financieros de cierre de ejercicio (anuales). No obstante, las normas argentinas de auditoría consideran solamente la "revisión limitada de estados contables de períodos intermedios", por lo que el auditor debe obtener elementos de juicio que respalden el informe relativo a dicha revisión, de alcance inferior al necesario, para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados contables básicos. La expresión "revisión limitada" puede dar a entender erróneamente que una auditoría es una "revisión total", cuando debemos saber que, en las auditorías de estados contables, normalmente se utilizan bases selectivas en la aplicación de los procedimientos de auditoría (muestreos), determinadas según el criterio profesional exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos. En realidad, "limitados" son los procedimientos, solamente vinculados con un conocimiento global de las actividades de control de los sistemas y relacionados únicamente con la información de los estados contables; no se incluyen: a) la revisión de la correlación de registros, y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria; b) las inspecciones oculares; ni c) la obtención de confirmaciones directas. Se desprende de la norma argentina que para los ejercicios anuales correspondería practicar siempre una auditoría, siendo esto contradictorio con la posible aceptación de una certificación sobre estados contables anuales. Además, el estándar se introduce en cuestiones que podrían ser definidas por las partes (cliente emisor de la información financiera, profesional y terceros). Siguiendo las conclusiones del Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, celebrado en la Ciudad de Rosario en octubre de 1988, y forzando mucho el tema, las revisiones limitadas de estados contables de cierre de ejercicio pueden considerarse incluidas en los trabajos de investigaciones especiales y los informes especiales, normados en la resolución técnica (FACPCE) 7. En la citada resolución técnica existen referencias confusas a la revisión de los estados contables anuales, a saber: "... El auditor debe hacer lo siguiente: dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoría

aplicables en la revisión de los estados contables anuales (sic)". Pero debería entenderse mal usado el vocablo "revisión" (review), dado que en su lugar correspondería haberse consignado la expresión: "... En la auditoría (audit) de los estados contables anuales". Ciertas normas legales argentinas exigen la presentación de estados contables intermedios acompañados con un informe de revisión limitada, debiendo ser auditados los estados contables de cierre de ejercicio (anuales); por ejemplo, las sociedades con cotización en bolsa (BCBA), las entidades financieras controladas por el Banco Central de la República Argentina (BCRA), y las entidades aseguradoras sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN), definiendo requisitos específicos sobre el particular. El marco conceptual internacional distingue claramente a las auditorías (audits) de las revisiones (reviews). El nivel de seguridad provisto por las primeras es alto, pero no absoluto, expresado en forma positiva en el informe como seguridad razonable. En cambio, el nivel de seguridad provisto por las segundas es moderado, y el reporte proporciona una seguridad negativa sobre las aseveraciones. En un compromiso de revisión, el auditor provee un nivel de seguridad moderado (limitado) y la información sujeta a revisión está libre de declaraciones erróneas significativas, expresado esto en la forma de seguridad negativa. El término "auditor" es utilizado cuando se describen tanto las auditorías como las revisiones que pueden ser desempeñadas. Tal referencia no pretende implicar que una persona que está practicando una revisión de estados contables necesite ser el auditor de los estados financieros de la entidad (ISRE 2400). Para la revisión de información financiera interina practicada por el auditor independiente de la entidad, se aplica la ISRE 2410.

1.2.- Las Normas Profesionales Argentinas

En nuestro país, las normas profesionales sobre revisión limitada (de estados contables intermedios) se incluyen en las normas de auditoría, representadas por la resolución técnica 7. Contienen guías específicas sobre los pasos para obtener elementos de juicio y sobre la preparación de los informes de revisión. Pasos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes en la revisión limitada. La norma nacional, todavía vigente (data de 1985 y tiene su antecedente en la RT 3/1978), estipula ciertos pasos con la intención de fijar un alcance mínimo: Obtener un conocimiento adecuado de la estructura de la entidad, operaciones, sistemas, normas legales, condiciones económicas propias, y condiciones del ramo de sus actividades; Identificar los estados contables, las afirmaciones y lo que deben contener; Evaluar la significación de la información, considerando la naturaleza, la importancia de los

posibles errores e irregularidades, y el riesgo; Planificar el trabajo de revisión, considerando la finalidad del examen, el informe de revisión, las características del ente y las circunstancias particulares; Aplicar los siguientes procedimientos de revisión: a) cotejo de los estados contables con registros de contabilidad; b) comprobaciones matemáticas de la información de los estados contables; c) revisión conceptual de los estados contables; d) lectura de actas de asamblea y directorio; e) revisión comparativa de los estados contables; f) comprobaciones globales de razonabilidad; f) indagaciones con la gerencia del ente de temas importantes contenidos en los estados contables; Controlar la ejecución de la planificación, verificando el cumplimiento de los objetivos y revisando el trabajo de los colaboradores; Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio para respaldar el informe de revisión; Emitir el informe de revisión considerando las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales.

Los procedimientos analíticos y de indagación que normalmente se realizan como parte del trabajo de revisión (práctica profesional) consisten en los mencionados seguidamente: Indagaciones sobre las normas contables y las prácticas de la entidad, y los métodos de su aplicación; Indagaciones sobre los procedimientos del ente para registrar, clasificar y resumir transacciones y acumular la información que deba exponerse en los estados contables; Procedimientos analíticos diseñados para identificar relaciones y partidas individuales que parezcan extraordinarias, que incluyen: a) comparación de los estados contables con estados de períodos anteriores que sean comparables; b) comparación de los estados contables con los resultados anticipados disponibles (presupuestos, pronósticos, p. ej.); c) estudio de las relaciones de los elementos de los estados contables que se espera que se ajusten a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad; Indagaciones sobre las medidas tomadas en las reuniones de accionistas, el directorio o reuniones análogas, que puedan afectar los estados contables; Lectura de los estados contables para considerar si éstos aparentan estar de conformidad con las normas de contabilidad aplicables; Obtención de informes de otros auditores, en su caso, que se hayan contratado para auditar o revisar la información contable de la entidad, subsidiarios o vinculados; Indagaciones con las personas responsables de asuntos financieros y contables, tales como: a) si los estados contables han sido preparados de conformidad con las normas contables profesionales y aplicados de manera uniforme; b) cambios en las actividades comerciales del ente, o en las normas y prácticas contables; y c) eventos posteriores a la fecha de los estados contables que puedan tener un efecto significativo.

