



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

**LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL CCEE RELACIONADOS CON AUDITORÍA, REVISIÓN
LIMITADA, COMPILACIÓN Y APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS.**

**COMPARACIÓN CON LA NORMATIVA INTERNACIONAL DEL IFAC. EVOLUCIÓN DE
POTENCIALES CAMBIOS FACTIBLES DE PRODUCIR.**

por

**PABLO GASCO FERREIRA
MARÍA JOSÉ SALVATIERRA ZÁRATE
MARCIA SERENA REBOIRAS**

TUTOR: Luis Montone

**Montevideo
URUGUAY
2009**

AGRADECIMIENTOS

Al Cr. Luis Montone, por su dedicación, colaboración y asesoramiento técnico durante la realización del presente trabajo.

Al Cr. Mario Amelotti, al Cr. Rubén Darío Rodríguez y al Cr. Jorge Gutfraind por su disposición para acceder a las entrevistas y su contribución a nuestra labor.

A nuestros futuros colegas, por sus aportes.

Y por último a nuestras familias y amigos, por su contención, paciencia y por el apoyo incondicional que nos impulsa a seguir adelante.

ABSTRACT

El presente trabajo de investigación monográfico tiene como objetivo comparar los Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay y las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en cuanto a informes de auditoría, revisión limitada, compilación y aplicación de procedimientos previamente acordados. Analizando las diferencias encontradas y evaluando además la posibilidad de incorporar a los Pronunciamientos las últimas modificaciones contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría con respecto al tema de referencia.

La metodología de trabajo utilizada consiste en la identificación y análisis de la información, recopilada y extraída de textos y diversos documentos, así como en la realización de entrevistas a reconocidos profesionales entendidos en la materia, con la finalidad de establecer principalmente la situación actual de la normativa y las perspectivas a futuro.

Por último, se exponen las conclusiones que surgen luego de la realización del trabajo. Indicando los motivos en los que se basan las mismas.

ÍNDICE

1. Introducción	1
1.1. Presentación y alcance del trabajo	1
1.2. Objetivos del trabajo	1
1.3. Enfoque metodológico	2
1.4. Estructura	2
2. Organismos emisores de normas de auditoría	3
2.1. IFAC	3
2.2. IAASB	4
2.3. CCEAU	5
2.4. Otros organismos emisores de normas de auditoría	8
2.4.1. AICPA	8
2.4.2. PCAOB	9
2.4.3. PIOB	10
2.4.4. CPCE	10
3. Normas de auditoría	13
3.1. Concepto de norma	13
3.2. Norma de auditoría	13
3.3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	14
3.4. Normas Internacionales de Auditoría del IFAC	15
3.4.1. 100-199 Asuntos introductorios	16
3.4.2. 200-299 Principios generales y responsabilidades	17
3.4.3. 300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados	22
3.4.4. 500-599 Evidencia de auditoría	27
3.4.5. 600-699 Uso del trabajo de otros	43
3.4.6. 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría	46
3.4.7. 800-899 Áreas especializadas	49
3.4.8. 2000-2699 Normas Internacionales de Trabajo de Revisión	50

3.4.9. 4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados	52
3.5. Pronunciamientos del Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay	54
3.5.1. Pronunciamiento N° 5: Revisión limitada de los estados contables	55
3.5.2. Pronunciamiento N° 7: Compilación de los estados contables	55
3.5.3. Pronunciamiento N° 13: Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay	56
3.5.4. Pronunciamiento N° 15: Servicios prestados por el Contador Público con el objetivo de brindar confiabilidad a la información tanto económico - financiera como a otro tipo de información	56
3.5.5. Pronunciamiento N° 17: Procedimientos de auditoría previamente acordados	58
3.5.6. Guía N° 4: Trabajos para compilar información financiera	58
3.6. Normas estadounidenses	59
3.6.1. Ley de Sarbanes-Oxley	59
3.7. Normas argentinas	61
4. Utilidad de los informes	64
4.1. Los estados contables	64
4.2. Presentación de estados contables certificados ante organismos públicos	66
4.2.1. Organismos públicos	66
4.2.2. Dirección General Impositiva	68
4.2.3. Registro de estados contables certificados	68
4.3. Sistema financiero	69
4.3.1. Instituciones de intermediación financiera	69
4.3.2. Presentación de los estados contables ante el sistema financiero	70
4.4. Síntesis	71

5. Dictamen de auditoría	72
5.1. Dictamen de auditoría	72
5.2. Diferencias en la normativa referente a dictamen a nivel local e internacional	76
5.3. Diferencias en la normativa que regula la persona, auditor	76
5.3.1. Introducción	76
5.3.2. Normativa local	77
5.3.3. Diferencias entre la normativa local e internacional	77
5.3.4. Nuestra opinión	78
5.4. Diferencias en la normativa que regula el trabajo realizado por el auditor	79
5.4.1. Responsabilidad del auditor ante fraude y error	79
5.4.1.1. Introducción	79
5.4.1.2. Normativa local	80
5.4.1.3. Diferencias entre la normativa local e internacional en cuanto a “fraude”	81
5.4.1.4. Nuestra opinión	82
5.4.2. Control de calidad	83
5.4.2.1. Introducción	83
5.4.2.2. Normativa local	84
5.4.2.3. Diferencias con la normativa internacional	85
5.4.2.4. Nuestra opinión	87
5.4.3. Evaluación de riesgo	88
5.4.3.1. Introducción	88
5.4.3.2. Normativa local	89
5.4.3.3. Diferencias con la normativa internacional	92
5.4.3.4. Nuestra opinión	94
5.4.4. Planeación	95
5.4.4.1. Introducción	95
5.4.4.2. Normativa local	97
5.4.4.3. Diferencias con la normativa internacional	98
5.4.4.4. Nuestra opinión	100
5.5. Diferencias en la normativa que regula el informe	100
5.5.1. Introducción	100

5.5.2. Diferencias entre la normativa local e internacional	101
5.5.3. Nuestra opinión	104
6. Otros servicios profesionales	105
6.1. Revisión limitada	105
6.1.1. Normativa profesional	105
6.1.2. Normativa local	105
6.1.2.1. Concepto	105
6.1.2.2. Normas relativas a la persona	106
6.1.2.3. Normas relativas al trabajo	107
6.1.2.4. Normas relativas al informe	109
6.1.3. Diferencias entre la normativa local y la internacional	111
6.1.4. Nuestra opinión	113
6.2. Procedimientos de auditoria previamente acordados	115
6.2.1. Normativa profesional	115
6.2.2. Normativa local	115
6.2.2.1. Concepto	115
6.2.2.2. Normas relativas al profesional	116
6.2.2.3. Normas relativas al trabajo	116
6.2.2.4. Normas relativas al informe	116
6.2.3. Diferencias entre la normativa local y la internacional	117
6.2.4. Nuestra opinión	118
6.3. Compilación	118
6.3.1. Normativa profesional	118
6.3.2. Normativa local	119
6.3.2.1. Concepto	119
6.3.2.2. Normas relativas al profesional	119
6.3.2.3. Normas relativas al trabajo	120
6.3.2.4. Normas relativas al informe	121
6.3.3. Diferencias entre la normativa local y la internacional	121
6.3.4. Nuestra opinión	122

7. Pasos hacia la armonización y homogenización de la normativa nacional e internacional	123
7.1. Antecedentes del Pronunciamiento N° 13	123
7.2. Pronunciamiento N° 13 del CCEA	125
7.3. Situación actual a nivel internacional	129
7.4. Situación actual a nivel nacional	131
7.4.1. Introducción	131
7.4.2. Trabajo de campo	132
8. Conclusiones	140
9. Bibliografía	143

NOMENCLATURA

AEALC	Asociación de Economistas de América Latina y el Caribe
AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos)
ASUCYP	Asociación Uruguaya de Contabilidad y Presupuesto Público
AUDU	Agrupación Universitaria del Uruguay
BCRA	Banco Central de la República Argentina
BCU	Banco Central del Uruguay
CCEAU/ CCEA	Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay
CEO	Chief Executive Officer (Gerente General)
CIC	Conferencia Interamericana de Contabilidad
CILEA	Comité de Integración Latino-Europa América
CNV	Comisión Nacional de Valores
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPA	Certified Public Accountant (Certificado de Contador Público)
CPCE	Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
DGI	Dirección General Impositiva
FACPCE	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
GIA	Guía Internacional de Auditoría
GIMCEA	Grupo de Integración MERCOSUR de Contabilidad, Economía, Administración
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) de la IFAC.
IAPC	Comité Internacional de Prácticas de Auditoría

IAPS	International Auditing Practices Statement (declaraciones de prácticas internacionales de auditoría) de la IAASB de la IFAC.
IASB	International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad)
IFAC	International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores)
IFAE	International Framework for Assurance Engagements (marco internacional para servicios de credibilidad) de la IAASB de la IFAC.
INCA	Instituto de Normas Contables Adecuadas
ISA	International Standard on Auditing (normas internacionales de auditoría) de la IAASB de la IFAC.
ISAE	International Standard on Assurance Engagements (normas internacionales sobre servicios de credibilidad) de la IAASB de la IFAC.
ISB	Independence Standards Board (Junta de Normas de Independencia).
ISQC	International Standard on Quality Control (norma internacional sobre control de calidad) de la IAASB de la IFAC.
ISRE	International Standard on Review Engagements (normas internacionales sobre compromisos de revisiones) de la IAASB de la IFAC.
ISRS	International Standard on Related Services (normas internacionales sobre servicios relacionados) de la IAASB de la IFAC.
NAGA	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
NCR	Normas Contables de Referencia
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OLA	Organización Latinoamericana de Administración
PAPA	Procedimientos de Auditoría previamente acordados

Nomenclatura

PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Junta de Supervisión de Contabilidad de Compañías Públicas)
PIOB	Public Interest Oversight Board (Consejo de Supervisión del Interés Público)
RNRCSF	Recopilación de Normas de Regulación y Control del Sistema Financiero
RT	Resolución Técnica de la FACPCE
RUC	Registro Único de Contribuyentes
RUT	Registro Único Tributario
SAS	Statement on Auditing Standards (declaración sobre normas de auditoría) de la ASB del AICPA.
SBA	State Board of Accountancy (Junta Estatal de Contabilidad)
SEC	Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores)
SQSC	Statement on Quality Control Standards (declaración sobre normas de control de calidad) del QCSC del AICPA.
SSAE	Statement of Standards for Attestation Engagements (declaración sobre normas de servicios de credibilidad) del AICPA.
SSN	Superintendencia de Seguros de la Nación
UIF	Unidad de Información Financiera

1. INTRODUCCIÓN

1.1. PRESENTACIÓN Y ALCANCE DEL TRABAJO

El proceso de globalización, que se viene dando de un tiempo a esta parte, así como la necesidad de transparencia de la información en los mercados, han hecho imperiosa la necesidad de contar con normas uniformes y de alta calidad, que permitan a los interesados contar con información fácilmente comparable, confiable y transparente. A esto se agregan diversos escándalos de fraude a nivel financiero y contable ocurridos a nivel mundial, a los que nuestro país no ha estado ajeno, que han intensificado la regulación en cuanto a controles, responsabilidades y sanciones, logrando que la normativa sea más rígida y severa.

En el ámbito internacional existen diferentes emisores de normas de auditoría, entre los que se encuentra el IFAC, que nuclea varios de ellos. En Uruguay, estas normas son emitidas por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEA).

El presente trabajo de investigación monográfica pretende, en una primera instancia, establecer las diferencias entre los Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la Federación Internacional de Contadores, en cuanto a informes de auditoría, revisión limitada, compilación y aplicación de procedimientos previamente acordados. A partir de esta comparación, se busca evaluar el grado de armonización y homogenización de la normativa, así como la factibilidad de incorporación de las normas internacionales a nivel local.

1.2. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Los objetivos del presente trabajo son:

- Identificar y analizar las principales diferencias que existen respecto a las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Trabajo de Revisión y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados con los Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, contemplando la normativa emitida hasta el 31 de mayo de 2009.
- Establecer el grado de homogenización y armonización entre ambas normativas.
- Evaluar la posibilidad de incorporar en el ámbito nacional las diferencias encontradas, justificando los motivos para cada decisión.
- Presentar la situación actual de ambas normativas, así como una breve proyección a futuro.

1.3. ENFOQUE METODOLÓGICO

Este trabajo se fundamenta básicamente en la recopilación de información bibliográfica, documentos, y diversas publicaciones relativas a Normas de Auditoría, en su análisis, interpretación y comparación, así como en la realización de entrevistas a diversos profesionales idóneos en el tema. En base a la información recabada, arribamos a una serie de conclusiones que se exponen al final del presente trabajo.

1.4. ESTRUCTURA

En el segundo y tercer capítulo, serán presentados los principales organismos reguladores en materia de auditoría, a nivel local, regional y de otras partes del mundo, así como una breve reseña de las normas que han emitido.

En el cuarto capítulo, pretendemos reflejar la utilidad que presenta la realización de informes de auditoría, revisión limitada, compilación y procedimientos previamente acordados, para los usuarios de la información contable que los acompaña, así como para los organismos que requieren la presentación de los mismos.

En los capítulos cinco y seis realizaremos un análisis de las principales diferencias entre la normativa del IFAC y los pronunciamientos emitidos por el CCEA en cuanto a informe de auditoría, revisión limitada, compilación y procedimientos acordados. Las normas de IFAC que tomaremos como base de nuestro análisis son las vigentes a la fecha de realización de este trabajo, en la traducción dada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que se titula "*Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos*", octava edición de setiembre de 2006. Al final de cada tema analizado, incluiremos nuestra opinión sobre si es factible la adopción en el ámbito local de la norma internacional. En estos capítulos no pretendemos abordar la totalidad de las diferencias, sino las más representativas.

En el séptimo capítulo expondremos la situación actual de la normativa emitida por el IFAC y por el CCEA, incluyendo entrevistas a reconocidos profesionales, proyectando brevemente la situación a un futuro cercano.

Finalmente, en el capítulo ocho detallaremos las conclusiones a las que arribamos luego de analizar toda la información recabada.

2. ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS DE AUDITORÍA

2.1. IFAC

La Federación Internacional de Contadores, IFAC, es una organización fundada en el año 1977 para fortalecer la profesión contable a nivel mundial. Fue aprobada formalmente en Munich, Alemania en el acuerdo de 51 países y 63 asociados durante el 11vo Congreso Mundial de Contadores. La oficina central de la organización se encuentra en Nueva York desde su fundación.

En el marco del Plan Estratégico 2007/2010 la misión del IFAC fue definida así:

“Con la finalidad de servir al interés público, IFAC continuará fortaleciendo la profesión de la contabilidad y de la auditoría en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes, estableciendo normas profesionales de alta calidad, fomentando su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional, y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante.”

El principal objetivo del IFAC es lograr la armonización y la homogeneización de la normativa profesional internacional vinculada a la auditoría de estados contables. Para alcanzar este objetivo emite los pronunciamientos denominados NIA, ISRE e ISRS.

En la actualidad este organismo cuenta con 133 miembros y 24 asociados. Dichos miembros son organizaciones profesionales dedicadas a la especialización de la carrera, con reconocimiento nacional sólido en sus respectivos países.

Los miembros y asociados deben participar del “Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembros”. Este programa incluye actividades como la presentación de informes de autoevaluación y, el desarrollo de eventuales planes de acción para cumplir mejor con los requisitos de afiliación del IFAC.

Esta federación cuenta con una estructura y dirección diseñadas para fomentar la transparencia, facilitar la colaboración con los miembros y las consultas con los participantes, así como garantizar el correcto funcionamiento de la organización.

Básicamente esta estructura se compone por la asamblea, el directorio y los comités del IFAC.

La Asamblea tiene como función la gobernanza final del IFAC. Es integrada por un representante de cada organismo miembro y se reúne una vez al año. Tiene como responsabilidad decidir asuntos constitucionales y estratégicos, además debe elegir al Directorio.

El Directorio se compone por miembros de todo el mundo. Es integrado por un Presidente y veintiún vocales de dieciocho países, elegidos por períodos de hasta tres años. Su responsabilidad es establecer las políticas y supervisar el funcionamiento del IFAC, la implementación de programas, y el trabajo de sus

consejos y comités. Se reúne cuatro veces al año y está apoyada por tres comités: el Comité de Auditoría, el Comité de Nominaciones y el Comité de Planificación y Finanzas.

El Comité de Auditoría es un consejo asesor que tiene el objetivo principal de supervisar la preparación y la revisión de cuentas de las declaraciones financieras anuales de la federación. Se reúne de cinco a seis veces al año en forma personal o por teleconferencia.

El Comité de Nominaciones recomienda sobre cómo se compone el consejo y comités del IFAC. Para la elección de los candidatos el comité debe considerar a aquellos que sean más adecuados para el desempeño de las tareas que deban realizar, las cuales son voluntarias. Tiene como misión recomendar: a la Asamblea de IFAC, sobre la composición de su directorio y candidatos para el puesto de Vicepresidente; y al Directorio del IFAC, el nombramiento de presidente, vicepresidente, miembros y miembros públicos para sus consejos y comités.

El Comité de Planificación y Finanzas es designado por el IFAC y funciona como consejo asesor de éste. Ayuda en el desarrollo y la realización de la estrategia y proyectos de operación y el presupuesto del IFAC. Éste se reúne tres o cuatro veces al año y realiza teleconferencias cuando son requeridas.

El IFAC propone medidas regulatorias para la convergencia internacional de las normas profesionales. Para esto tiene dos comités los cuales se encargan en forma precisa de la auditoría de los estados contables que son el Comité de Ética y el Comité de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

2.2. IAASB

El IAASB a pesar de que se lo considera un comité del IFAC funciona independientemente de éste con su auspicio. Del mismo se desprende el IFAE, marco internacional para servicios de credibilidad; el ISA, normas internacionales de auditoría; el IAPS, declaraciones de prácticas internacionales de auditoría; y el ISQC, normas internacionales sobre control de calidad.

Tiene el compromiso de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales Generalmente Aceptadas a nivel mundial. Los miembros que integran dicho comité actúan por el interés común del público en general y de la profesión contable a nivel mundial.

Los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento rigen los trabajos de auditoría, revisión, otros trabajos de atestiguamiento y servicios relacionados.

Estos pronunciamientos no sobrepasan a las leyes o regulaciones locales que tratan la auditoría de estados financieros históricos o trabajos de atestiguamiento sobre otra información en un país determinado, los cuales deben realizarse de acuerdo con las normas nacionales de dicho país.

Para los casos en que los pronunciamientos sean distintos o entren en conflicto con las leyes o regulaciones locales, el trabajo no cumplirá con los pronunciamientos en forma automática.

El IAASB además, emite otro tipo de pronunciamientos que refieren a otros servicios prestados por los contadores públicos, como son: las normas internacionales sobre compromisos de revisiones (ISRE); las normas internacionales sobre servicios de credibilidad (ISAE) que alcanzan a los servicios de credibilidad que no sean auditorías ni revisiones; y las normas internacionales sobre servicios relacionados (ISRS).

Entonces dentro de las Normas de Trabajos del IAASB se encuentran las NIA, las ISRE, las ISAE y las ISRS.

Dichas normas tienen diferentes aplicaciones. Las NIA se aplican a la auditoría de información financiera histórica; las ISRE, a las revisiones de información financiera histórica; las ISAE, a trabajos de atestiguamiento que traten sobre materias diferentes a la información financiera histórica; las ISRS, a trabajos de compilación, trabajos para aplicar procedimientos convenidos a la información y otros trabajos de servicios relacionados.

Las normas del IAASB se integran por principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados, en forma de material explicativo o de otro tipo, incluyendo apéndice.

Las Normas Internacionales de Control de Calidad (ISQC) se aplican para todos los servicios comprendidos bajo las Normas de Trabajo del IAASB.

Las funciones que realiza el IAASB contribuyen al mejoramiento de la calidad y uniformidad en la profesión en cuanto a los informes de auditoría, así como también aumentar la confianza pública de dichos informes.

Las decisiones del IAASB se consideran definitivas cuando se aprueba el proyecto puesto a consulta, una propuesta de declaración o una declaración final.

2.3. CCEAU

El CCEAU (Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay) es una institución con más de 100 años de vida, fundada el 18 de abril de 1892. Es una de las más antiguas de América.

Es una Asociación Civil, sin fines de lucro. Se integra por más de 5000 profesionales egresados de las Universidades reconocidas legalmente. En el artículo primero del Estatuto Social se establece quiénes pueden integrar el CCEAU y que el título académico de éstos debe ser reconocido legalmente en la República Oriental del Uruguay. Teniendo en cuenta no sólo a aquellos con títulos obtenidos en cursos superiores de la Universidad de la República, sino también a egresados de otras Universidades con títulos académicos profesional superior en Contabilidad, Economía y Administración y disciplinas afines que tengan su reconocimiento legal en la República.

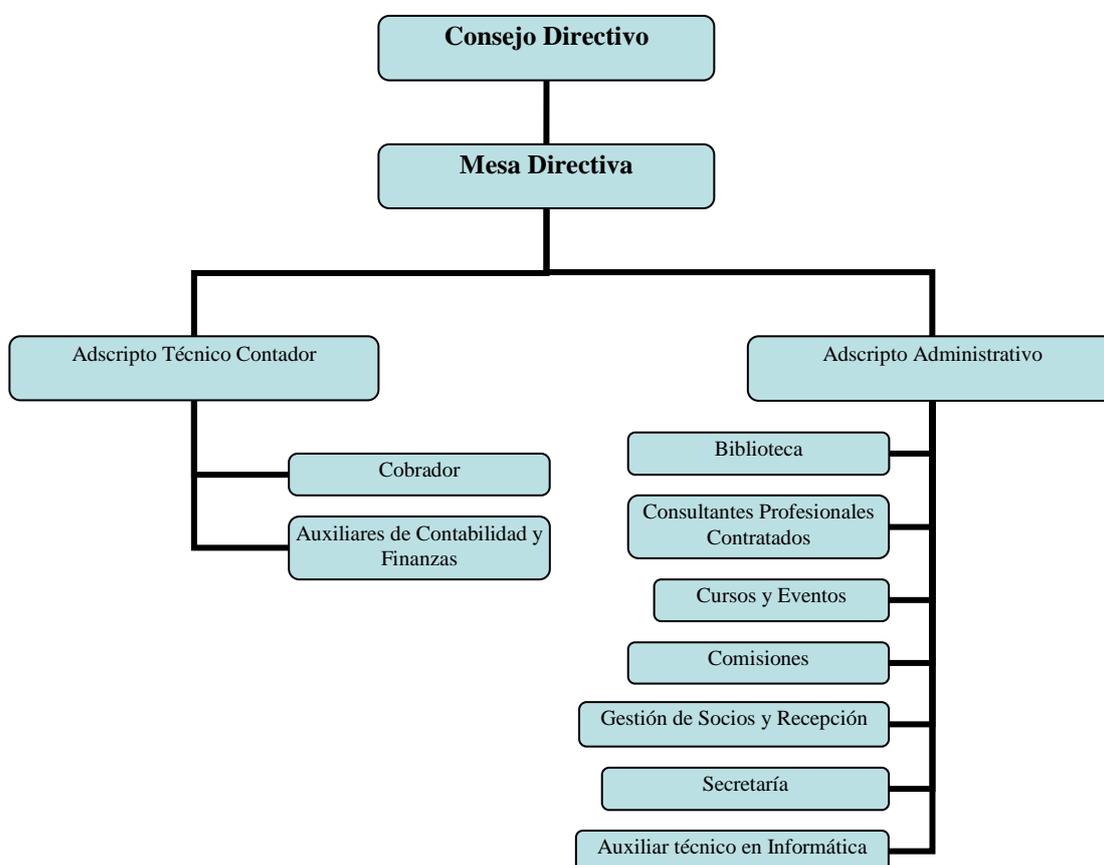
Estos socios que se encuentran en todo el país, pueden ser honorarios, activos, académicos y cooperadores.

El Estatuto Social también detalla los fines del Colegio, situaciones de los socios, autoridades, comisiones, patrimonio, etc.

Tiene como misión:

“Promover la excelencia técnica y el comportamiento ético de los egresados universitarios de las Facultades de Ciencias Económicas y de Administración en Uruguay, asumiendo la representación y defensa de su ejercicio profesional, en el marco de un compromiso continuo de contribución con la sociedad.”¹

El Colegio se estructura según el siguiente organigrama:



Las autoridades que lo integran son: una Asamblea, el Consejo Directivo, la Comisión de Ética Profesional, la Comisión Fiscal y la Comisión Electoral. Las autoridades de cada órgano se renuevan cada dos años. Las funciones que cumplen sus integrantes son realizadas en forma honoraria.

¹ www.ccea.com.uy/institucional

Tiene fines gremiales, académicos y culturales.

Dentro de los fines gremiales se encuentran:

- Procurar la mayor participación en el Colegio de los profesionales que lo integran; propiciar la unión y confraternidad entre los mismos; velar por la honorabilidad en el ejercicio de la profesión, prestigiándola y proporcionar las medidas conducentes a su defensa.
- Dictar las normas y principios éticos que han de regir el ejercicio profesional y difundir las normas técnicas que faciliten su desempeño.
- Propiciar ante las autoridades públicas la sanción de disposiciones que regulen el ejercicio de la profesión y ejercer las acciones que eviten su ejercicio irregular por quienes no poseen título habilitante.
- Ejercer la representación de la profesión ante las autoridades públicas, entidades privadas y ante otras agrupaciones de profesionales universitarios, tanto en el país como en el exterior.
- Formular los pronunciamientos técnicos que las circunstancias determinen tanto en lo socio-económico como en lo administrativo, ante autoridades públicas y privadas. El Colegio se abstendrá de intervenir cuando su actuación pueda causar alguna interferencia en el libre ejercicio profesional.
- Administrar el régimen de matrícula, colegiación, reglamentación profesional o similar, en el marco que determinen las normas legales.

Dentro de los académicos y culturales:

- Mantener vinculación con los centros de estudios de los que egresaron sus socios y colaborar con el perfeccionamiento de los planes de estudio, en el mejoramiento de la enseñanza, incluyendo en ello la implementación de cursos de post-grado.
- Implementar la instalación de comisiones que permitan el avance de la investigación, los asesoramientos y dictámenes que sean de oportunidad y faciliten el desarrollo cultural y técnico de la profesión.
- Mantener relaciones y colaborar con las instituciones públicas y privadas que, en el país y en el extranjero, se dediquen a la investigación contable, socio-económica y en administración siempre que la misma se realice en forma objetiva.

Forma parte a nivel internacional de la IFAC, así como de otras instituciones internacionales que son: Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), Asociación de Economistas de América Latina y el Caribe (AEALC), Organización Latinoamericana de Administración (OLA), Comité de Integración Latino-Europa América (CILEA), Grupo de Integración MERCOSUR de Contabilidad, Economía, Administración (GIMCEA).

También a nivel nacional está afiliado a dos instituciones: Agrupación Universitaria del Uruguay (AUDU) y Asociación Uruguaya de Contabilidad y Presupuesto Público (ASUCYP).

2.4. OTROS ORGANISMOS EMISORES DE NORMAS DE AUDITORIA

2.4.1. AICPA

El Instituto Americano de Contadores Públicos, AICPA, sirve a la profesión desde 1887. Con más de 350.000 miembros Contadores Públicos en el comercio y la industria, en la práctica pública, en el gobierno, en el sistema de educación, estudiantes afiliados y asociaciones internacionales.

Tiene sucursales en Nueva York (Washington, DC), Durham (Carolina del Norte), Ewing (Nueva Jersey) y Lewisville (Texas).

Tiene como finalidad servir a miembros y el interés público.

El AICPA es la organización estadounidense profesional, para todo los Contadores Públicos certificados. Su misión es proveer a los miembros de los recursos, la información, y el mando que les permita proporcionar servicios valiosos en la manera profesional más alta para beneficiar al público así como patrones y clientes.

Este instituto era quien emitía las normas de auditoría hasta el dictado de la ley Sarbanes-Oxley en el año 2002. Esta ley fue creada como consecuencia de una serie de escándalos empresariales que incluían estados contables adulterados que reflejaban una situación financiera más favorable que la real con la finalidad de obtener un mayor valor de sus acciones y que además contaban con un dictamen limpio de sus auditores. Esta situación provocó grandes pérdidas económicas y afectó la credibilidad de los auditores. Por estas razones hubo que tomar medidas y el 30 de julio del 2002, el Presidente estadounidense George W. Bush, promulgó la ley 107-204, Sabanes-Oxley.

Solo podrán asociarse al AICPA aquellos que posean certificado de Contador Público (CPA) válido y no revocado, otorgado por una autoridad estatal legalmente constituida; y hayan pasado, a satisfacción de la Junta de Directores del Instituto, un examen en contabilidad y materias relacionadas.

Los miembros del instituto tienen que cumplir con las disposiciones del código de conducta del organismo, de esta forma es necesario que en la realización de auditorías de estados contables se respeten los pronunciamientos de la Junta de Normas de Auditoría. Esta Junta es una división del AICPA la cual emite las normas de auditoría desde el año 1978.

Además, este instituto tiene un Código de Ética y ha dictado normas sobre otros servicios profesionales y sobre controles de calidad de los servicios profesionales.

Se compone de grupos voluntarios y personal que trabajan juntos para alcanzar los objetivos que persigue dicho instituto. Existen comités que ayudan tanto a los socios como al AICPA. Estos comités presentan los intereses, las necesidades y las actitudes de los socios. También ayudan al instituto en el

mantenimiento de las altas normas de prácticas profesionales, promoción de intereses de CPA, servir como un portavoz para la profesión, y el suministro de servicios apropiados a miembros.

2.4.2. PCAOB

Durante el año 2001, varias empresas de los Estados Unidos se vieron afectadas por problemas de fraude, acompañados por la quiebra de diversas empresas de gran porte, a nivel internacional, lo cual impactó de forma negativa en los mercados bursátiles mundiales. Esto puso en juego la confiabilidad de dichos mercados, de la información financiera contable de las empresas involucradas y por tanto, de las firmas auditoras como garantía de la razonabilidad de dicha información. También se vio impactada la confianza de los inversionistas, los empleados, los prestamistas y todo aquel externo relacionado con la empresa involucrada.

Casos fueron los de Enron, Worldcom, Pacific Gas & Electricity, Xerox, todos relacionados con hechos fraudulentos, generando en las autoridades americanas una revisión al marco regulatorio vigente, en ese momento, del mercado de valores de los Estados Unidos.

De esta forma los legisladores Paul Sarbanes y Michael Oxley, proponen al Congreso el establecimiento de normas que impidan que la información contable de una compañía sea alterada de forma fraudulenta por los Gerentes Generales y Gerentes Financieros, con el fin de lograr que las terceras partes interesadas posean información financiera confiable.

El 24 de julio de 2002, se aprueba por el gobierno norteamericano la Ley de Sarbanes-Oxley en respuesta a una serie de escándalos que afectaron a empresas de dicho país. Esta Ley crea la Junta de Supervisión de Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB) comenzando a funcionar a partir de abril de 2003.

Se crea con el fin de supervisar auditorías de empresas públicas. El propósito de esta junta es proteger los intereses de los inversores y del interés público, realizando así reportes de auditoría informativos, precisos e independientes.

Tiene como funciones llevar un registro de auditores; establecer o adoptar normas de auditoría, de control de calidad, ética e independencia y otras que se relacionen con la realización de los informes de auditoría, además de dar cumplimiento a éstas; controlar las firmas de auditoría; presupuestar y administrar las funciones que lleve a cabo la junta y su personal.

Todas las reglas que establezca la junta no entrarán en vigencia hasta que no hayan sido evaluadas y luego aprobadas por la SEC (Comisión de Valores).