Los procedimientos de revisión pueden modificarse o extenderse, basados en el conocimiento logrado durante el desempeño de las indagaciones y revisiones analíticas, o por problemas encontrados en años anteriores, constituyendo ejemplos de situaciones cuando: Los mayores auxiliares no se concilian con las cuentas de control del mayor general; Las cuentas por pagar/cobrar u otras deudas/créditos significativos no están respaldados por listados analíticos; Las cuentas corrientes bancarias no se concilian; Los inventarios no se basan en un conteo físico, en registros permanentes ni en otra base razonable.

2.- CONOCIMINETO Y USO DE LA REVISIÓN LIMITADA POR PARTE DE LA PROFESIÓN A NIVEL NACIONAL Y LA COMUNIDAD DE NEGOCIOS LOCAL

En los informes sobre los estados contables intermedios, cuando se haya realizado un trabajo de revisión limitada, el contador público independiente deberá realizar lo siguiente: Dejar constancia de la limitación del alcance del trabajo, con respecto a los procedimientos aplicables en una auditoría de estados contables; Indicar que no emite opinión sobre los estados contables en su conjunto, motivado precisamente por dicha limitación; Consignar que no tiene observaciones que formular o, de lo contrario, señalar sus efectos en los estados contables; Informar sobre aspectos particulares solicitados por leyes o diversas disposiciones, incluyendo las profesionales; También, cuando fuere de aplicación, el auditor deberá respetar las normas sobre los informes.

En la práctica, el informe estándar de revisión de los auditores expresa lo siguiente: Se realizó una revisión de acuerdo con las normas de revisión pertinentes; Toda la información que se incluye en los estados contables es una representación de la gerencia o los propietarios de la entidad; Una revisión consiste principalmente en indagaciones con el personal del ente y procedimientos analíticos aplicados a la información financiera; Una revisión tiene un alcance significativamente menor que una auditoría, cuyo objetivo es expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto; por lo tanto, no se expresa una opinión; El contador público no está enterado de ninguna modificación significativa que deba realizarse a los estados contables para que éstos estén presentados de conformidad con las normas contables profesionales vigentes, que no sean las modificaciones -si existieran- indicadas en el informe de revisión; La carta de representación y el informe de revisión del auditor deben llevar la fecha en que se completen las indagaciones y procedimientos significativos. El propósito de la ISRE 2400 es establecer estándares y proporcionar guías sobre las responsabilidades del auditor cuando efectúa un compromiso de revisión de estados

financieros, y sobre la forma y el contenido del informe de revisión. La norma está dirigida hacia la revisión de estados financieros. Como dijimos, la revisión de información financiera interina practicada por el auditor independiente de la entidad se rige por la ISRE 2410.

3.- DESARROLLO DEL TRABAJO, FUNDAMENTOS DE UN USO HABITUAL COMPLEMENTARIO, A LA AUDITORÍA ANUAL DE ESTADOS FINANCIEROS, QUE NO ES REVISIÓN COMPLETA, Y CARTA CONVENIO CON EL ENTE

El objetivo de una revisión de estados financieros es posibilitar al auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que podría ser requerida en una auditoría, nada ha llegado a su atención que le haga pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos significativos, conforme a un marco conceptual identificado para información financiera (seguridad negativa).

3.1.- Principios generales de un trabajo de revisión. El auditor debería cumplir con el Código de Ética para el Profesional Contable, emitido por la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que gobiernan sus responsabilidades profesionales son: a) independencia; b) integridad; c) objetividad; d) competencia profesional y debido cuidado; y e) confidencialidad. Debería conducir una revisión de acuerdo con esa ISRE. Debería planear y desempeñar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir condiciones que causen que los estados financieros tengan errores significativos. Para el propósito de expresar una seguridad negativa en el informe de revisión, el auditor debería obtener una suficiente y apropiada evidencia, primordialmente a través de la investigación y el procedimiento analíticos, para permitir extraer conclusiones.

3.2.- Alcance de una revisión. El término “alcance de una revisión” se refiere a los procedimientos de revisión estimados como necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión. Los procedimientos requeridos deberían ser determinados por el auditor, tomando en consideración los requerimientos de esta ISRE, los organismos profesionales pertinentes, la legislación, los reglamentos y, en su caso, los términos del compromiso de revisión y los requerimientos para informes.

3.3.- Seguridad moderada. Un compromiso de revisión proporciona un nivel de seguridad moderado de que la información sujeta a revisión está libre de

declaraciones erróneas significativas; esto se expresa en la forma de seguridad negativa.