Es un organismo que depende y está bajo la supervisión de la SEC. Ésta puede cambiar reglas que haya emitido la junta; revisar y cambiar sanciones que la misma haya impuesto a las firmas de auditores; ver que cumplan las normas y no violen la ley tomando como conducta censurar o limitar sus

actividades; también, si el caso amerita, podrá sacar a los miembros de la junta.

Antes de crearse la Ley S-O, las normas de auditoría de Norteamérica eran emitidas siempre por AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos).

La PCAOB, en el 2003, da a conocer el interés en establecer sus propias normas de auditoría bajo un proceso abierto, participando así, profesionales contables, preparadores de estados contables, los inversores y otros interesados. También difunde los procedimientos que seguirá para eso y toma provisoriamente, para llevar una continuidad normativa, los textos existentes al 16 de abril de 2003 de las SAS (declaración sobre normas de auditoría), las SSAE (declaración sobre normas de servicios de credibilidad), las SQSC (declaración sobre normas de control de calidad) y código de ética profesional del AICPA, ciertas normas e interpretaciones de la ISB (Junta de Normas de Independencia).

En diciembre del 2003, realiza modificación a las normas provisionales, emitiendo al mismo tiempo su primera norma de auditoría.

2.4.3. PIOB

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) se crea en febrero de 2005 con el objetivo de garantizar la transparencia de la emisión de las NIA, de ética y de educación. Es independiente del IFAC.

Supervisa a los comités con actividades de interés público del IFAC, como ser el IAASB. Verifica que el proceso de creación y publicación de las normas sea adecuado y transparente, que todas las partes interesadas participen y que sus comentarios sean tenidos en cuenta. Aprueba el proceso de nombramiento de los miembros de los consejos emisores de normas del IFAC. Participa, si es necesario, en las reuniones del directorio y de los consejos emisores de normas del IFAC.

2.4.4. CPCE

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, FACPCE, es una asociación civil constituida por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, CPCE, de ese país.

Esta federación tiene su domicilio fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fue fundada en julio de 1973 tras la XI Convención del Chaco, la cual tenía como lema los “Nuevos horizontes de la profesión”.

En la federación cada consejo tiene un voto ante la Asamblea y la Junta de Gobierno, independientemente del número de profesionales que represente. Por eso el espíritu federativo es el eje central de su dinámica institucional.

El órgano de gobierno de la federación está integrado por la Asamblea, la Junta de Gobierno y la Mesa Directiva; mientras que el órgano de fiscalización está compuesto por la Comisión Fiscalizadora.

La Asamblea es el órgano máximo de la federación, está presidida por el Presidente de la Junta de Gobierno y la integran los presidentes o sustitutos legales de los consejos.

La federación se encuentra dirigida por la Junta de Gobierno, la que está integrada por las autoridades designadas por la Asamblea, dos delegados titulares con voto unificado y un delegado suplente de cada consejo adherido.

La Mesa Directiva está integrada por el presidente, el vicepresidente primero y segundo, el secretario, el tesorero, el pro secretario y el pro tesorero de la Junta de Gobierno.

La Comisión Fiscalizadora se forma por tres miembros titulares y dos suplentes los que son nombrados por la Asamblea. Estos cargos son honorarios.

Esta federación nuclea a los veinticuatro CPCE del país.

Los consejos son entes estatales de derecho público de afiliación obligatoria para quienes desean ejercer la profesión en ciencias económicas.

El Contador Público debe estar matriculado ante el CPCE de la jurisdicción que corresponda para poder realizar la auditoría o revisión de ciertos Estados Contables.

Los consejos profesionales que integran la federación conservan su autonomía dentro de sus respectivas jurisdicciones.

Cada consejo puede dictar sus propias normas de auditoría.

Estos consejos, para el dictado de sus normas profesionales, se apoyan en los proyectos dados a conocer por la federación.

En Argentina no existen normas que refieran al control sistemático de la calidad de las técnicas de los auditores por parte de los consejos.

La sanción de las normas de auditoría y de las normas contables profesionales está a cargo de los consejos.

Las funciones de los consejos que más interesan en relación con la auditoría de los estados contables son:

- procurar el cumplimiento de las disposiciones de la legislación de fondos;
- conservar matrículas profesionales, concediendo, negando y cancelando las inscripciones en ellas;
- autenticar firma de profesionales cuando sea necesario;
- dictar los Códigos de Ética;
- ejercer potestad disciplinaria;

- dictar normas que tengan que ver con el ejercicio de la profesión en ciencias económicas;
- combatir el ejercicio ilegal de la profesión.

3. NORMAS DE AUDITORIA

3.1. CONCEPTO DE NORMA

La Real Academia Española define a la norma como: *“regla que se debe seguir o a que debe ajustarse las conductas, tareas, actividades, etc.”*¹.

Son parte de una conducta obligatoria, ya que son dictadas por una autoridad competente, existiendo organismos fiscalizadores que aseguren el cumplimiento de estas normas, así como también la aplicación de sanciones correspondientes de no cumplirse las mismas.

Son proposiciones con carga de orden y autoridad.

El contenido de las normas brinda el conocimiento necesario para que los organismos fiscalizadores aseguren su cumplimiento, así como los lineamientos para su desarrollo.

3.2. NORMAS DE AUDITORÍA

Son aquellas que dan lineamientos básicos al profesional que realiza la auditoría. De esta forma el auditor tiene un marco normativo por el cual guiarse para realizar su labor. Por lo tanto, son emitidas por la misma profesión, estableciendo su contenido y guiando en el ejercicio de su labor profesional.

La determinación de estas normas implica la uniformidad en la realización del trabajo por parte de cualquier profesional, Contador Público, dedicado al examen de estados financieros con propósitos de auditoría.

Las normas de auditoría, según su clasificación más típica, comprenden:

- Normas referentes a la persona, al profesional que realiza la auditoría, determinan las condiciones que debe cumplir.
- Normas referentes al trabajo que el profesional desarrolla.
- Normas referentes al informe, que es producto final del trabajo. Indican la forma y contenido de dicho informe que es donde el auditor da su opinión.

Las normas emitidas por organismos internacionales como IFAC y AICPA, guían la realización del trabajo de auditoría, son difundidas ampliamente por estos de forma de que los organismos profesionales de cada jurisdicción los adopten.

Es vital la existencia de estas normas ya que brindan uniformidad en la actividad profesional, dando parámetros para la realización del trabajo de

¹[http:// www.rae.es](http://www.rae.es)

auditoría. Esta uniformidad es buscada a nivel mundial dejando a criterio de cada jurisprudencia la adhesión a la normativa internacional.

La existencia de normas de auditoría pretende asegurar las bases mínimas de calidad satisfactoria, que debe brindar un servicio de auditoría. Conforman un marco general de requisitos que hacen a la persona del auditor, al desarrollo de su trabajo y a la emisión de su informe y pueden aplicarse a la totalidad de los trabajos donde se requiera una opinión profesional independiente.

3.3. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) son un cuerpo normativo que tratan sobre la actuación del contador realizando trabajos de auditoría de estados contables.

Regulan aspectos relativos a la realización del trabajo de auditoría, al profesional encargado de la tarea y al producto final del proceso que es el informe.

La existencia de estas normas es de interés para el auditor y para los usuarios de los estados contables auditados.

Para el auditor, significan una guía para la realización de su trabajo y un respaldo ante eventuales responsabilidades² que habitualmente se consideran desde una óptica profesional, económica o judicial (civiles o penales), cuando con su opinión perjudica a terceros interesados.

La responsabilidad profesional alude a una labor bien hecha de acuerdo a las normas profesionales establecidas a tales efectos.

La responsabilidad económica se da cuando los usuarios de los informes emitidos por el auditor se ven perjudicados económicamente a raíz de una opinión emitida en forma indebida.

La responsabilidad civil se puede ejercer en la vía judicial por cualquier persona que se viera perjudicada por el informe emitido por el auditor.

Por último, cuando el auditor no cumple con la ley o actúa mediante fraude o dolo puede ser llamado a responsabilidad penal.

Para él, es importante la existencia de estas normas en la realización de su labor ya que la misma no da seguridad absoluta sino solo seguridad razonable

² Clasificación de responsabilidades extraída de: GUBBA RUBANO, Hugo; GUTFRAIND, Jorge; MONTONE, Luis; RODRÍGUEZ, Rubén Darío; SAULEDA, Luis; VILLARMARZO, Ricardo; "Auditoría, guía para su planificación y ejecución"; Central de Impresiones Ltda., julio de 2007.

al trabajo que realiza, llegando a conclusiones certeras. Por esto, el auditor asume riesgos al emitir su opinión dado que ésta puede ser en forma equívoca. Éste riesgo es llamado riesgo de auditoría, que se compone del riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.

El riesgo inherente es propio de la empresa auditada. Es el riesgo de que ocurran errores que depende de la actividad del ente o negocio de que se trate y no puede ser minimizado por el auditor, este debe asumirlo dentro del riesgo de auditoría.

El riesgo de control está vinculado al control interno de la empresa, es el riesgo de no detectar fallas o no prevenirlas por el sistema de control interno de la empresa. Este riesgo debe ser evaluado por el auditor.

El riesgo de detección es el riesgo propio del auditor y debe tratar de minimizarlo, aumentando los procedimientos de validación.

El auditor necesita un marco normativo de referencia que le asegure que el riesgo que asume es razonable y que además le brinde tranquilidad, con respecto a eventuales responsabilidades, si realiza su trabajo en base a lo que el marco exige.

Por otra parte, para los usuarios la importancia de que los estados contables sean auditados mediante NAGA viene dada por la confiabilidad que aquellos van a poder tener de la información que dichos estados contables brindan.

Estos usuarios van a confiar en el trabajo que realiza el auditor en la medida que ellos tengan razonable seguridad de que el profesional que realiza la auditoría y emite el dictamen cumple con los requisitos personales de todo profesional que realiza los trabajos de auditoría.

Estos requisitos están dentro de las normas relativas a la persona del auditor. Son básicamente: título de Contador Público, o equivalente; que actué de forma independiente respecto de la empresa a la cual audita, o sea, actuando en calidad de auditor externo; con el conocimiento, formación y experiencia que sean necesarios para la realización de este tipo de trabajos.

Además de estos requisitos del profesional, los usuarios van a tener razonable seguridad del dictamen emitido por el auditor, si emite su opinión de forma fundada, según evidencia válida y suficiente, como lo exigen las NAGA.

3.4. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DEL IFAC

Las NIA son las normas que surgen a nivel internacional como NAGA. Son emitidas por el IFAC y se le da potestad para su modificación al Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC). Estas normas, incluyen los principios básicos y procedimientos esenciales sobre el tema tratado en cada

una de ellas junto con los lineamientos relacionados a cada tema, en forma de material explicativo y de otro tipo.

Las NIA deben ser aplicadas para cada auditoría que realiza el profesional, sea de estados financieros o auditoría de otra información contable. También deben ser aplicadas a los servicios relacionados como revisión limitada, procedimientos convenidos y compilación.

La estructura de este cuerpo normativo es la siguiente:

- 100-199 Asuntos introductorios.
- 200-299 Principios generales y responsabilidades
- 300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados
- 500-599 Evidencia de auditoría
- 600-699 Uso del trabajo de otros
- 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría
- 800-899 Áreas especializadas
- 1000-1100 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPS)
- 2000-2699 Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (ISRE)
- 3000-3699 Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE)
- 4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRS)

En este trabajo solo se considerarán algunas de estas NIA, las cuales se desarrollan a continuación.

3.4.1. 100-199 ASUNTOS INTRODUCTORIOS

Con respecto a esta sección se puede mencionar que hasta diciembre de 2004 estuvo vigente la NIA 120 que trataba el marco de referencia de Normas Internacionales de Auditoría.

En esta NIA se incluían aspectos como la diferenciación entre la auditoría de estados contables y servicios relacionados (revisión limitada, compilación y procedimientos de auditoría previamente acordados), además de definirlos y establecer el grado de seguridad que otorga cada uno de estos trabajos. Para el caso de la auditoría, la seguridad que se brinda es alta, para la revisión limitada es moderada, y en el caso de la compilación y los procedimientos acordados no se da ningún tipo de seguridad.

3.4.2. 200-299 PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES

En esta sección se incluyen las siguientes NIA:

- 200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados contables
- 210 Términos de los trabajos de auditoría
- 220 Control de calidad para el trabajo de auditoría
- 230 Documentación
- 240 Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados contables
- 250 Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados contables
- 260 Consideración de asuntos de auditoría con los encargados del mando

La **NIA 200** trata sobre la persona que realiza los trabajos de auditoría, o sea el sujeto auditor.

Establece que el objetivo de una auditoría de estados financieros es: “...*facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable*”³.

Se establece que una auditoría es un trabajo para atestiguar. Para llevarla a cabo el auditor debe poseer ciertos requisitos éticos, que habitualmente incluyen las partes A y B del Código de Ética para Contadores Profesionales del IFAC, junto con los requisitos éticos nacionales que se establecen en el lugar donde se realiza el mismo.

Además de cumplir con los requisitos éticos, el auditor debe realizar la auditoría cumpliendo con las NIA, en ellas se establecen los procedimientos de auditoría y solo quedará librado a juicio del auditor el alcance de los mismos y cumplir también con otros requisitos tanto profesionales, legales y de regulación.

La auditoría de estados financieros debe encararse con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse situaciones que reflejen errores significativos en los mismos con una importancia relativa.

La seguridad que obtiene el auditor al realizar la auditoría en base a NIA es relativa, nunca obtiene seguridad absoluta porque existen limitaciones en una auditoría, como el uso de pruebas, las limitaciones del control interno de la empresa auditada o que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva más que conclusiva, que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.

³ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 111.

Al planear y desempeñar una auditoría el auditor debe tratar de minimizar el Riesgo de Auditoría, que como se mencionara anteriormente, este riesgo equivale a la sumatoria del Riesgo Inherente, el Riesgo de Control y el Riesgo de Detección, este último el único controlable por parte del auditor.

El auditor solo es responsable de expresar una opinión sobre si los estados financieros fueron confeccionados en base a un marco normativo de referencia, la responsabilidad por la preparación y presentación de los mismos recae sobre la administración del ente, bajo la supervisión de la dirección. “...*La auditoría de estados financieros no releva a la administración ni a los encargados del gobierno corporativo de sus responsabilidades*”⁴.

A la administración le corresponde la identificación del marco normativo de referencia aplicable y la presentación de los estados financieros en base a este marco. Es de su responsabilidad, diseñar, implementar y mantener un control interno relevante a la preparación y presentación de estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables razonables a las circunstancias.

La **NIA 210** trata de los términos de los trabajos de auditoría, y en ella se establecen normas y lineamientos acerca de:

- los términos del trabajo a acordar con el cliente
- la respuesta por parte del auditor ante una petición del cliente, de modificar los términos del trabajo por otro que le brinde menor grado de certidumbre.

Con respecto al acuerdo de los términos del trabajo, el auditor deberá enviar una Carta Compromiso, antes de iniciarse el trabajo, con la finalidad de evitar malos entendidos, en cuanto al mismo.

La Carta Compromiso documenta y confirma la aceptación del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría a realizarse, la responsabilidad del auditor, la forma que tendrán los informes, así como la base de cálculo de los honorarios.

Cuando el cliente, antes del término del trabajo de auditoría, le haga la petición al auditor de modificar los términos del trabajo inicial y que lo cambie por otro que proporcione menor certidumbre, deberá considerar si es apropiado el cambio a seguir, deberá acordar con el cliente los nuevos términos. En caso que no se justifique el cambio, deberá expresar su desacuerdo ante tal situación.

La **NIA 220** trata sobre el “*Control de calidad para auditorías de información financiera histórica*”.

⁴ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 119.

Para llevar adelante una auditoría, el equipo de trabajo deberá implementar procedimientos de control de calidad, que serán responsabilidad del socio del trabajo.

Éste, a su vez deberá poner el ejemplo a los otros miembros del equipo respecto de la calidad de la auditoría en cada una de las diferentes etapas de la misma.