3.4.-Términos del trabajo. El auditor y el cliente deberían convenir los términos del compromiso. Los términos convenidos deberían registrarse en una carta compromiso u otra forma adecuada, como un contrato. Una carta convenio será de ayuda para planear el trabajo de revisión, y será de interés para ambas partes que el auditor la remita, documentando los términos claves de referencia del nombramiento, contribuyendo la respectiva confirmación a evitar malos entendidos respecto de asuntos tales como los objetivos y el alcance del trabajo, el grado de las responsabilidades profesionales, y la forma de los informes que se deban emitir. Los asuntos que podrían incluirse en dicha carta son los siguientes: a) el objetivo del servicio desempeñado; b) la responsabilidad de la gerencia por los estados financieros; c) el alcance de la revisión, incluyendo referencias a las ISRE (o estándares o prácticas nacionales pertinentes); d) el acceso sin restricciones a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la revisión; e) una muestra del informe que se espera rendir; f) el hecho de que no puede dependerse del compromiso para revelar errores, actos ilegales u otras irregularidades por ej., fraudes o desfalcos que puedan existir. Una declaración de que no se está desempeñando una auditoría y de que no podrá expresarse una opinión de auditoría. Para enfatizar este punto y evitar confusión, el auditor puede también considerar que un compromiso de revisión no satisfecerá ningún reglamento ni requerimientos de tercera parte para una auditoría.

3.4.-Planeamiento. El auditor debería planear el trabajo de manera que un compromiso efectivo sea desempeñado. Al planear una revisión de estados financieros, debería obtener o actualizar el conocimiento del negocio, incluyendo la consideración de la organización de la entidad, los sistemas contables, las características de operación y la naturaleza de sus activos, pasivos, ingresos y gastos. Necesita poseer una comprensión de dichos asuntos y otros temas pertinentes a los estados financieros; por ejemplo, un conocimiento de los métodos de producción y distribución de la entidad, líneas de productos, localidades de operación y partes relacionadas. El profesional requiere de este entendimiento para poder hacer investigaciones pertinentes y diseñar procedimientos apropiados, así como evaluar las respuestas y otra información obtenida.

3.5.-Trabajo realizado por otros. Cuando utilice el trabajo desempeñado por otro auditor o por un experto, debería asegurarse de que el trabajo es adecuado para los propósitos de la revisión.

3.6.- Documentación. Debería documentar los asuntos que sean importantes, para proveer evidencia que soporte el informe de revisión y dar evidencia de que ésta fue practicada conforme a esa ISRE.

3.7.- Procedimientos y evidencia. Debería aplicar su juicio para determinar la naturaleza específica, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de revisión, guiándose por asuntos como los siguientes: a) cualquier conocimiento obtenido al practicar auditorías o revisiones de los estados financieros de períodos anteriores; b) su conocimiento del negocio, incluyendo el entendimiento de las normas contables y prácticas de la industria en la que la entidad opera; c) los sistemas contables de la entidad; d) el grado por el cual una partida específica es afectada por el juicio de la gerencia; y e) la materialidad de las transacciones y cuentas del balance. Debería aplicar las mismas consideraciones sobre la significatividad que serían aplicadas si fuera dada una opinión de auditoría sobre los estados financieros. Aunque hay un mayor riesgo de que las representaciones erróneas significativas no sean detectadas en una revisión, el juicio sobre lo que es significativo se hace con referencia a la información que el auditor está brindando y las necesidades de quienes confían en esa información, y no al nivel de seguridad provista. Los procedimientos para la revisión de estados financieros normalmente incluyen los siguientes: a) Obtener un conocimiento del negocio de la entidad y de la industria en la que opera. b) Investigaciones relacionadas con las normas contables y prácticas de la entidad. c) Investigaciones concernientes a los procedimientos de la entidad para registrar, clasificar y resumir las transacciones, acumular información para exposición en los estados financieros, y para prepararlos. d) Investigaciones vinculadas con todas las afirmaciones significativas en los estados financieros. e) Procedimientos analíticos diseñados para identificar relaciones y partidas individuales que parezcan inusuales, que incluirán los siguientes: 1) comparación de los estados financieros con estados de períodos anteriores; 2) comparación de los estados financieros con resultados anticipados y posición financiera; 3) estudio de las relaciones de los elementos de los estados financieros que se esperaría que conformaran un patrón predecible, basado en la experiencia de la entidad o la norma de la industria. Al aplicar estos procedimientos, el auditor deberá considerar los tipos de asuntos que requirieron ajustes contables en períodos anteriores. f) Investigaciones concernientes a acciones tomadas en

reuniones de accionistas, junta de directores, sus comités y en otras reuniones, que puedan afectar los estados financieros. g) Leer los estados financieros para considerar, sobre la base de la información que llega a su atención, si los estados financieros parecen conformarse con la base contable indicada. h) Obtener informes de otros auditores, si los hubiera y si se considerara necesario, que hayan sido contratados para auditar o revisar los estados financieros de componentes de la entidad. i) Indagaciones con personas que tengan responsabilidad por asuntos financieros y contables concernientes, por ejemplo: 1) si todas las transacciones han sido registradas; 2) si los estados financieros han sido preparados de conformidad con la base contable indicada; 3) los cambios en las actividades del negocio de la entidad, y en sus normas y prácticas contables; 4) los asuntos sobre los cuales han surgido preguntas en el curso de aplicación de los procedimientos anteriores. j) Obtener representaciones escritas de la gerencia, cuando se considere apropiado. El estándar proporciona procedimientos ilustrativos detallados que pueden ser usados en un trabajo de revisión, al que nos remitimos. Las indagaciones y los procedimientos analíticos de revisión llevados a cabo en una revisión de estados financieros se determinan a juicio del auditor. Los procedimientos ilustrativos comprenden: a) Parte general. b) Efectivo. c) Cuentas por cobrar. d) Inventarios. e) Inversiones, incluyendo compañías asociadas y valores negociables. f) Propiedad y depreciación. g) Gastos anticipados, intangibles y otros activos. h) Préstamos por pagar. i) Cuentas comerciales por pagar. j) Pasivos acumulados y contingentes. k) Impuesto sobre las ganancias y otros impuestos. l) Hechos posteriores. m) Litigios. n) Patrimonio neto. o) Operaciones. Debería investigar acerca de hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que puedan requerir ajustes o exposición en los estados financieros. El auditor no tiene ninguna responsabilidad de desempeñar procedimientos para identificar sucesos que ocurran después de la fecha del informe sobre la revisión. Si el auditor tiene una razón para pensar que la información sujeta a la revisión puede estar representada erróneamente en forma significativa, debería llevar a cabo procedimientos adicionales o de mayor alcance, según sea necesario, para poder expresar seguridad negativa o confirmar que se requiere un informe con salvedad.