Deberá considerar si los integrantes del equipo han cumplido, al momento de llevar a cabo su labor, con los requisitos éticos comprendidos en las partes A y B del Código del IFAC, junto con los requisitos nacionales. El Código del IFAC incluye los siguientes requisitos éticos: Integridad, Objetividad, Competencia Profesional y Debido Cuidado, Confidencialidad y Comportamiento Profesional.

El socio también elaborará una conclusión acerca de si se ha cumplido con el requisito de independencia que se aplica al trabajo.

Antes que el auditor emita su dictamen, deberá satisfacerse de que se ha obtenido evidencia suficiente de auditoría que sustenten las conclusiones alcanzadas. Para ello, debe realizar una revisión de documentación obtenida en el transcurso del trabajo y discutir estas circunstancias con su equipo de trabajo.

La **NIA 230** considera la documentación como el material, papel de trabajo, que se obtiene y prepara por el auditor con motivo de la auditoría y de la cual surgen. Pueden ser guardados en papeles, medios electrónicos, etc.

De los papeles de trabajo se podrá obtener evidencia de que la auditoría se llevó a cabo según NIA, además de que apoyan la opinión del trabajo de auditoría. Incluyen la planeación, naturaleza, oportunidad y alcance que tendrán los procedimientos que se realicen en la auditoría. La cantidad que se preparan y retienen queda a juicio del auditor.

Estos deben mantenerse en confidencialidad y salvaguardar por un período suficiente de tiempo. Son propiedad del auditor, pero puede, en determinadas situaciones, ponerlo a disposición de la entidad si lo considera necesario.

Existe también una **NIA 230 revisada** que trata de la “*Documentación de auditoría*”. Se determina que la documentación que prepara el auditor debe ser proporcionada oportunamente y contener: registro suficiente y apropiado de base para el dictamen del auditor; y evidencia de que la auditoría fue realizada según NIA, regulación aplicable y requisitos legales.

Debe facilitar el entendimiento de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría desempeñados; los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida; los asuntos importantes que nacen en la auditoría y las conclusiones a las que se llega.

La **NIA 240** establece las normas de actuación y lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros.

Distingue dos causas que pueden llevar a una representación errónea en los estados financieros: el fraude y el error. La principal diferencia entre ellos es la intencionalidad con que dichos actos se cometen. Además el fraude reconoce la obtención de una ventaja propia injusta o ilegal.

Le compete al auditor el fraude que tiene un efecto significativo en los estados financieros involucrados.

Existen dos representaciones erróneas intencionales de relevancia para el auditor: las que resultan de información financiera fraudulenta y las que provienen de la malversación de activos.

El fraude involucra presiones e incentivos, así como la percepción de una oportunidad para cometerlos y la racionalización del propio acto que se está cometiendo. Implica el uso de estrategias de encubrimiento, omisión deliberada de transacciones y representaciones falsas intencionales hechas al auditor, que lo hacen más difícil de detectar que los errores materiales, y más aún, cuando el mismo es acompañado de colusión.

La responsabilidad por la prevención y detección del fraude compete al gobierno corporativo y a la administración de la entidad. Por lo tanto, no es responsabilidad del auditor prevenir y detectar el fraude.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un inevitable riesgo de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros no sean detectadas, aún cuando la auditoría haya sido debidamente planeada y conducida sobre NIA.

El riesgo de que el auditor no detecte una representación errónea de importancia relativa resultante del fraude de la administración de la entidad, es mayor que el llevado a cabo por un empleado.

Un auditor que lleva a cabo una auditoría sobre NIA obtiene seguridad razonable de que los estados financieros considerados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea causada por fraude o error. No obtiene seguridad absoluta debido a factores como el uso del juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes del control interno y el hecho de que mucha de la evidencia de auditoría disponible es persuasiva, más que conclusiva, por su naturaleza.

Para la obtención de seguridad razonable, un auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional en toda la auditoría. Se requiere la discusión de los miembros del equipo de trabajo de la susceptibilidad de la entidad a representación errónea de importancia relativa de los estados financieros. Se da con una actitud mental inquisitiva.

El auditor debe tener un adecuado conocimiento de la entidad, su entorno, el control interno para efectuar una adecuada evaluación de riesgos, obtener información de dichos riesgos y sus factores e indagar sobre la propia evaluación de los riesgos de fraude que realiza la administración, así como los controles que establece para prevenir y detectar el fraude, ya que es la encargada del control interno.

También debe indagar con la administración, de los auditores internos y otras partes de la organización, para determinar si tienen conocimiento de la existencia de fraude, alegato de fraude o sospecha.

En función del relevamiento efectuado debe obtener un entendimiento de cómo el gobierno corporativo supervisa los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, y el control interno establecido para reducir esos riesgos.

El riesgo, que puede resultar en una representación errónea material, es un riesgo significativo, y por lo tanto, el auditor debe evaluar el diseño de los controles para mitigar dicho riesgo y determinar si los mismos han sido puestos en funcionamiento.

Deberá comunicar, cuando identifique un fraude u obtenga información que indique que puede existir fraude, a un nivel apropiado de la administración, al gobierno corporativo tan pronto sea posible, de forma oral o escrita. Si la integridad y honestidad de la administración y el gobierno corporativo está en duda, debe considerar buscar asesoría legal. También debe comunicar lo más pronto posible, a nivel adecuado de autoridad, cualquier debilidad significativa de control interno de la que tenga conocimiento.

El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente puede excluir el reporte del fraude a una parte externa a la entidad del cliente.

Se considera, por último, la incapacidad del auditor de continuar el trabajo cuando lo considere necesario y la documentación considerando que el auditor deberá, entre otras cosas, documentar la comunicación sobre fraude hecha a la administración, al gobierno corporativo, reguladores y otros.

Según la **NIA 250**, cuando el auditor planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando realiza la evaluación y reporte de los resultados, deberá reconocer incumplimientos por parte de la entidad con leyes y reglamentos que afecten de forma sustancial los estados financieros; no pudiéndose esperar que se detecten incumplimientos de todas las leyes y reglamentos.

Es responsabilidad de la administración de la empresa asegurar que las operaciones de la misma se lleven a cabo de acuerdo con leyes y reglamentos, así como prevenir y detectar posibles incumplimientos.

Al momento de planear la auditoría, el auditor deberá comprender el marco de referencia legal y regulador que se aplica a la entidad y a la industria a la cual pertenece, y cómo la entidad cumple con dicho marco de referencia.

El auditor, al momento de aplicar procedimientos con la finalidad de formarse una opinión, deberá estar atento de encontrar posibles incumplimientos con leyes y reglamentos.

Deberá también obtener evidencias escritas de que la administración le ha revelado los incumplimientos, tanto reales como posibles, con las leyes y reglamentos cuyos efectos deberían ser tomados en cuenta al momento de preparar los estados financieros. Cuando no encuentre evidencia en contrario, tiene derecho a asumir que la entidad está cumpliendo con éstas.

Según esta NIA, cuando el auditor descubre un posible caso de incumplimiento, debería tener información suficiente para evaluar los posibles efectos en los estados financieros, documentarlos y discutirlos con la administración.

La **NIA 260** establece que el auditor deberá comunicar los asuntos de interés del mando que surjan de la auditoría de los estados financieros, a aquellos encargados del gobierno corporativo de la entidad.

Algunos ejemplos de asuntos de interés del gobierno corporativo que han de ser comunicados son:

- enfoque general y alcance global de la auditoría,
- selección o cambios en políticas y prácticas contables importantes que tengan efectos de importancia relativa sobre los estados financieros,
- modificaciones esperadas al dictamen del auditor, etc.

3.4.3. 300-499 EVALUACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS

Esta sección incluye:

- 300 Planeación de una auditoría de estados financieros
- 315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa
- 320 Importancia relativa de la auditoría
- 330 Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados
- 402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio

Con respecto a la **NIA 300**, trata de la etapa de planeación de la auditoría; según ésta el auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se desempeñe de manera efectiva.

Implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

Las siguientes son las actividades que deberá desempeñar el auditor al principio del trabajo de auditoría:

- desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente y del trabajo específico de auditoría,
- evaluar el cumplimiento de los requisitos éticos, dentro de los cuales se incluye la independencia,
- establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

La estrategia fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, guiando el desarrollo del plan de auditoría.

Este plan es más detallado que la estrategia, incluyendo la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los integrantes del equipo de trabajo para obtener evidencia suficiente para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Estos deben actualizarse y cambiarse según sea necesario durante el transcurso del trabajo.

El auditor deberá desempeñar las siguientes actividades antes de comenzar una auditoría inicial:

- a) desempeñar procedimientos respecto de la aceptación de la relación con el cliente y del trabajo específico de auditoría,
- b) comunicarse con el auditor precedente, cuando hubo cambios de auditores.

El propósito de la **NIA 315** es establecer normas y procedimientos, que oficien de guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno (incluyendo el control interno), que además permitan evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de estados financieros.

Los requisitos de esta norma en términos generales son:

- Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.
- Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración.
- Documentación.

Los procedimientos de evaluación del riesgo que deberá realizar el auditor son:

- *Investigación con la administración y otros dentro de la entidad.* Estas investigaciones estarán dirigidas a los encargados del gobierno corporativo, al personal de Auditoría Interna para evaluar el control interno, a los empleados encargados de procesar y registrar la información, al asesor legal de la empresa y al personal de ventas.
- *Procedimientos analíticos,* que resultan de utilidad para identificar hechos inusuales, así como cantidades, coeficientes y tendencias que indiquen situaciones con posibles consecuencias en los estados financieros.
- *Observación e inspección,* que sirven como apoyo a las investigaciones con la administración y otros, y brindan información sobre la entidad y su entorno.

Al utilizar información sobre la entidad correspondiente a períodos anteriores el auditor deberá evaluar si han existido cambios que afecten la relevancia de dicha información.

Los integrantes del equipo de auditoría deberán discutir si los estados financieros son susceptibles a representaciones erróneas de importancia relativa con el objetivo de entender el potencial de esas representaciones en las áreas asignadas a dichos integrantes. El auditor determina quiénes participan en la discusión y la oportunidad de la misma.

Se establece que el auditor debe entender los siguientes aspectos:

- Los factores de la industria como la regulación, la normativa contable a aplicar y otros factores externos.
- Naturaleza y políticas contables aplicadas por la entidad.
- Objetivos, estrategias y riesgos del negocio que impliquen una posible representación errónea de importancia relativa de los estados contables.
- Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- Los aspectos de control interno relevantes para la auditoría como el ambiente de control, las limitaciones del control interno y otros tomando como referencia el informe COSO.

El auditor deberá entender el proceso de evaluación de riesgos realizado por la entidad así como las acciones que desempeña para afrontarlos. Además deberá conocer el Sistema de Información y cómo comunica la entidad los papeles y responsabilidades y los asuntos importantes relativos a la información financiera.

Las actividades de control, la respuesta de la entidad a los riesgos que se originan en las Tecnologías de la Información (TI) y el monitoreo del control interno también deberán ser comprendidos por el auditor.

Luego de finalizado el proceso de entendimiento de la entidad el auditor deberá evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa identificados en el proceso.

La evaluación de riesgos implica:

- Relacionar los riesgos identificados con lo que pueda estar mal a nivel de aseveración.
- Considerar si la magnitud de los riesgos pueden determinar representaciones erróneas materiales y la probabilidad de que éstas ocurran.
- La evaluación de riesgos por parte del auditor puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtener evidencia adicional.
- El auditor deberá comunicar a la administración o a la dirección de la entidad las debilidades del Sistema de Control Interno que le llamaron la atención. La evidencia que surja de este proceso deberá ser documentada.

La **NIA 320** *“Importancia relativa de la auditoría”* trata acerca de la consideración por parte del auditor de la importancia relativa y la relación con el riesgo de auditoría. Su evaluación es asunto de juicio profesional y, deberá ser considerado por el auditor al momento de llevar a cabo la planeación de la auditoría, de forma de detectar las representaciones erróneas de importancia relativa.

En caso de detectarse alguna representación errónea de importancia relativa, el auditor deberá comunicarlas oportunamente a la administración y considerar la necesidad de informarlas al gobierno corporativo, conforme a la NIA 260 *“Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo”*.

El auditor debería considerar el tema de la importancia relativa en dos momentos:

- cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y,
- cuando evalúa el efecto de las representaciones erróneas

Por último, se puede señalar que su relación con el riesgo de auditoría es inverso, eso quiere decir que, mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo de auditoría y viceversa.

La **NIA 330** establece “*Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados*”. Esta NIA se trata junto a la 315 y se estructura en cuatro partes:

1. *Respuestas globales*. El auditor deberá determinar respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estados financieros. El entendimiento del entorno de control por el auditor afecta a la evaluación de estos riesgos. Estas respuestas pueden incluir: enfatizar sobre mantener el escepticismo profesional necesario para compilar y evaluar la evidencia de auditoría, asignar personal más experimentado y aumentar la supervisión, entre otros.

2. *Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración*. Se refiere a los procedimientos sustantivos y de cumplimientos adicionales que el auditor deberá diseñar y realizar para responder a los riesgos, así como la naturaleza, oportunidad y extensión de los mismos.

Naturaleza: se refiere al propósito de los procedimientos adicionales (pruebas o procedimientos sustantivos) y a su tipo. Dependiendo de las aseveraciones algunos procedimientos de auditoría serán más adecuados que otros. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo detectado por el auditor, más sustantivos serán los procedimientos a aplicar.

Oportunidad: se refiere al momento en el cual se deben desempeñar los procedimientos de auditoría. En esta instancia se evalúa si los procedimientos se aplican antes, al cierre de ejercicio o luego de finalizado el mismo.

Extensión: la extensión de un procedimiento de auditoría se determina por el juicio del auditor después de considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado y el grado de certeza que el auditor planea obtener. Los procedimientos de auditoría aumentarán en la medida en que aumente el riesgo.

3. *Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida*. Con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá valorar si las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración siguen siendo apropiados. Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a una aseveración de importancia relativa de los estados financieros, deberá intentar obtener evidencia adicional de auditoría. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.

4. *Documentación*. Las respuestas globales, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría, la vinculación de estos procedimientos con los riesgos evaluados y los resultados de los procedimientos de auditoría deberán documentarse en papeles de trabajo adecuados.

La **NIA 402** “Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios” establece que el auditor deberá considerar la forma en que estas organizaciones afectan el control interno de la entidad, de manera de evaluar e identificar los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa, así como los procedimientos de auditoría a diseñar y ejecutar.

También deberá determinar si las actividades desarrolladas por la organización de servicios son de importancia relativa y relevantes para la auditoría, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

Para el caso que considere que las actividades desarrolladas por la organización de servicios son importantes para la entidad, deberá obtener suficiente conocimiento de la organización, con el fin de identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

El auditor de la entidad puede utilizar información del auditor de la organización de servicios, incluso informes del mismo, en cuyo caso considerará la naturaleza y contenido de estos, así como el alcance del trabajo desempeñado por el auditor de la organización de servicios.

Se podrá contratar al auditor de la organización de servicios para aplicar procedimientos sustantivos que podrá usar el auditor de la entidad, en cuyo caso no deberá hacerse referencia en el dictamen de éste último.

3.4.4. 500-599 EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Se incluyen:

- 500 Evidencia de auditoría
- 501 Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales para partidas específicas
- 505 Confirmaciones externas
- 510 Trabajos iniciales. Balances de apertura
- 520 Procedimientos analíticos
- 530 Muestreo de auditoría y otros medios de pruebas
- 540 Auditoría de estimaciones contables
- 545 Auditoría de mediciones y revelaciones de valor razonable
- 550 Partes relacionadas
- 560 Hechos posteriores
- 570 Negocio en marcha
- 580 Representaciones de la administración

La **NIA 500** proporciona normas y lineamientos acerca de lo que constituye evidencia de auditoría, cantidad, calidad y los procedimientos a realizar para obtenerla.

Dicha evidencia, cuando es obtenida por el auditor de manera apropiada y suficiente, ayuda a éste a llegar a conclusiones sobre las cuales basar su opinión.

Desarrolla el concepto de evidencia de auditoría como *“toda información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de la auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes en los estados financieros y otra información”*⁵.

El auditor deberá recabar aquella evidencia de auditoría que provenga de aplicar procedimientos necesarios para llevar a cabo su trabajo, así como también tomar en cuenta las evidencias provenientes de otras fuentes como pueden ser, auditorías anteriores y procedimientos de control de calidad.

Luego, define la suficiencia como la cantidad de evidencia de auditoría, que se define en función del riesgo de representación errónea de importancia relativa y de la calidad de la evidencia. A mayor riesgo, el auditor deberá obtener mayor cantidad de evidencia de auditoría. Cuanto mayor sea la calidad de la evidencia de auditoría, se requerirá menos cantidad de ésta, atendiendo siempre la relación costos/beneficios.

Cantidad = f (riesgo, calidad).

Con respecto a la confiabilidad de la evidencia de auditoría, la NIA señala que será más confiable cuando:

- Provenza de fuentes independientes a la entidad.
- Se genere internamente y los controles internos desarrollados por la entidad sean efectivos.
- Se obtenga directamente por el auditor.
- Tenga forma de documento (papel, formato electrónico, otros).
- Los documentos sean los originales y no copias.

Cuando el auditor utiliza información elaborada por la entidad para desempeñar procedimientos de auditoría, deberá obtener evidencia de que esta información es exacta e íntegra.

La responsabilidad de la administración recae en la presentación razonable de los estados financieros, o sea, que estos reflejen la naturaleza y operaciones de la entidad, lo que constituye, de manera implícita o explícita, aseveraciones respecto del reconocimiento, valuación, presentación y revelación de los elementos de los estados financieros.

⁵ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 357.

El auditor deberá utilizar estas aseveraciones como base para la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa y para diseñar y ejecutar procedimientos adicionales.

En cuanto a los procedimientos de auditoría, el auditor deberá llevarlos a cabo para:

- Obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el sistema de control interno con el cual evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa.
- Realizar pruebas de efectividad operativa de los controles para prevenir, detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración (procedimientos de control).
- Detectar representaciones erróneas de importancia relativa al nivel de aseveraciones (procedimientos sustantivos).

Las pruebas de controles son necesarias en dos casos:

- 1) cuando la evaluación del riesgo incluye una expectativa de la efectividad operativa de los controles y;
- 2) cuando los procedimientos de auditoría por sí mismos no brindan suficiente evidencia de auditoría.

Los procedimientos de auditoría pueden ser:

- Inspección de registros y documentos: consiste en examinar registros y documentos, que pueden ser internos o externos y en distinto formato. Este procedimiento, dependiendo de su naturaleza y fuente, brinda evidencia de auditoría con grados variables de confiabilidad.
- Inspección de activos tangibles: consiste en el examen físico de los activos, que proporciona evidencia de auditoría confiable en cuanto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valuación de los mismos.
- Observación: es el procedimiento mediante el cual se observa un proceso o procedimiento realizado por otros. Proporciona evidencia de auditoría sobre ellos pero está limitado por el momento en que tiene lugar y por el hecho de que la persona observada puede afectar la manera en que desempeña su tarea.
- Investigación: consiste en buscar información a través de personas vinculadas a la entidad o fuera de ella, que será utilizada de manera extensa en la auditoría y es complementaria al desempeño de otros procedimientos. La investigación por sí misma no proporciona suficiente evidencia de auditoría para detectar las representaciones erróneas de

importancia relativa a nivel de aseveración, ni para probar la efectividad operativa de los controles.

- **Confirmación:** es el proceso a través del que se obtiene una representación de información o una condición existente directamente de un tercero.
- **Volver a calcular:** consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros.
- **Volver a desarrollar:** es el procedimiento mediante el cual el auditor ejecuta en forma independiente, procedimientos o controles que inicialmente se desarrollaron como parte del control interno.
- **Procedimientos analíticos:** consiste en la evaluación de la información financiera por medio de relaciones entre datos financieros y no financieros.

La **NIA 501** “*Evidencia de Auditoría – consideraciones adicionales para partidas específicas*” constituye un complemento de la NIA 500, desarrollada anteriormente.

Se refiere a determinados procedimientos que por su importancia merecen una atención especial, a saber:

a) Asistencia al recuento físico del inventario: es un procedimiento mediante el cual el auditor obtiene suficiente evidencia de auditoría respecto de la existencia y condición del inventario, cuando sea de importancia relativa para los estados financieros.

Sirve como prueba de control o procedimiento sustantivo dependiendo de la evaluación del riesgo y el enfoque planeado por el auditor.

Si el auditor no puede concurrir al recuento físico del inventario, deberá realizar u observar otro recuento en una fecha alternativa, o realizar procedimientos de auditoría a las transacciones intermedias.

Si la asistencia no es posible por factores como la naturaleza y ubicación del inventario, el auditor deberá desarrollar procedimientos adicionales de auditoría. En caso que estos procedimientos no brinden suficiente evidencia de auditoría en cuanto a la existencia y condición del inventario, el auditor puede considerar esto como una limitación al alcance de su trabajo.

Al momento de planear la asistencia al recuento físico, el auditor deberá considerar entre otras cosas, los riesgos de representación errónea de importancia relativa relacionados con el inventario, la naturaleza de los controles internos relacionados y la ubicación de inventario.

El recuento podrá realizarse, por razones de practicidad, en una fecha distinta de la de cierre de ejercicio, debiendo el auditor evaluar, mediante

procedimientos adicionales, los cambios registrados en el inventario entre la fecha de realización del recuento y la de cierre de ejercicio.

b) Confirmación de cuentas por cobrar: esta parte ha sido sustituida por la NIA 505 “*Confirmaciones externas*”.

c) Procedimientos respecto de litigios y reclamaciones: los litigios y reclamaciones pueden llegar a tener efectos de importancia relativa sobre los estados financieros, por eso el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría para ponerse en conocimiento de los mismos. Estos procedimientos incluirán:

- Investigaciones con la administración.
- Revisión de minutas de los encargados del gobierno corporativo.
- Examinar las cuentas de gastos legales.
- Utilización de cualquier información obtenida acerca del negocio de la entidad

Al momento de evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa con respecto a litigios y reclamaciones, el auditor deberá comunicarse directamente con los abogados de la entidad.

En este caso, la administración deberá preparar una carta solicitando al abogado que se comunique con el auditor, que será el encargado de realizar el envío.

Si la administración no permitiese al auditor comunicarse con sus abogados, se dará una limitación al alcance del trabajo teniendo como resultado una opinión calificada o una abstención de opinión.

d) Valuación y revelación de inversiones a largo plazo: cuando las inversiones de largo plazo sean de importancia relativa para los estados financieros, el auditor tendrá que obtener suficiente evidencia de auditoría con respecto a la valuación y revelación de las mismas.

Los procedimientos de auditoría relacionados al tema incluirán aquellos que proporcionan evidencia respecto a si la entidad tiene capacidad de continuar reteniendo las inversiones en el largo plazo.

e) Información por segmentos: cuando sea de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría acerca de su revelación de acuerdo al marco de referencia.

Los procedimientos de auditoría referidos al tema, generalmente incluyen, procedimientos analíticos y otras pruebas de auditoría apropiadas, según las circunstancias.

La **NIA 505** “*Confirmaciones externas*” trata específicamente uno de los tipos de procedimientos detallados en la NIA 500.

Establece que el auditor deberá determinar si el utilizar confirmaciones externas es necesario para la obtención de suficiente evidencia de auditoría y a la vez, tomar en cuenta el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración y cómo reducirlo a un nivel aceptablemente bajo mediante evidencias de auditoría.

Desarrolla el concepto de confirmación externa como “el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de una comunicación directa de una tercera parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una partida particular que afecta las aseveraciones hechas por la administración en los estados financieros⁶”.

La confianza en la evidencia obtenida mediante el procedimiento de confirmación externa dependerá, entre otros factores, de la aplicación por parte del auditor de procedimientos apropiados al diseñar, llevar a cabo y evaluar los resultados de las confirmaciones externas.

En lo que respecta a la relación de los procedimientos de confirmación externa con la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa, la NIA 330 “*Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados*” establece que mientras más alta la evaluación del riesgo por parte del auditor, más relevante y más confiable será la evidencia que buscará el auditor con los procedimientos sustantivos. En estos casos, la utilización por parte del auditor de confirmaciones externas puede ser efectiva para proporcionar suficiente evidencia de auditoría.

A menor nivel de evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa, menos seguridad necesita el auditor de los procedimientos sustantivos.

En lo que respecta al diseño de la solicitud de la confirmación externa, ésta deberá ajustarse al objetivo de auditoría y el auditor deberá considerar los factores que podrán afectar la confiabilidad de las mismas.

Las solicitudes de confirmación externa pueden clasificarse de dos maneras: positivas y negativas.

En una solicitud de confirmación externa positiva, se pide al consultado que conteste en todos los casos, indicando el acuerdo del participante con la información dada o pidiendo a éste que llene la información.

La evidencia de auditoría que proporciona este tipo de confirmación externa es generalmente confiable, existiendo el riesgo de que un consultado pueda contestar a la solicitud sin verificar la corrección de la información. Para minimizar este riesgo, el auditor puede solicitar confirmaciones positivas que no aclaren el monto, sino la cantidad, o que brinde otra información.

⁶ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 377

En una confirmación externa negativa, el auditor pedirá al consultado que conteste sólo en el caso en que no esté de acuerdo con la información proporcionada en la solicitud.

Comúnmente proporciona evidencia menos confiable que las solicitudes de confirmación externa positivas, ya que, en caso de no recibir respuesta a la solicitud de confirmación negativa, el auditor será consciente de que no habrá una evidencia explícita de que las supuestas terceras partes hayan recibido las solicitudes y que corroboraron que la información allí contenida es exacta. Frente a esta situación, el auditor deberá aplicar procedimientos sustantivos adicionales a este procedimiento.

Puede suceder que, en ciertas circunstancias, la administración pida al auditor no realizar la solicitud de confirmación de saldos o cualquier otra información. En esta situación el auditor deberá obtener evidencia sobre la cual basar el pedido de la administración, aplicando para ello una actitud de escepticismo profesional, considerando la posible existencia de fraude o error.

Para el caso en que el auditor esté de acuerdo con el pedido de la administración, deberá aplicar procedimientos alternativos que le proporcione evidencia sobre el asunto no solicitado.

Por el contrario, si el auditor no acepta las bases sobre las cuales se funda la solicitud de la administración, se configura una limitación al alcance y éste deberá considerar el posible efecto en el dictamen de auditoría.

Por último, cuando el auditor utilice confirmaciones externas en una fecha anterior al cierre de ejercicio, deberá obtener suficiente evidencia de auditoría de que las transacciones intermedias no han sufrido representaciones erróneas de importancia relativa.

La **NIA 510** “*Trabajos iniciales – Balances de apertura*”, proporciona normas y lineamientos acerca de los saldos iniciales de los estados financieros que son auditados por primera vez por el auditor o, de aquellos que el año anterior fueron auditados por otro auditor.

El auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría de que:

- a) los saldos iniciales no contienen representaciones erróneas de importancia relativa que afecten los estados financieros,
- b) los saldos finales del período anterior fueron correctamente pasados al período actual
- c) las políticas contables son aplicadas consistentemente o, en caso de que hayan sufrido modificaciones, las mismas fueran contabilizadas en forma apropiada y reveladas adecuadamente.

Define los saldos de apertura como “*aquellos saldos de cuentas que existen al principio del período*”⁷.

Se basan en los saldos finales del período anterior y reflejan los efectos de:

- a. las transacciones de períodos anteriores, y
- b. las políticas contables aplicadas en el período anterior.

Los procedimientos de auditoría a aplicar a los saldos de apertura, dependerán de asuntos tales como:

- las políticas contables desempeñadas por la empresa
- si los estados financieros del período anterior fueron auditados y, si el dictamen del auditor ha sido modificado
- la naturaleza de las cuentas y el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros actuales
- la importancia relativa de los saldos de apertura relativa a los estados financieros del período actual.

En el caso de que el auditor, al aplicar procedimientos de auditoría sobre los saldos iniciales no obtenga suficiente evidencia de auditoría respecto de los mismos, el dictamen debería incluir:

- una opinión calificada,
- una abstención de opinión, o
- en aquellas jurisdicciones donde sea permitido, una opinión calificada o de abstención respecto de los resultados de operaciones y no calificada respecto de la posición financiera.

La **NIA 520 “Procedimientos analíticos”** establece que el auditor al realizar su trabajo deberá aplicar este tipo de procedimientos, como forma de evaluación del riesgo, con el fin de conocer la entidad y su entorno.

Define procedimientos analíticos como “*evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros*”⁸.

⁷ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 388.

⁸ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 393.

Abarcan, además, la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se apartan de manera importante de los montos pronosticados.

El auditor aplica procedimientos analíticos con el propósito de:

- a) Evaluar los riesgos para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno. Su aplicación puede llegar a indicar aspectos que el auditor no estaba en conocimiento y ayudar a evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa con el propósito de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales.
- b) Configurar procedimientos sustantivos cuando su uso pueda ser más efectivo y eficiente que las pruebas de detalle para reducir el riesgo de representación errónea de importancia relativa a nivel de aseveración, a un nivel aceptablemente bajo.

Para la NIA, al diseñar y desarrollar procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, el auditor deberá considerar una serie de factores como:

- La conveniencia de utilizar procedimientos analíticos sustantivos dadas las aseveraciones.
- La confiabilidad de los datos.
- Si la expectativa es suficientemente precisa para identificar representaciones erróneas importantes.
- El monto de la diferencia de cantidades registradas respecto a los valores esperados sea aceptable.

c) Revisión general de los estados financieros al final de la auditoría, con el propósito de que el auditor se forme una conclusión sobre si los estados financieros, como un todo, son consistentes con el entendimiento que tiene el mismo de la entidad.

La **NIA 530** trata acerca de ciertos medios por los cuales el auditor obtiene evidencia de auditoría. Estos son, el muestreo y otros medios de prueba.

Se define al muestreo como *“la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección”*⁹. El muestreo puede utilizar un enfoque estadístico y no estadístico, siendo asunto del auditor seleccionar aquel que, a su juicio, proporcione suficiente evidencia de auditoría en las circunstancias particulares.

En el muestreo, se deben tener en consideración varios aspectos:

⁹ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 403.

- Diseño de la muestra: el auditor deberá considerar los objetivos que se espera alcanzar con el muestreo y las características del universo de dónde se extraerá la muestra.
- Tamaño de la muestra: para su determinación, el auditor deberá considerar el riesgo de muestreo y que éste se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.
- Selección de la muestra: el auditor deberá seleccionar una muestra representativa del universo, es decir, que tenga las características del mismo. Los métodos principales utilizados para seleccionar la muestra son, tablas de números, al azar, selección sistemática y selección al tanteo.
- Procedimientos de auditoría a desempeñar: serán aquellos que tengan relación con el objetivo establecido por el auditor para el muestreo.
- Naturaleza y causa de errores: estos aspectos son considerados en el momento de evaluar los resultados de la muestra, así como también, sus efectos en los objetivos del muestreo.
- Proyección de errores: se realizan como prueba de detalle, considerando el auditor, sus efectos en el objetivo del muestreo y en otras áreas de auditoría.
- Evaluación de resultados: se realiza para determinar si la evaluación preliminar de las características del universo es correcta o necesita ser revisada.

Si necesita revisión, el auditor puede:

- a) solicitar a la administración que investigue los errores identificados y que realice los ajustes necesarios; y/o
- b) modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los objetivos adicionales; y/o
- c) considerar los posibles efectos en el dictamen de auditoría.

La **NIA 540** trata acerca de auditorías de estimaciones contables definiendo las mismas como *“una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición”*¹⁰.

La responsabilidad de realizar las estimaciones contables recae en la administración. A menudo son hechas en condiciones de incertidumbre y provocan un mayor riesgo de representación errónea de importancia relativa. El auditor en estos casos, deberá obtener suficiente evidencia de auditoría sobre las estimaciones que minimicen el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

¹⁰ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 423.