4.-SUGERENCIAS DE INFORMES DE REVISIÓN LIMITADA DE PERÍODOS INTERMEDIOS MENSUALES A CUATRIMESTRALES

4.1. Informe sobre revisión sin calificaciones. “He revisado el estado de situación patrimonial que se acompaña de... al 31 de diciembre de 2011 y 2010, y los

correspondientes estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y flujos de efectivo, por los años que terminan en esas fechas. Esos estados financieros son de responsabilidad de la gerencia de la entidad. Mi responsabilidad es emitir un informe sobre esos estados financieros, basado en mi trabajo de revisión. “Conduje mi revisión de acuerdo con la ISAE 2400 (o las normas o prácticas nacionales pertinentes) aplicable a los compromisos de revisión de estados financieros. Esta norma requiere que planee y ejecute la revisión para obtener una seguridad moderada sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas significativas. Una revisión se limita primordialmente a investigaciones con personal de la entidad y a procedimientos analíticos aplicados a datos financieros, y proporciona menor seguridad que una auditoría. No he desempeñado ninguna auditoría y, conforme con eso, no expreso una opinión de auditoría. “Basado en mi revisión, no ha surgido a mi atención nada que me haga creer que los estados financieros que se acompañan no presentan razonablemente la información que deben contener, de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad (o indicando las normas contables nacionales pertinentes)”.

4.2. Informes sobre revisión con calificaciones

4.2.1. Informe sobre revisión con salvedad, por apartarse de las normas contables profesionales. La gerencia me ha informado que el inventario ha sido expuesto a su costo, que es mayor que su valor neto de realización. El cálculo del inventario que hemos controlado muestra que éste, si se valuara al más bajo del costo y al valor neto de realización, según requieren las normas internacionales de contabilidad, habría disminuido en \$ X, y la utilidad neta y la participación de accionistas habrían disminuido en \$ Y. “Basado en mi revisión, excepto por los efectos de la declaración en exceso del inventario descripta en el párrafo precedente, no ha surgido a mi atención nada que me haga creer que los estados financieros no presentan razonablemente la información que deben contener, de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad (o indicando las normas contables nacionales pertinentes)”.

4.2.2. Informe sobre revisión adverso, por apartarse de las normas contables profesionales. “Como se describe en la nota X, los estados financieros no reflejan la consolidación con estados financieros de compañías subsidiarias; la inversión se contabiliza sobre una base del costo. Bajo las normas internacionales de contabilidad (o las normas contables nacionales pertinentes), se requiere que los estados

financieros de las subsidiarias sean consolidados. “Basado en mi revisión, a causa del efecto significativo sobre los estados financieros del asunto señalado en el párrafo precedente, los estados financieros que se acompañan no reflejan razonablemente la información que deben contener en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad (o indicando las normas contables nacionales pertinentes)”.

5.- RESUMEN Y CONCLUSIONES

El informe de revisión debería contener una clara expresión escrita de seguridad negativa, MENSUAL y el auditor debería controlar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida como la base para la expresión de dicha seguridad. Basándose en el trabajo desempeñado, debería evaluar si alguna información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no presentan razonablemente la información que deben contener, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco conceptual identificado para la información financiera. El informe sobre una revisión de estados financieros debería contener los siguientes elementos básicos, normalmente en el siguiente orden: a) Título. b) Destinatario. c) Párrafo de introducción, incluyendo: 1) la identificación de los estados financieros sobre los cuales ha sido practicada la revisión; 2) una declaración de la responsabilidad de la gerencia y la responsabilidad del auditor. d) Párrafo de alcance, describiendo la naturaleza de una revisión, incluyendo: 1) una referencia a la ISRE aplicable a un compromiso de revisión, o a las normas y prácticas nacionales pertinentes; 2) una declaración de que una revisión está limitada primordialmente a indagaciones y procedimientos analíticos; 3) una declaración de que no se ha practicado una auditoría, de que los procedimientos realizados proporcionan una menor seguridad que una auditoría, y que no se expresa una opinión de auditoría. e) Declaración de seguridad negativa. f) Fecha del informe. g) Dirección del auditor. h) Firma del auditor. El informe de revisión debería: a) Declarar que no ha surgido nada a la atención del auditor, basado en la revisión, que le haga creer que los estados financieros no presentan razonablemente la información que deben contener, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco conceptual identificado para información financiera (seguridad negativa). b) Si las cuestiones que le han llamado la atención definen que perjudican dicha presentación razonable -a no ser que sea impracticable-, incluir una cuantificación de los posibles efectos en dichos estados, ya