El auditor para tal fin, deberá planear y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales con los cuales obtener suficiente evidencia acerca de la razonabilidad de las estimaciones contables y si éstas han sido reveladas de forma adecuada.

El auditor debería adoptar uno de los siguientes enfoques de auditoría de estimaciones contables, o una combinación de ellos:

- a) revisar y comprobar el proceso utilizado por la administración para desarrollar la estimación,
- b) usar una estimación independiente, con el fin de compararla con la realizada por la administración, o
- c) revisar hechos posteriores que proporcionen evidencia de auditoría sobre lo razonable de la estimación hecha.

Los pasos a llevar a cabo para la revisión y prueba del proceso utilizado por la administración en la realización de estimaciones contables son:

1. Evaluación de datos y consideración de supuestos: el auditor deberá evaluar, la consistencia de la información brindada por la entidad, la evidencia obtenida de fuentes ajenas a la entidad y si dicha información es analizada y proyectada apropiadamente para formar una base razonable para la determinación de la estimación contable. También deberá evaluar si la entidad tiene una base apropiada para los supuestos utilizados en la confección de la estimación. Estos supuestos pueden estar basados en estadísticas de la industria o del gobierno o, en datos generados internamente.

2. Pruebas de cálculo: en este paso el auditor pone a prueba los procedimientos de cálculo utilizados por la administración.

3. Comparación de estimaciones previas con los resultados reales: esto le sirve al auditor para:

- a. obtener evidencia de auditoría sobre la confiabilidad de los procedimientos y métodos de estimación de la entidad,
- b. considerar posibles ajustes a las fórmulas de estimación y
- c. evaluar si se realizó la cuantificación de las diferencias entre las estimaciones y los resultados reales.

4. Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración: el auditor deberá considerar si la revisión y aprobación de las estimaciones contables se ha realizado a un nivel apropiado de la administración y han sido documentadas correctamente.

Cuando el auditor utilice una estimación independiente para compararla con la preparada por la entidad, deberá evaluar los pasos que se usaron en su desarrollo.

Por último, el auditor deberá revisar los hechos posteriores, es decir, aquellas transacciones y acontecimientos ocurridos entre el cierre de ejercicio y la fecha de finalización de la auditoría, ya que pueden brindar evidencia con respecto a una estimación realizada por la administración.

La **NIA 545** trata sobre la auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable, cuyo proceso deberá ser entendido por el auditor como parte del conocimiento de la entidad y su entorno, para evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría.

El auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría de que las mediciones y revelaciones del valor razonable realizadas por la administración, están en concordancia con el marco normativo de referencia.

Cuando existan métodos alternativos para definir el valor razonable, o cuando no se prescriba el método, el auditor deberá evaluar si el método utilizado por la administración es apropiado a las circunstancias según el marco normativo de referencia.

En el momento de poner a prueba las valuaciones y revelaciones del valor razonable, el auditor deberá evaluar si:

- a) los supuestos utilizados por la administración son razonables;
- b) la administración utilizó un criterio razonable para la valuación del valor razonable;
- c) la información utilizada por la administración estaba disponible en el momento.

El auditor podrá desarrollar estimaciones independientes del valor razonable, con la finalidad de corroborar la determinación realizada por la entidad. Para ello, puede utilizar los supuestos de la administración, evaluándolos previamente o, desarrollar supuestos por separado para compararlos con las determinaciones realizadas por la administración.

Deberá considerar los efectos de hechos posteriores sobre la valuación y determinación del valor razonable evaluando, finalmente, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados, así como, si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente, apropiada y consistente con otra evidencia obtenida.

La **NIA 550** trata sobre partes relacionadas sin importar que la NIC 24 “*Revelaciones de Partes Relacionadas*” sea parte del marco normativo de referencia.

Establece lineamientos acerca de los procedimientos de auditoría que el auditor deberá aplicar para obtener suficiente evidencia respecto de la identificación y revelación de las partes relacionadas por medio de la

administración, así como de los efectos en los estados financieros, de las transacciones realizadas por las partes relacionadas.

La administración será responsable tanto de la identificación y revelación de las partes relacionadas y de las transacciones realizadas con las mismas.

Esto requiere una implementación de sistemas contables y de control interno adecuados, que aseguren la apropiada identificación en los registros contables, de las transacciones realizadas con partes relacionadas.

La dirección y administración de la entidad deberá proporcionar al auditor información, en donde se identifiquen los nombres de todas las partes relacionadas. El auditor tendrá que revisarla, desempeñando los siguientes procedimientos para evaluar la integridad de dicha información:

- Revisar papeles de trabajo de períodos anteriores.
- Revisar los procedimientos llevados a cabo por la entidad para identificar partes relacionadas.
- Investigar si existe vinculación entre los directores y empleados de la entidad, con las partes relacionadas.
- Revisar registros de accionistas.
- Revisar los registros estatutarios como puede ser las minutas de las juntas de accionistas y del consejo de directores.
- Investigar con otros auditores implicados en la auditoría, actuales o antecesores, de su conocimiento de partes relacionadas adicionales.
- Revisar declaración de impuestos sobre la renta.

Estos procedimientos pueden modificarse si, a juicio del auditor, el riesgo de detectar partes relacionadas importantes es bajo.

El auditor también evalúa la información proporcionada por la administración acerca de las transacciones con partes relacionadas, estando alerta a otras transacciones que puedan ocurrir y que le parezcan inusuales, pudiéndole indicar la existencia de partes relacionadas no identificadas anteriormente.

En el caso en que el auditor no obtuviese suficiente evidencia de auditoría sobre las partes relacionadas, deberá modificar su dictamen de manera apropiada.

La **NIA 560** establece lineamientos sobre la responsabilidad del auditor respecto de hechos posteriores, considerando el impacto de los mismos en los estados financieros y en su dictamen.

Define hechos posteriores como aquellos que “*ocurren entre el final del período y la fecha del dictamen del auditor, así como a los hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor*”.¹¹

Para los hechos ocurridos hasta la fecha del dictamen, el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría con el fin de obtener suficiente evidencia de que todos estos hechos han sido identificados, puesto que pueden implicar ajuste o revelación en los estados financieros.

Los procedimientos a aplicar generalmente incluirán:

- Revisar procedimientos establecidos por la administración para la identificación de hechos posteriores.
- Leer minutas de las juntas de accionistas, de los encargados del gobierno corporativo, incluyendo los comités celebrados después del final del período.
- Investigar con la administración la ocurrencia de hechos posteriores que afecten a los estados financieros.
- Leer los más recientes estados financieros provisionales de la entidad que estén disponibles y si se considera apropiado otros informes de la administración relacionados como presupuestos, etc.
- Investigar o ampliar las investigaciones previas con los abogados de la entidad sobre litigios y reclamaciones.

Cuando los hechos ocurren después de la fecha del dictamen del auditor, pero antes de que se emitan los estados financieros, éste no será responsable por el desempeño de procedimientos de auditoría sobre dichos estados. En el caso de que se dé cuenta de un hecho que pueda llegar a afectar de manera importante los estados financieros, y que merezcan un ajuste en los mismos, deberá discutir el asunto con la administración, tomando las acciones que considere apropiadas.

Si la administración no ajusta los estados financieros y el dictamen del auditor no ha sido entregado a la entidad, la opinión de éste debería ser calificada o adversa.

Por último, si el auditor descubre un hecho después de que los estados financieros han sido emitidos, deberá considerar si existía en la fecha del dictamen y si su conocimiento hubiera provocado una modificación al mismo.

En tal caso deberá discutir este asunto con la administración, tomando las acciones apropiadas, pudiendo incluso emitir un nuevo dictamen.

¹¹ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 464.

El nuevo dictamen, debería incluir un párrafo de énfasis de asunto, haciendo referencia a la nota a los estados financieros donde se hace referencia a las razones que motivaron la revisión de éstos y al anterior dictamen emitido por el auditor.

La **NIA 570 “Negocio en marcha”** trata de la responsabilidad del auditor respecto del supuesto de negocio en marcha utilizado por la administración en la preparación de los estados financieros.

En cuanto a la responsabilidad de la administración, puede decirse que es la de preparar los estados financieros aplicando el supuesto de negocio en marcha. La evaluación de la administración del supuesto de negocio en marcha implica efectuar un juicio sobre resultados futuros de sucesos o condiciones que son inciertos.

La responsabilidad del auditor es evaluar si la administración ha usado apropiadamente el supuesto de negocio en marcha al momento de preparar los estados financieros, y si existe una incertidumbre de importancia relativa sobre la capacidad de la entidad para continuar con su negocio.

Al momento de planear la auditoría, deberá considerar aquellos sucesos o condiciones que pongan en riesgo el supuesto de negocio en marcha. En caso de identificar alguno, deberá considerar, además de los procedimientos adicionales de auditoría a desempeñar, si afectan su evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa.

Los procedimientos adicionales a desempeñar por el auditor en tal situación son:

- revisar los planes que tiene la administración para acciones futuras, que se basan en su evaluación del supuesto de negocio en marcha,
- reunir suficiente evidencia de auditoría que confirme o no, la existencia de incertidumbre de importancia relativa, y
- solicitar a la administración, representaciones por escrito sobre sus planes para acciones futuras.

El auditor, basándose en la evidencia obtenida, deberá determinar si a su juicio, existe una incertidumbre de importancia relativa relacionada con sucesos o condiciones que puedan poner en duda el principio de negocio en marcha.

Si a su juicio el supuesto utilizado por la administración es apropiado pero, existe una incertidumbre de importancia relativa, deberá considerar si los estados financieros:

- a) describen de manera adecuada, los sucesos o condiciones que hacen dudar del supuesto de negocio en marcha,

- b) expresan claramente la existencia de una incertidumbre de importancia relativa relacionada con dichos sucesos o condiciones.

En caso de que la administración haya realizado la revelación de manera adecuada en los estados financieros, el auditor expresará una opinión sin salvedad, debiendo modificar su dictamen, incluyendo un párrafo de énfasis de asunto, resaltando la existencia de una incertidumbre de importancia relativa.

Si la administración no realiza en forma adecuada la revelación en los estados financieros, la opinión del auditor será con salvedad o adversa, incluyendo en el dictamen una referencia específica de la existencia de tal incertidumbre que ponga en duda la continuidad del negocio de la entidad.

El auditor deberá emitir una opinión adversa cuando los estados financieros han sido preparados en base al supuesto de negocio en marcha pero, a juicio del auditor, la entidad no cumple con el mismo.

En el caso en que la administración no esté dispuesta a realizar su evaluación cuando sea solicitada por el auditor, esto constituirá una limitación en el alcance del trabajo, necesitando considerar una modificación en su dictamen.

La **NIA 580** “*Representaciones de la administración*” trata el tema de la utilización, por parte del auditor, de dichas representaciones como evidencia de auditoría, los procedimientos a aplicar para evaluar y documentar las representaciones de la administración y, las acciones que debe tomar el auditor cuando la administración se rehúsa a brindar esta información.

El auditor tendrá que obtener evidencia sobre el reconocimiento de la administración de su responsabilidad por los estados financieros, así como obtener representación escrita de que:

- la administración es responsable por el diseño e implementación del sistema de control interno, y
- la misma cree que los efectos de representaciones erróneas no corregidas, acumuladas por el auditor, son de importancia relativa para los estados financieros.

Las representaciones que suministra la administración al auditor, se realizan en forma no solicitada o, en respuesta a investigaciones. Cuando sean de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá:

- Buscar evidencia de auditoría para corroborar las fuentes.
- Evaluar la razonabilidad de las representaciones realizadas por la entidad y su consistencia con otras evidencias.
- Considerar si los encargados de realizar las representaciones, están bien informados sobre los distintos asuntos de la entidad.

Puede suceder que una representación de la entidad contradiga una evidencia de auditoría. En estos casos, debería investigar las circunstancias y, en caso de considerarlo necesario, reconsiderar la confiabilidad de las representaciones.

En el caso de que la administración se rehusase a proporcionar una representación que el auditor considera importante, la misma constituirá una limitación al alcance, que tiene como consecuencia una opinión calificada o una abstención por parte del auditor.

3.4.5. 600-699 USO DEL TRABAJO DE OTROS

Se incluyen:

- 600 Uso del trabajo de otro auditor
- 610 Consideración del trabajo de auditoría interna
- 620 Uso del trabajo de un experto

La **NIA 600** trata el caso en que el auditor utiliza el trabajo realizado por otro, sobre algunos componentes de los estados financieros, para realizar su dictamen acerca de los mismos.

Define auditor principal como el responsable de informar sobre los estados financieros cuando incluyen información financiera sobre uno o más componentes auditados por otro auditor.

Otro auditor es aquel *“distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluida en los estados financieros auditados por el auditor principal”*¹².

Componente significa una división, sucursal, subsidiaria u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

El auditor principal, cuando utiliza el trabajo de otro auditor, deberá desempeñar procedimientos para obtener suficiente evidencia de auditoría acerca de la adecuación del mismo a la finalidad de su trabajo, comunicándole:

- Su independencia respecto de la entidad
- El uso que hará del trabajo
- Los requerimientos de contabilidad, auditoría y de informes y una representación escrita sobre el cumplimiento de los mismos

¹² IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. Pág. 499.

Si el otro auditor conoce el contexto, en el cual el auditor principal utilizará su trabajo, deberá cooperar con el mismo poniéndole en conocimiento, por ejemplo, de aspectos sobre el trabajo del otro auditor que no puedan ser realizados como se solicita.

Si el auditor principal concluye que no puede ser utilizado el trabajo del otro auditor, sin haber podido realizar suficientes procedimientos adicionales respecto de la información financiera de los componentes auditados, su opinión será calificada o de abstención, ya que se configura una limitación al alcance.

Cuando el auditor se basa en el informe de otro auditor respecto a la auditoría de uno o más componentes de los estados financieros, el dictamen del auditor principal deberá declarar este hecho, así como el porcentaje de los estados financieros auditados por el otro auditor.

La **NIA 610** habla sobre la consideración que debe hacer el auditor, del trabajo de auditoría interna y de sus posibles efectos sobre los procedimientos de auditoría.

En cuanto a la relación entre auditor y auditoría interna, se puede señalar que ciertos aspectos de ésta última pueden ser útiles para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a desempeñar por el auditor, diferenciándose en sus objetivos y en el tema de que la auditoría interna es determinada por la administración y, por lo tanto, forma parte de la entidad, no logrando el mismo grado de independencia que requiere el auditor externo al momento de realizar su dictamen.

El auditor deberá obtener una comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna, con la finalidad de evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa y, para diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría adicionales.

Los criterios utilizados por el auditor para comprender y evaluar la función de auditoría interna son:

- **Status Organizacional:** status específico de esta unidad dentro de la entidad y el efecto que tiene sobre su capacidad de ser objetiva.
- **Alcance de la Función:** naturaleza y alcance de las asignaciones desempeñadas por la auditoría interna, así como si la administración atiende las recomendaciones que realiza.
- **Competencia Técnica:** de las personas que desempeñan la auditoría interna, evaluando su entrenamiento técnico y eficiencia.
- **Debido Cuidado Profesional:** la auditoría interna debe ser planeada, supervisada, revisada y documentada de una forma adecuada.

Cuando el auditor externo tenga la intención de utilizar un trabajo específico de la auditoría interna, deberá evaluar la adecuación del mismo a su trabajo,

mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, los que incluyen considerar:

- si el trabajo es desempeñado por personas con entrenamiento técnico y, si el mismo es supervisado, revisado y documentado apropiadamente,
- si con el trabajo se obtiene suficiente evidencia de auditoría para sustentar sus conclusiones,
- si las conclusiones son apropiadas a las circunstancias, y
- si los asuntos inusuales revelados por la auditoría interna son resueltos en forma correcta.

La **NIA 620 “Uso del trabajo de un experto”**, establece que en caso de que se utilice el trabajo de un experto, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de que el trabajo es adecuado para los propósitos de la auditoría.