sea: 1) expresar una calificación de la seguridad negativa provista; o 2) cuando el efecto del asunto es tan significativo para los estados financieros, el auditor concluye que no es adecuada una calificación para revelar la naturaleza equivocada o incompleta de estos estados y da una opinión adversa, concluyendo que los estados financieros no presentan razonablemente la información que deben contener en todos los aspectos significativos, conforme al marco conceptual identificado. c) Si ha habido una limitación al alcance significativa, describir la limitación, ya sea: 1) expresar una calificación de la seguridad negativa provista, respecto de los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haberse determinado como necesarios si la limitación no hubiera existido; o 2) cuando el posible efecto de la limitación es tan significativo, el auditor concluye que no puede proporcionar ningún nivel de seguridad y no provee ninguna seguridad. El auditor debería fechar el informe de revisión en la fecha en que la revisión es completada. Sin embargo, ya que su responsabilidad es informar sobre los estados financieros como preparados y presentados por la gerencia (administración), no debería fechar su informe antes de la fecha en que dichos estados fueran aprobados por la gerencia. La revisión de estados contables es otro servicio profesional, distinto de la auditoría financiera, que puede ser prestado por el contador público independiente para aumentar la credibilidad de la información financiera proporcionada por una determinada entidad. En nuestro país, se conoce restrictivamente como “revisión limitada de estados intermedios”. La resolución técnica (FACPCE) 7 incluye las revisiones limitadas, señalando los pasos para obtener los elementos de juicio (procedimientos mínimos a aplicar) y el contenido del informe de revisión limitada de los estados contables de períodos intermedios, indicando como conclusión del trabajo lo siguiente: a) no se emite opinión sobre los estados contables en su conjunto, motivado por la limitación al alcance del trabajo con respecto a los procedimientos aplicables en la auditoría de los estados contables anuales; y b) no se tienen observaciones que formular o, de existir algunas, se señalan sus efectos en tales estados. La presentación de estados contables intermedios de ciertos entes, acompañados con los informes profesionales de revisión limitada, son requeridos por varios organismos de control de la República Argentina: Bolsa de Comercio de Buenos Aires (BCBA); Comisión Nacional de Valores (CNV); Banco Central de la República Argentina (BCRA); Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN). En el marco internacional, la actual norma internacional sobre compromisos de revisión es la ISRE 2400, “Compromisos sobre revisión de estados financieros”, que con ciertos cambios reemplazó a la ISA 910. La norma así reenumerada define los objetivos del compromiso, los principios generales, el alcance, la seguridad moderada, los términos

del trabajo, el planeamiento, el trabajo realizado por otros, la documentación, los procedimientos y la evidencia, las conclusiones e informes; y contiene además ejemplos de la carta convenio, procedimientos detallados que podrían aplicarse, y varios tipos de informes como conclusión del trabajo de revisión. La norma internacional ISRE 2410 se aplica para el caso de la revisión de información financiera interina, practicada por el auditor independiente de la entidad. En un compromiso de “revisión de estados contables”, el contador público independiente proporciona un nivel de seguridad moderado (limitado) acerca de que la información financiera sujeta a revisión está libre de declaraciones erróneas significativas, expresado en la forma de seguridad negativa. El nivel de seguridad provisto por una “auditoría de estados contables” es alto, aunque no absoluto, y está expresado en el informe del auditor en una forma positiva, como seguridad razonable. La profesión argentina organizada sigue demorando o ignorando el tratamiento amplio de la revisión sin aditamento, en el marco de las normas internacionales de auditoría, revisión, aseguramiento y servicios relacionados. El tema continúa siendo eminentemente político pero de suma necesidad como un producto normado-protocolizado para las múltiples necesidades de los usuarios de manera mensual.

ANEXOS: Resolución Técnica Nº 7

PRIMERA PARTE. VISTO: Los artículos 6º y 20 del Estatuto de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; los artículos 1º; 2º; 13; 16; 20, inc. b) y 22 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de dicha Federación y las demás disposiciones legales y reglamentarias del funcionamiento de la Federación y de cada uno de los Consejos que la integran. Y CONSIDERANDO: a) Que es función primordial de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas coordinar la emisión de normas técnicas unificadas por las entidades que la constituyen, órganos naturales para canalizar las opiniones de los profesionales matriculados y medio mas adecuado para lograr que las normas sobre la información contable y su examen sean producto de la participación activa de los profesionales mencionados; b) Que es atribución de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dictar normas de ejercicio profesional de aplicación general; c) Que una de las posibilidades de ejercicio profesional mas importante es el desempeño de tareas de auditoria interna o externa; d) Que la auditoria externa culmina con un informe, en el que se dictamina sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros, la que puede servir de base para tomar decisiones que afecten tanto al ente que emite los estados contables como a aquellos que con el se relacionan; e) Que, por lo tanto, es necesario definir a través de normas de auditoria la condición básica para el ejercicio de la auditoria, las normas para su desarrollo y las normas para los informes de ellos resultantes; f) Que la emisión de normas de auditoria ha de contribuir a mejorar el servicio que los auditores

brindan a aquellos que los requieren y a la comunidad y debe ser entendida como un medio indispensable de clarificación y ordenamiento de la tarea de aquellos, sin que por eso se afecte la libertad de criterio con que el auditor debe contar para desempeñar su tarea en forma adecuada; g) Que el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de esta Federación ha presentado un proyecto de normas con el Informe N° 4 del Área de Auditoria titulado: "Normas de Auditoria", que contempla adecuadamente las necesidades de ordenamiento profesional de la actividad de los que ejercen tareas de auditoria; h) Que el Informe N° 4 contempla la existencia de disposiciones legales que reglan algunos aspectos que hacen al ejercicio profesional de la auditoria; i) Que el Informe N° 4 ha sido sometido al periodo de consulta a que se hace referencia en el artículo 22 del Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT), durante el cual se han recibido comentarios y sugerencias, los que una vez evaluados sirvieron de base a ciertas modificaciones del texto original, el que ha quedado finalmente redactado en la forma que figura en la segunda parte de esta Resolución; j) Que se han cumplido satisfactoriamente todos los requisitos reglamentarios para que el mencionado Informe N° 4 adquiera los efectos previstos en el artículo 20 del Estatuto de la Federación y el artículo 20 inciso b) del Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la Federación.

POR ELLO: LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. RESUELVE: Artículo 1° - Emitir las Normas de Auditoria que se incluyen en la segunda parte de esta resolución técnica, las que serán de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas una vez aprobadas por estos. Artículo 2° - Sustituir la Resolución Técnica N° 3 de esta Federación por la presente Resolución Técnica. Artículo 3° - Recomendar a todos los Consejos Profesionales la debida difusión de esta resolución técnica en el ámbito de las respectivas jurisdicciones, especialmente entre sus matriculados, las instituciones educativas universitarias y secundarias, las organizaciones empresarias, entidades financieras y organismos oficiales. Artículo 4° - Comuníquese, publíquese y regístrese en el Libro de Resoluciones. Capital Federal, 26 de Septiembre de 1985.

SEGUNDA PARTE I. INTRODUCCION. A. PROPOSITO DE ESTE INFORME Las normas incluidas en este informe abarcan aquellas aplicables a la auditoria en general y las que conciernen, en particular, a la auditoria externa de estados contables. Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoria, o sea la independencia y las pautas referidas al desarrollo del trabajo y a la preparación del informe del auditor. Existen en la Republica Argentina diversos pronunciamientos profesionales sobre las normas de auditoria relativas a la revisión de estados contables para el uso de la comunidad. También diferentes organismos de control han dictado resoluciones vinculadas con esta materia. Por otra parte, existe la necesidad manifiesta que las normas de auditoria de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia relevante que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurara que se logre el necesario

grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones. En la política de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas tiene prelación lograr la uniformidad de las normas profesionales vigentes, dentro de las que desempeñan un papel preponderante las normas de auditoria. B. ANTECEDENTES Para la preparación de este informe se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales: 1. Dictámenes elaborados por el Instituto Técnico de Contadores Públicos, dependiente de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas. a. Dictamen N° 1: Normas específicas sobre dictámenes del contador público referente a estados contables, (17 de diciembre de 1971). b. Dictamen N° 3: Normas de auditoria generalmente aceptadas, (27 de julio de 1973). c. Dictamen N° 4: Normas personales sobre procedimientos de auditoria, (27 de julio de 1973). d. Dictamen N° 5: Normas relativas a la realización del trabajo de auditoria, (2 de agosto de 1974). 2. Informe N° 1 del Área Auditoria del CECyT: "Un nuevo enfoque sobre la auditoria y sus normas", de Horacio Lopez Santiso. (Setiembre de 1976). 3. Resolución Técnica N° 3 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas: "Normas de Auditoria". (Mayo de 1978). 4. "Normas de auditoria generalmente aceptadas - (Propuesta de unificación)". Comisión de auditoria del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal. (Octubre de 1982). 5. "Comentarios al proyectos de normas de auditoria" del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal. CECyT. (Octubre de 1982). 6. "Unificación de Normas Técnicas". Trabajo base presentado al IV Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, por Florencio Escribano Martinez. (Noviembre de 1982). 7. Informe N° 4 del Área Auditoria. "Normas de Auditoria" de la Comisión Especial para la Unificación de Normas Técnicas de la FACPCE. 8. Comentarios y sugerencias de usuarios de los estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el periodo en que el pronunciamiento referido en el punto anterior se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.

II. NORMAS DE AUDITORIA EN GENERAL A. CONDICION BASICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA. El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoria. B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA: 1. El auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe obtener elementos de juicio valido y suficiente que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos de la auditoria. 2. El auditor debe conservar, por un plazo adecuado a la naturaleza de cada circunstancia, los papeles de trabajo que constituyen la prueba del desarrollo de su tarea. 3. Los papeles de trabajo deben contener: 3.1. La descripción de la tarea realizada. 3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros. 3.3. Las conclusiones particulares y generales. 4. El auditor debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil debe culminar en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo

deben ser evaluadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada de la tarea. 5. En la aplicación de los procedimientos de auditoria, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre las bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos. C. NORMAS SOBRE INFORMES: 1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe. 2. Los informes deben ser escritos. Si las circunstancias lo aconsejaren pueden ser orales, recomendándose en este caso su ratificación posterior por escrito. 3. Los informes escritos deben contener: 3.1. La identificación del objeto del examen. 3.2. La indicación de la tarea realizada. 3.3. La opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información. 3.4. Los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión.

III. NORMAS SOBRE AUDITORIA EXTERNA DE INFORMACION CONTABLE. A. CONDICION BASICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA. 1. INDEPENDENCIA

El contador publico (en adelante indistintamente el "auditor") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable. 2. FALTA DE INDEPENDENCIA El auditor no es independiente en los siguientes casos: 2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia, con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoria o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoria. No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoria. 2.2. Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoria o de los entes vinculados económicamente a aquel del que es auditor. 2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoria, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoria. No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien publico) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la auditoria o de los entes económicamente vinculados a aquel del que es auditor. 2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoria o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoria. 2.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoria. 2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del

periodo a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoria. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

3. VINCULACION ECONOMICA

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

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

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

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

4. ALCANCE DE LAS INCOMPATIBILIDADES. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador publico que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa auditoria, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en III.A.2., se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA

1. A través del desarrollo de la tarea, el auditor debe obtener elementos de juicio validos y suficientes que respalden su informe relativo a lo siguiente:

1.1. Auditoria realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.

1.2. Revisión limitada de los estados contables correspondientes a periodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.