En el momento en que el auditor considere necesario utilizar el trabajo de un experto, debería considerar:

- el conocimiento y experiencia del equipo de trabajo en el asunto en cuestión,
- el riesgo de representación errónea de importancia relativa relacionado con el asunto en consideración, y
- la cantidad y calidad de evidencia de auditoría esperable.

Otras cuestiones que deberá tomar en cuenta el auditor al momento de evaluar el trabajo de un experto serán:

- su competencia y objetividad
- el alcance del trabajo del mismo

Cuando emite un dictamen con salvedad, el auditor no debería hacer referencia alguna del trabajo realizado por un experto, para no malentenderse como una calificación de la opinión o una división de la responsabilidad.

Si luego de evaluar el trabajo de un experto el auditor decide emitir un dictamen modificado, al explicar la naturaleza de la modificación puede ser conveniente referirse al trabajo del experto, con permiso de éste.

3.4.6. 700-799 CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA

Se incluyen:

- 700 El dictamen del auditor sobre los estados financieros (eliminada cuando la NIA 700R entra en vigor).
- 700R El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general (vigente para dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006).
- 701 Modificaciones al dictamen del auditor independiente
- 710 Comparativos
- 720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

La **NIA 700 revisada** trata del dictamen del auditor independiente sobre los estados financieros de la entidad, preparados conforme a un marco normativo de referencia de información financiera, diseñado para lograr una presentación razonable.

Aquí se trata las situaciones en que el auditor emite una opinión no calificada, que no implica modificaciones al dictamen del auditor.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros, deberá contener claramente una expresión de la opinión del auditor y basarse en las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría para formar su opinión.

Los siguientes elementos deberán estar presentes en el dictamen del auditor:

- a) Título: en dónde se indique en forma clara que es el dictamen de un auditor independiente.
- b) Destinatario: generalmente serán aquellos para quienes se prepara el dictamen.
- c) Párrafo introductorio: es en donde el auditor identifica la entidad cuyos estados financieros han sido auditados. También deberá identificar el título de cada uno de los estados financieros que componen el juego completo, resumen de políticas contables y notas aclaratorias así como especificar la fecha y período cubiertos por los estados financieros.
- d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros: el dictamen deberá expresar la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación de los estados financieros conforme al marco normativo de referencia.
- e) Responsabilidad del auditor: expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría. Esta responsabilidad se contrasta con la de la administración.

- f) Opinión del auditor: se considera no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente, de acuerdo con el marco normativo de referencia, lo que deberá declararse en el párrafo de opinión.
- g) Otras responsabilidades de información: cuando el auditor tenga responsabilidades adicionales de informar asuntos que son complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión, deberán plantearse por separado en el dictamen, en un párrafo a continuación del párrafo de opinión.
- h) Firma del auditor: la firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal, o ambos, de acuerdo a lo que establezca la jurisdicción particular.
- i) Fecha del dictamen del auditor: esta fecha no podrá ser anterior a la fecha en que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente sobre la cual basarse para emitir una opinión acerca de los estados financieros de la entidad.
- j) Dirección del auditor: es el nombre del lugar en dónde el auditor ejerce su práctica.

El dictamen de auditoría puede llegar a sufrir modificaciones, tema que se trata en la **NIA 701** “*Modificaciones al dictamen de auditoría*”. En ella se describen las modificaciones al dictamen de auditoría en las siguientes situaciones:

Asuntos que no afectan la opinión del auditor:

a. **énfasis de asunto:** En aquellos casos en que deba modificarse el dictamen del auditor por alguna circunstancia, la misma deberá dejarse como constancia en un párrafo de énfasis de asunto que se ubicará a continuación del párrafo de opinión del auditor.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor:

b. **opinión calificada:** es cuando el auditor llega a la conclusión que no puede expresarse una opinión no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión calificada deberá expresarse “excepto por” los motivos en los que se basa la salvedad.

c. **abstención de opinión:** el auditor deberá abstenerse de emitir su opinión cuando una limitación al alcance sea tan importante que no deje obtener suficiente evidencia de auditoría y, por lo tanto, no pueda emitir una opinión acerca de los estados financieros de la entidad.

d. **opinión adversa:** se produce cuando el efecto de un desacuerdo sea de tal importancia, que el auditor concluya que no puede emitir una opinión

calificada del dictamen ya que no sería lo adecuado para reflejar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros.

Siempre que el auditor exprese una opinión diferente a una opinión calificada, tendrá que incluirse en el dictamen una descripción clara de todas las razones sustantivas y una cuantificación de los eventuales efectos salvo que no sea posible.

Existen circunstancias que pueden provocar una opinión diferente de una no calificada, éstas son:

- **Limitación al alcance:** pueden ser provocada por la entidad o por las circunstancias. La primera se da cuando el auditor no puede realizar un procedimiento que él considera necesario por impedimento de la entidad. La segunda se produce, por ejemplo, cuando el auditor al momento de ser controlado, no pueda estar presente en un recuento físico.
- **Desacuerdo con la administración:** cuando estos desacuerdos son de importancia relativa respecto a los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión calificada o adversa.

La **NIA 710** trata acerca de comparativos. En este caso el auditor determinará si los mismos cumplen con el marco normativo de referencia.

El hecho de que existan diferentes marcos de referencia para información financiera entre países implica que la información financiera comparativa se presente de distinta manera. Los comparativos en los estados financieros pueden presentar cantidades y revelaciones de una entidad para más de un período. La referencia a los marcos normativos y métodos de presentación se realizará de acuerdo a esta NIA como:

a) Cifras Correspondientes: En este caso la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente para establecer que las cifras correspondientes cumplen con los requisitos del marco de referencia.

El auditor deberá evaluar si las políticas contables utilizadas son consistentes con las del período.

Cuando los comparativos sean presentados como cifras correspondientes, el auditor deberá emitir un dictamen de auditoría. El dictamen será sobre el juego completo de estados financieros, incluyendo las cifras correspondientes que son una parte integral de los mismos.

b) Estados Financieros Comparativos: aquí el auditor, al igual que el punto anterior, deberá reunir suficiente evidencia de auditoría, pero en este caso, para establecer que los estados financieros comparativos cumplan con el marco normativo de referencia.

Cuando los comparativos sean presentados de esta forma, el auditor deberá emitir un dictamen en el cual los comparativos se identifiquen en forma específica, ya que no integran los estados financieros.

La **NIA 720** trata sobre otra información que el auditor deberá leer para poder identificar inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Estas inconsistencias surgen de la contradicción de otra información y aquella contenida en los estados financieros.

En caso de que los estados financieros necesiten ser corregidos y la empresa se negase a realizar tal corrección, el auditor deberá expresar una opinión calificada o adversa.

Por el contrario, si la que necesita ser corregida es la otra información y la empresa se niega a hacerlo, el auditor a la hora de emitir su dictamen, tendrá que considerar incluir un párrafo de énfasis, en dónde describirá la inconsistencia de importancia relativa.

Cuando el auditor disponga de la otra información luego de realizado su dictamen, deberá leerla y, en caso de identificar una inconsistencia de importancia relativa, considerará si los estados financieros necesitan revisión.

Si a la revisión la considera apropiada, el auditor deberá seguir los lineamientos establecidos en la NIA 560 "*Hechos Posteriores*".

3.4.7. 800-899 ÁREAS ESPECIALIZADAS

Se incluye:

- 800 El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial

Con respecto a la **NIA 800**, un aspecto a tomar en cuenta de la misma es que no se aplica a trabajos de revisión limitada, procedimientos de auditoría previamente acordados, o de compilación.

El auditor antes de empezar la auditoría, deberá acordar con el cliente, la naturaleza del trabajo, así como la forma y contenido del dictamen a emitirse.

El auditor podrá realizar un dictamen de estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); esta situación será incluida en el dictamen indicando la base de contabilización utilizada.

Si la base de contabilización no es relevada en forma adecuada o no está correctamente titulada, el auditor deberá emitir un dictamen modificado.

Al auditarse le podrá solicitar también que emita un dictamen sobre uno o varios componentes de los estados financieros. Para llevar a cabo este cometido, deberá, al momento de planear el alcance del trabajo, considerar aquellos rubros o partidas que estén interrelacionadas y que pueden afectar significativamente la información sobre la cual se expresa la opinión del auditor.

Si se produce el caso en que el dictamen de los estados financieros en su conjunto fue adverso o con abstención de opinión, el auditor sólo podrá dictaminar sobre aquellos rubros que no son significativos.

Otro aspecto sobre el cual el auditor podrá emitir un dictamen, es sobre el cumplimiento de convenios contractuales por parte de la empresa, cuando se relacionan con asuntos financieros y contables dentro de la competencia profesional del auditor.

Por último, puede realizar dictámenes sobre estados financieros resumidos, los cuales son preparados con la finalidad de informar a cierto grupo de usuarios interesados en los puntos sobresalientes, como por ejemplo, los resultados de las operaciones.

Estos estados financieros se representan con menos detalle que los anuales, por lo que no contienen toda la información requerida por el marco conceptual utilizado para confeccionar estos últimos.

3.4.8. 2000-2699 NORMAS INTERNACIONALES DE TRABAJO DE REVISIÓN

Incluye:

- 2400 Trabajos para revisar estados financieros (anteriormente NIA 910)
- 2410 Revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de la entidad

El trabajo de revisión, está regulado en la Norma Internacional de Trabajo para Revisión 2400 (**ISRE 2400**) del IFAC.

La ISRE 2400 pretende establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando lleva adelante un trabajo para revisar estados financieros y sobre la forma y contenido del informe que emite.

La finalidad del trabajo de revisión es permitirle al auditor declarar, sobre la base de la evidencia recabada, si ha surgido algo que llame su atención y que, le haga creer que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante de acuerdo con un marco normativo de referencia (certeza negativa).

Es de destacar, que los procedimientos aplicados en un trabajo de revisión no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría de estados financieros.

Para realizar el trabajo, el auditor deberá cumplir con todos los principios éticos incluidos en el Código de Ética del IFAC, que son: independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado y confidencialidad.

Además deberá planear y realizar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, desarrollando los procedimientos que considere necesarios para recabar suficiente evidencia de auditoría, que le permitan arribar a las conclusiones finales.

Durante la etapa de planeación, el auditor deberá obtener un conocimiento general del negocio, particularmente en lo que refiere a los sistemas contables, a la naturaleza de los activos, pasivos, ingresos y gastos, entre otros.

El auditor y el cliente deberán convenir sobre los términos del trabajo, que serán registrados en una carta de compromiso.

La carta compromiso, deberá contemplar aspectos entre los que se incluyen, los objetivos del servicio, responsabilidad de la administración por los estados financieros, alcance del trabajo, acceso sin limitaciones a los registros, documentos y toda información requerida por el auditor vinculada con el trabajo, etc.

Según la norma, el informe de revisión debería contener los siguientes elementos, a saber:

- 1) Título
- 2) Destinatario
- 3) Un párrafo de apertura en donde se incluyan:
 - identificación de los estados financieros sujetos a revisión.
 - declaración de la responsabilidad de la administración y del auditor
- 4) Un párrafo de alcance, describiendo la naturaleza del trabajo
- 5) Una declaración de certeza negativa
- 6) Fecha del informe (en la que se completa la revisión)

- 7) Dirección del auditor
- 8) Firma del auditor.

El informe de revisión debería declarar, que nada ha llamado la atención del auditor que lo hagan creer que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y justo, de acuerdo con el marco conceptual de referencia, incluyendo una cuantificación de los posibles efectos sobre los mismos. Si existiera una limitación importante al alcance, debería dejarse constancia en el informe mediante una salvedad o no proporcionando ninguna certeza.

3.4.9. 4000-4699 NORMAS INTERNACIONALES DE SERVICIOS RELACIONADOS

Incluye:

- 4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera (anteriormente NIA 920)
- 4410 Trabajos para compilar información financiera (anteriormente NIA 930)

La **ISRS 4400** trata sobre procedimientos previamente acordados, respecto de información financiera y no financiera, en donde la responsabilidad del auditor recae en la forma y contenido del informe relacionado al trabajo.

Un trabajo con procedimientos convenidos tiene como objetivo llevar a cabo los procedimientos convenidos entre el auditor y la entidad. No brinda ninguna certeza, los usuarios del informe arribarán a sus propias conclusiones.

Para llevar a cabo este trabajo, el auditor deberá cumplir con todos los principios éticos contenidos en el Código de Ética del IFAC, a excepción del principio de Independencia, dejando constancia de esto en el informe, además deberá conducir el trabajo de acuerdo a NIA.

También deberá realizar una planificación del trabajo, documentando todos aquellos asuntos que considere importantes para proporcionar evidencias que sustenten el informe.

Según la NIA el informe deberá contener:

1. Título
2. Destinatarios
3. Identificación de la información financiera y no financiera a la cual se le aplicaron los procedimientos

4. Declaración de que los procedimientos llevados a cabo fueron los acordados por el auditor y la entidad
5. Declaración de que el trabajo se condujo de acuerdo a NIA
6. Declaración de que el auditor no es independiente cuando ocurra tal hecho
7. Propósito de los procedimientos
8. Procedimientos realizados
9. Descripción de los resultados obtenidos
10. Declaración de que el trabajo no constituye ni una auditoría, ni una revisión
11. Fecha del informe
12. Dirección del auditor
13. Firma del auditor

La **NIA 4410**, establece normas y proporciona lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador al llevar a cabo el trabajo de compilación de información financiera, así como la forma y el contenido del informe emitido.

El objetivo del trabajo de compilación es que el auditor, utilizando su pericia contable, reúna, clasifique y resuma información.

Para llevar a cabo el trabajo, el auditor, al igual que en el caso anterior, deberá cumplir con los requisitos de ética contenidos en el Código de Ética del IFAC, con excepción del principio de independencia.

Deberá obtener un conocimiento general del negocio y de los principios contables aplicables a la industria a la que pertenece.

Pueden ocurrir casos en los cuales el auditor se retire del trabajo, por ejemplo, cuando la administración se niegue a brindar información adicional o en el caso que la información brindada en primera instancia fuese errónea, incompleta o insuficiente. Otro ejemplo, es cuando el auditor encuentra representaciones erróneas de importancia relativa, se lo informa a la administración, y ésta no realiza las correcciones pertinentes.

Pasando al informe, su contenido será el siguiente:

1. Título
2. El destinatario

3. Una declaración de que el trabajo se condujo de acuerdo a NIA relacionadas a compilación de información financiera
4. En el caso de que el auditor no cumpla el principio ético de independencia, deberá declararse tal situación.
5. Identificación de la información financiera suministrada por la administración
6. Declaración de que el suministro de la información financiera utilizada en el trabajo es responsabilidad de la administración.
7. Declaración de que el trabajo realizado no constituye ni una auditoría, ni un trabajo de revisión
8. Cuando corresponda, se deberá realizar un párrafo en dónde se revelen las desviaciones de importancia de acuerdo al marco conceptual.

3.5. PRONUNCIAMIENTOS DEL COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY

Existen una serie de pronunciamientos emitidos por el CCEA que hacen referencia a los informes de auditoría y otros servicios relacionados. Estos representan la normativa profesional a utilizarse por quien realice dichos trabajos en Uruguay.

Se han producido modificaciones en el correr de los años. De 1967 hasta 1990 fue de aplicación el Pronunciamiento N° 2, que establecía las NAGA en el Uruguay como aquellas que se aprobaron en la VII CIC de 1965. Este Pronunciamiento fue derogado por los Pronunciamientos N° 8 y 9 en los cuales se pasa a tomar en cuenta a las GIA de IFAC como normas de auditoría.

A partir del año 2000 entra en vigencia el Pronunciamiento N° 13 con el que se busca acotar la brecha entre la normativa internacional y la local, en busca de la armonización, tomando a las NIA de IFAC teniendo en cuenta la redacción y estructura de éstas a la fecha.

En el 2001 se aprueba el Pronunciamiento N° 15 que establece el tipo de confiabilidad que tendrá el informe emitido por el profesional actuante según el servicio de que se trate.