1.3. Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).

1.4. Investigaciones especiales.

2. Auditoria de estados contables. Para obtener los elementos de juicio validos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

2.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.

2.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen - existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener).

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

2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoria, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoria (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

2.5. Reunir los elementos de juicio validos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoria:

2.5.1. Evaluación de las actividades

de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos: 2.5.1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión. 2.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica. 2.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias. 2.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente. 2.5.1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados. 2.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad. 2.5.3. Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria. 2.5.4. Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso). 2.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales). 2.5.6. Comprobaciones matemáticas. 2.5.7. Revisiones conceptuales. 2.5.8. Comprobación de la información relacionada. 2.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación). 2.5.10. Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares). 2.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente. 2.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas. Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes. Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en que medida pudieron afectarlos. En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos. 2.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado. 2.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones

particulares contenidas en los estados contables. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente: 2.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron. 2.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto. 2.7.3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados. 2.8. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información que contienen los estados contables básicos en conjunto, de acuerdo con normas contables profesionales, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio. 2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación. 3. Visión limitada de estados contables de periodos intermedios Para obtener los elementos de juicio validos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión de los estados contables de los periodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen dichos estados del ente, el auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos: 3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. 3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen -existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición- o lo que debieran contener). 3.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado. 3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoria, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de auditoria y las circunstancias particulares del caso. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados. 3.5. Aplicar los siguientes procedimientos de auditoria: 3.5.1. El cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad. 3.5.2. Las comprobaciones matemáticas de la información contenida en los estados contables. 3.5.3. La revisión conceptual de los estados contables. 3.5.4. La lectura de las actas de asamblea y directorio. 3.5.5. La revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los periodos intermedios anteriores y con los de los periodos intermedios similares de ejercicios anteriores. 3.5.6. Las comprobaciones globales de razonabilidad, (por ejemplo: el análisis de las razones y tendencias e investigación de las fluctuaciones de significación). 3.5.7. Los comentarios con los funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de auditoria, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos estados. La extensión de los procedimientos a aplicar por el contador público depende, en parte, de lo siguiente: Las características del ente al que correspondieren los estados contables objeto de auditoria; La realización de la auditoria de los estados contables anuales anteriores por el

mismo contador publico que efectúa esta revisión; El conocimiento, por parte del auditor, de las debilidades en las funciones de control de los sistemas aplicados por el ente; El conocimiento, por parte del auditor, de las practicas contables del ente; El conocimiento, por parte del auditor, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente. 3.6. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado. 3.7. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente: 3.7.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron. 3.7.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto. 3.7.3. Estimar el grado del riesgo inherente que en buena parte, depende del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados. 3.8. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueren de aplicación. 4. Certificación Para emitir una certificación, el auditor debe obtener elementos de juicio validos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquella incluya. 5. Investigaciones especiales: Para obtener elementos de juicio validos y suficientes que respalden el informe relativo a las investigaciones especiales, el contador publico debe desarrollar su tarea aplicando las etapas del proceso de formación del juicio del auditor detalladas en la normas III.B.2., en cuanto fueren de aplicación. En ese caso, debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe. 6. Papeles de trabajo: Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo. 7. Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente: 7.1. La descripción de la tarea realizada. 7.2. Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros. 7.3. Las conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y las conclusiones finales o generales del trabajo. 8. El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por seis anos, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y, en su caso, la copia de los estados contables objeto de la auditoria, firmada por el representante legal del ente al que estos correspondan. C. NORMAS SOBRE LOS INFORMES. 1. En todos los casos en que el nombre de un contador público se encuentre vinculado con los estados contables destinados a ser presentados a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dichos estados, la relación que con ellos tiene el citado profesional. En ningún caso el contador público debe incorporar a los estados contables, únicamente, su firma y sello. 2. Los informes del contador público deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información. En especial, se debe evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe. 3. En todos los informes del contador publico, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de

información. 4. Los informes del contador público se clasifican del siguiente modo: 4.1. Informe breve o resumido. 4.2. Informe extenso. 4.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de los periodos intermedios. 4.4. Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados. 4.5. Certificación. 4.6. Otros informes especiales. INFORME BREVE 5. Definición. El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoria realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con estas normas de auditoria. 6. Contenido. El informe breve sobre estados contables se debe presentar con la siguiente sistematización. 6.1. Título. 6.2. Destinatario. 6.3. Identificación de los estados contables objeto de auditoria. 6.4. Alcance del trabajo de auditoria. 6.5. Aclaraciones especiales previas al dictamen, en su caso. 6.6. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión. 6.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión. 6.8. Lugar y fecha de emisión. 6.9. Firma del auditor. 7. Título. El título es "Informe del auditor". 8. Destinatario. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara. En el caso que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades. 9. Identificación de los estados objeto de la auditoria. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o periodo a que se refieren. 10. Alcance del trabajo de auditoria. El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrollo o no se desarrollo de acuerdo con las normas de auditoria vigentes. 11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoria que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a esta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoria". Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, señalando lo siguiente: 11.1. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoria. 11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias. 11.3. Si parte del trabajo de auditoria se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoria por este ultimo auditor). Esta limitación al alcance será optativa. 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 dictamen. 12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma III.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia valida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del trabajo de auditoria" del procedimiento omitido. 13. Aclaraciones especiales previas al dictamen. Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado especifico previo a aquel en que incluya el dictamen. 14. La

exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva. 15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representen salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión. 16. Dictamen. En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales. 17. Dictamen favorable sin salvedades. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas el contador publico debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoria presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales. 18. Dictamen favorable con salvedades El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan, indistintamente, "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se emplean cuando se trata de montos o aspectos que, por su significación, no justifican que el auditor deba emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre los estados objeto de la auditoria. 19. Al expresar su salvedad, ya fuera esta determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente. 20. Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de valuación o exposición) utilizadas para preparar y presentar la información contenida en los estados contables sujetos a la auditoria. Cuando correspondiera, debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados. 21. Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio validos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable. 22. No es necesario que el auditor haga 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 solo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción. 23. La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si esta o no esta de acuerdo con el cambio realizado. 24. Cuando la información a que se refiere la salvedad o excepción estuviera contenida en las notas a los estados contables, se debe aplicar la norma III.C.14. 25. Dictamen adverso: El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoria, toma conocimiento de uno o mas problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades.

El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención de opinión. 26. En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen"). 27. Abstención de opinión: El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto. La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en lo siguiente: 27.1 Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría. 27.2 Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada. 28. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella. 29. El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoría o aclaraciones previas al dictamen), las razones que justifican la abstención de opinión. 30. Opinión parcial: El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto o se hubiera abstenido de opinar sobre ellos, puede emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de la información que contienen dichos estados, siempre que ocurra lo siguiente: 30.1. Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados en el informe. 30.2. El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficiente, y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto. 31. La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre los estados contables en conjunto o a la abstención de emitirlo. 32. Lugar y fecha de la emisión: El lugar de la emisión es aquel en que el contador público firma su informe. 33. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados contables examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes: 33.1. Aquellos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables. 33.2. Aquellos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente. 34. Firma: El informe debe llevar la firma del contador público, con la aclaración de su nombre y apellidos completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional correspondiente. 35. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los Consejos Profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador público integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio. 36. Forma de presentación: El

auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoria. En ambos casos, las fojas de estos que contuvieran los estados básicos deben estar firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o inicializadas por este con las prescripciones de las normas III.C.1., 34 y 35. 37. Informe extenso: El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente: 37.1 .Que el trabajo de auditoria ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados básicos. 37.2 .Que los datos que se adjuntan a los estados contables básicos se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados básicos. 37.3. Que la información adicional detallada en III.C.37.2.: 37.3.1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoria durante la revisión de los estados contables básicos y esta razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente: 37.3.2. No ha sido sometida a procedimientos de auditoria aplicados para la revisión de los estados contables básicos. En este caso, el auditor debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida. 38. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información complementaria han sido objeto de la auditoria y las manifestaciones del contador publico que emite dicho informe extenso. 39. Informe de revisión limitada de los estados contables de periodos intermedios. En los informes sobre los estados contables de los periodos intermedios, cuando no se hubiera realizado un trabajo de auditoria similar al que hubiera correspondido con respecto a los periodos anuales, en cuyo caso corresponderá emitir un informe según las normas III.C.1. a III.C.38., el auditor debe hacer lo siguiente: 39.1. Dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoria aplicables en la revisión de los estados contables anuales. 39.2. Indicar que no emite una opinión sobre los estados contables en su conjunto, en razón de la limitación referida en el párrafo anterior. 39.3. Indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, señalar sus efectos en los estados contables. 39.4. Informar sobre los aspectos particulares requeridos por las leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos públicos de control o de la profesión. 40. El auditor, en los casos de la emisión de los informes de la revisión limitada sobre los estados contables de los periodos intermedios, debe respetar las normas III.C.1 a III.C.39. anteriores, en lo que fuera de aplicación. 41. Informe sobre los controles El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo siguiente: 41.1. El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoria de los estados contables (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo principal), o bien si se origina en un estudio especial sobre los sistemas examinados. 41.2. Las faltas de cumplimiento de las funciones de control de los sistemas establecidos por el ente. 41.3. Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas y sus efectos. 41.4. Las sugerencias para la corrección de las debilidades detectadas. 41.5. Las opiniones de la gerencia sobre los

temas tratados. 42. Certificación: La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador publico al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. 43. La certificación contendrá: 43.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario). 43.2. Destinatario. 43.3. Detalle de lo que se certifica. 43.4. Alcance de la tarea realizada. 43.5. Manifestación o aseveración del contador público. 43.6. Lugar y fecha de la emisión. 43.7. Firma del contador publico. 44. Informes especiales: Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las normas III.C.1. a III.C.43., anteriores. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

ANEXO 2:

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS
ECONÓMICAS**

PROYECTO Nº 25 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA

**ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE REVISIÓN
DEL ISAASB DE LA IFAC**

7.- BIBLIOGRAFÍA

1. Casal, A. M.: “Compromisos sobre revisión de estados contables” – La Ley – Enfoques (Contabilidad y Administración) – abril/2005.
2. IAASB (International Accounting Standards Board), Board established by IFAC (International Federation of Accountants) – ISRE (International Standards on Review Engagement), “Engagements to review financial statements”.
3. “Normas de auditoría” – RT (FACPCE) 7/1985.
4. Wainstein, M. y Casal, A. M.: “Informes de auditoría y servicios relacionados” – ERREPAR – abril/2006.
5. Wainstein, M. y Casal A. M.: “Certificaciones e informes especiales del contador público independiente” – VII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Rosario – octubre/1988.
6. Casal, A. M.: “Posgrado CPI – Auditoría internacional” – Universidad Argentina de la Empresa (UADE) – Facultad de Ciencias Económicas – 2008.
7. Auditoría Integral, Nuevo Producto Profesional hacia la Calidad Total. Alderuccio G. y Casal A.M. - 1995