En materia de otros servicios relacionados han sido de aplicación pronunciamientos específicos. El pronunciamiento N° 5 trata de la revisión limitada de estados contables, el Pronunciamiento N° 7 de la compilación de estados contables y el Pronunciamiento N° 17 de procedimientos de auditoría previamente acordados (PAPA).

El 24 de abril del 2009 entra en vigencia la Guía N° 4 denominada “*Trabajos para compilar información financiera*”. Esta guía establece pautas para el Contador que realice los trabajos de compilación y debe aplicarse en concordancia con el Pronunciamiento N° 17.

3.5.1. PRONUNCIAMIENTO N° 5: REVISIÓN LIMITADA DE LOS ESTADOS CONTABLES.

Este Pronunciamiento surge de la necesidad de encontrar un trabajo profesional de alcance intermedio, con respecto al trabajo de una auditoría completa, que no sea tan extenso como estos y a su vez de mayor calidad que una simple verificación de los estados contables. Esta vigente desde agosto de 1981.

El Pronunciamiento divide la norma en tres grupos: normas relativas a la persona, o sea al profesional actuante, estableciendo los requisitos necesarios que debe cumplir para realizar la revisión limitada; normas relativas al trabajo de revisión limitada, indicando los procedimientos a llevar a cabo por el profesional; y por último normas relativas al informe que se emite, donde establece el contenido mínimo del informe y sus elementos componentes.

Las normas personales no mantienen grandes diferencias con las de un trabajo de auditoría de estados contables, mientras que las normas del trabajo y del informe sí son diferentes. Por lo tanto, el profesional no puede expresar una opinión razonable de la información de los estados contables.

Tiene una menor extensión que la auditoría, y la opinión a la que llegue será con un grado de seguridad limitado, indicando la existencia o no de desvíos de las normas contables adecuadas.

3.5.2. PRONUNCIAMIENTO N° 7: COMPILACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES.

Está dentro de uno de los servicios profesionales brindados por el Contador Público. En este informe la presentación de información, que surge de los sistemas contables y afirmaciones de la dirección de la empresa, se realiza en forma de estados contables, cumpliendo con las normas aplicadas en materia de exposición de las mismas.

Dentro de este pronunciamiento se establece qué se entiende por compilación y se incluyen los tres grupos de normas: relativa a la persona; al trabajo que ésta realiza, indicando los procedimientos mínimos y el alcance apropiado para llevar a cabo los mismos; y al informe que brinda al finalizar el trabajo con los

elementos mínimos a contener, indicando el tipo de relación que tiene el Contador Público con el ente al que compila los estados contables.

El profesional debe conservar 5 años los papeles de trabajo donde incluye aquellas evidencias que obtiene en el recorrido del trabajo realizado, las conclusiones a las que llega y otros documentos que surgen.

Es importante destacar, que en caso de existir más de un servicio realizado por el profesional se emite el informe solo por el trabajo de mayor alcance.

Rige desde el 1º de agosto de 1989.

3.5.3. PRONUNCIAMIENTO Nº 13: NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS EN EL URUGUAY.

Declara obligatorio en el Uruguay el uso de las NIA, con algunas excepciones, a partir del 1º de julio del 2000, fecha en que entra en vigencia. Este pronunciamiento, su contenido y sus antecedentes serán analizados en profundidad en el capítulo 7 “Pasos hacia la Armonización y Homogenización de la normativa nacional e internacional”.

3.5.4. PRONUNCIAMIENTO Nº 15: SERVICIOS PRESTADOS POR EL CONTADOR PUBLICO CON EL OBJETIVO DE BRINDAR CONFIABILIDAD A LA INFORMACIÓN TANTO ECONÓMICO - FINANCIERA COMO A OTRO TIPO DE INFORMACIÓN.

Existen varios servicios, diferenciados por su alcance, objetivo y el grado de confianza que brinda la información examinada. Se desprende de estos el producto final que va a incluir las conclusiones obtenidas, el objeto de estudio del trabajo, los procedimientos a llevar a cabo, la información que será objeto de estudio.

Cada trabajo tendrá menor o mayor confiabilidad en la información examinada según el objetivo y alcance de éste.

Este Pronunciamiento entra en vigencia a partir del 1º de setiembre del 2001.

Aparece como anexo a este pronunciamiento un cuadro de los: Servicios Profesionales prestados por el Contador Público, su alcance y su relación con el grado de confiabilidad que proporcionan a la información examinada.

SERVICIO	NIVEL DE CONFIABILIDAD QUE BRINDA	NOMBRE DEL DOCUMENTO QUE SE EMITE	EL DOCUMENTO PROPORCIONA
COMPROBACIÓN	Certeza	Certificación	Constatación de Hechos
AUDITORÍA*	Alta	Dictamen de Auditoría	Confiabilidad Alta sobre Afirmaciones
AUDITORIA CON PROPÓSITOS ESPECIALES	Alta	Dictamen de Auditoría con Propósitos Especiales	Confiabilidad Alta sobre Afirmaciones
OTROS SERVICIOS CON EXPRESIÓN DE OPINIÓN	Alta o Moderada	Informe con opinión sobre Confiabilidad de la Información Examinada	Confiabilidad Alta o Moderada sobre Afirmaciones
REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES*	Moderada	Informe de Revisión Limitada	Confiabilidad Moderada
ANÁLISIS DE INFORMACIÓN PROYECTADA	Moderada sobre Supuestos No asegura logro de proyecciones	Informe sobre examen de Información Proyectada	Confiabilidad Moderada sobre Supuestos Usados
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PREVIAMENTE CONVENIDOS*	No Proporciona	Informe de Resultados de Hechos	Descripción de los Resultados
COMPILACIÓN*	No Proporciona	Informe de Compilación	Identificación de Información Compilada

13

* Son aquellos servicios relacionados que nos interesan en nuestro estudio, no siendo los únicos

¹³ Información extraída del cuadro contenido en el Pronunciamiento N° 15 “*Servicios prestados por el contador público con el objetivo de brindar confiabilidad a la información tanto económico - financiera como a otro tipo de información*”.

3.5.5. PRONUNCIAMIENTO N° 17: PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PREVIAMENTE ACORDADOS.

Uniformiza el trabajo del profesional para los procedimientos previamente acordados sobre elementos, cuentas, partidas o información contable y no contable especificada.

Los procedimientos serán acordados entre el profesional y la dirección de la empresa y aquellos usuarios interesados en dicha información. No brinda el trabajo una opinión como la auditoría de estados contables o la revisión limitada, solo podrá informar sobre la información que surja de los procedimientos acordados. Los usuarios serán los que tomarán sus conclusiones y opiniones teniendo en cuenta la información brindada por el profesional.

Se destaca su aplicación a información contable pero no descartando aquella no contable.

Además incluye las normas que serán aplicables tanto para la persona que realiza el trabajo, los procedimientos que éste realiza y el informe que se desprende.

Se establece la conservación de cinco años de todos aquellos documentos que respalden el trabajo realizado y demás documentos que surjan.

3.5.6. GUÍA N° 4: TRABAJOS PARA COMPILAR INFORMACIÓN FINANCIERA.

Su finalidad es ofrecer pautas de actuación para el profesional, sobre el alcance y objetivo del trabajo, las normas relativas a la persona, al trabajo, al informe y por último incluye un modelo a modo de ejemplo de las normas relativas al informe.

La Guía N° 4 deberá aplicarse al realizar un trabajo de compilación como complemento del Pronunciamiento N° 7 “*Informes de Compilación de los Estados Contables*”.

3.6. NORMAS ESTADOUNIDENSES

3.6.1. LEY DE SARBANES-OXLEY

La Ley Sarbanes - Oxley surge en julio del 2002, como respuesta a diversos problemas relacionados a fraudes empresariales que tuvieron un impacto negativo en el mercado de valores de los Estados Unidos con repercusiones a nivel internacional.

Su objetivo es realzar la responsabilidad corporativa, mejorar la información financiera y combatir el fraude corporativo y contable. Hace hincapié y reglamenta aspectos relativos al Sistema Integral de Control Interno de las empresas que cotizan en bolsas de valores de los Estados Unidos y filiales, la responsabilidad de los ejecutivos por la veracidad e integridad de la información financiera y el papel del auditor externo.

La ley se forma por su nombre corto, un glosario con definiciones usadas en dicho texto, disposiciones sobre su aplicación y varias secciones que se distribuyen en 11 títulos.

Estos 11 títulos son:

- I. Junta de Supervisión Contable de las Empresas Públicas (PCAOB)
- II. Independencia del auditor
- III. Responsabilidad corporativa
- IV. Informaciones financiera mejoradas
- V. Conflictos de interés de los analistas
- VI. Recursos y autoridades de la Comisión
- VII. Estudios e informes
- VIII. Responsabilidad por fraude empresarial y criminal
- IX. Mejoras a las penalidades a los crímenes de cuello blanco
- X. Declaraciones de impuestos empresariales
- XI. Fraude empresarial y obligación de dar cuenta

Esta ley toma en cuenta los estados contables que son emitidos por empresas sujetas a las leyes norteamericanas de títulos valores denominadas empresas públicas. Las empresas públicas deben estar fiscalizadas por la SEC (Comisión de Títulos y Cambios).

En el título I se crea el PCAOB, con el fin de regular auditores y las firmas de auditoría, cuyas funciones y potestades se establecen en esta norma y que esencialmente son: llevar un registro de las firmas de auditoría, establecer estándares para llevar a cabo los informes que emiten las firmas registradas,

efectuar investigaciones e inspecciones, hacer aplicar esta ley y utilizar las sanciones correspondientes por su incumplimiento.

También determina quienes pueden integrar la Junta, así como el organismo del que depende, quedando bajo la supervisión del mismo.

El título II establece fundamentalmente, algunas limitaciones a los servicios que presentan las firmas de auditoría registradas, restringiendo y controlando a las firmas auditoras. Fijando registros y exigencias como ser la rotación de las firmas registradas y sus socios, entre otras.

Dentro del título III se considera a las nuevas obligaciones que posee la alta Gerencia de las empresas emisoras, así como también a las limitaciones a aplicarse en caso de no cumplirse esta ley. Se destaca, entre las obligaciones mencionadas, la de emitir un informe sobre la autoevaluación del control interno y las conclusiones a las que se arriban.

Los requisitos respecto a la información financiera a presentar, referente al código de ética de las empresas y a la obligación de integrar un Consejo de Auditoría, se establecen en el título IV. Otro punto importante es donde se exige a las empresas emisoras a presentar informes de auditoría ante la SEC que incluyan la evaluación del control interno y una opinión sobre la evaluación efectuada por la Gerencia.

En el título V, se determinan normas de tratamiento que regulan actores como los analistas de valores, los corredores y los agentes de bolsa.

El título VI concede autoridad a la SEC para censurar de carácter temporal o permanente a una persona, el privilegio de realizar una actividad de cualquier tipo ante aquella, cuando así lo considere, en tanto sea de interés público.

Se detallan, en el título VII, diferentes estudios a realizar como son la “Consolidación de Firmas de Auditoría”, las “Calificadoras de Créditos”, “Violadores y violaciones de las leyes de valores” y “Bancos de Inversión”. Se establece quiénes serán los encargados de llevar a cabo cada uno de los informes, los plazos para su realización y los sectores del Congreso donde deben ser presentados los hallazgos. Estos estudios se realizan con la finalidad de dar a conocer a las autoridades, algunos de los factores que llevaron a la crisis y la realidad del mercado.

El título VIII busca reforzar los castigos para aquellos que violan alguna ley de valores, por un lado y por otro, busca proteger a los empleados que denuncian dichas violaciones.

A través del título IX se establece nuevos tipos de figuras delictivas producto de infracciones económicas. Además, agrava las sanciones penales para aquellos que intenten cometer algún tipo de fraude.

En el título X, se determina que la declaración de impuestos a los ingresos de las emisoras debería ser firmada por el CEO de cada emisora, pero no lo hace obligatorio.

Por último, el título XI, regula las diferentes situaciones de violaciones a las leyes de valores, enmendando el Código Penal de los Estados Unidos.

3.7. NORMAS ARGENTINAS

En Argentina las normas legales que rigen la actuación de los profesionales en Ciencias Económicas están establecidas en la Ley 20.488, sancionada en mayo de 1973, y también la colegiación obligatoria a través de los Consejos Profesionales, conforme a la jurisdicción en que se desarrolla el ejercicio profesional.

Cada provincia tiene la facultad de reglamentar el ejercicio de las actividades profesionales dentro de su jurisdicción, mientras la reglamentación no contradiga la norma nacional ya que ésta es superior a la de la provincia.

El título del Contador Público es de uso en las personas de existencia visible.

Un auditor además de ejercer su profesión individualmente puede unirse con otros profesionales que sean graduados al igual que él, en ciencias económicas, con la condición de que todos los miembros tengan sus títulos y estén matriculados. También tienen que identificar en el informe que brinden la firma profesional que integran.

El profesional que realice auditorías de estados contables debe tener título de Contador, matricularse ante el CPCE que corresponda según la jurisdicción en la que ejerza la profesión. Por lo tanto, el título universitario que se obtiene y la inscripción en un registro habilitan al profesional a realizar trabajos de auditoría.

Existe una normativa para la conducta profesional que se incluye en el código de ética, y estas normas son sancionadas por los CPCE locales. Esta capacidad técnica debe ser actualizada permanentemente. El código de conducta establece el comportamiento que se espera del auditor en cuanto al trabajo de auditoría que va a realizar.

También se encuentran normas relativas a la independencia del profesional que realiza la auditoría. Estas normas se incluyen en diferentes lugares, como leyes, resoluciones de organismos de control, códigos de ética dictados por los CPCE locales. Además en el RT7 (Resolución Técnica de la FACPCE) se habla del tema, destacando que en ésta se encuentran casos en los que se presume al auditor como no independiente.

Los dictámenes o informes del auditor se deben llevar a desarrollar en base a normas de auditoría que sean aprobadas por los organismos profesionales correspondientes.

Se le da la facultad a los CPCE de reglamentar la profesión del contador, así como también sancionar normas de auditoría y las NCR (Normas Contables de Referencia).

Desde junio del 2004, para los CPCE están vigentes las normas de auditoría que se incluyen en los RT7. Algunos de estos Consejos han realizado modificaciones o incluido disposiciones que complementen dichas normas.

La FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) aprobó, en julio del 2003, un programa de convergencia de las normas de auditoría argentinas con las internacionales, ya que éste instituto consideraba que se iba a llegar a una mejora en el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo; ya que las ISA, de alta calidad técnica, son emitidas o modificadas por los organismos profesionales de los países miembros del IFAC.

Las ISA también tienen en cuenta servicios relacionados, de menor alcance que la auditoría, como la revisión y la compilación y Argentina como otros países tienden a armonizar con estas normas en lo que respecta a los organismos de control.

El lavado de activos de origen delictivo se trata en la Ley 25.246 y es en esta ley que se reprime, además crea una Unidad de Información Financiera (UIF) nombrándole como funciones en ésta el análisis, tratamiento y transmisión de información para evitar el lavado de activos sobre determinados delitos. También en esta ley se determinan ciertas obligaciones que deben cumplir determinadas personas.

Las leyes provinciales sobre ejercicio profesional determinan las sanciones del contador actuante.

La firma del auditor debe ser legalizada o certificada por el CPCE que corresponde para los casos en que también se exige que determinados

estados contables sean presentados junto a un dictamen de auditoría o un informe de revisión limitada.

Determinadas auditorías contables están reguladas por normas propias, particulares, donde se requiere para su realización registros adicionales o que se presente declaración jurada a los organismos estatales de control que tengan jurisdicción en el caso.

Las normas de la CNV (Comisión Nacional de Valores), indican los datos que debe contener la declaración a presentar a dicha Comisión y cuáles son los interesados ante quienes presentar las mismas.

Las normas del BCRA (Banco Central de la República Argentina) son aquellas aplicables a entidades financieras tomando como requisito fundamental la inscripción y permanencia en registros de auditores, para que estos puedan realizar la auditoría a estados contables de dichas empresas.

Las normas de la SSN (Superintendencia de Seguros de la Nación) indican los requerimientos que deben tener los auditores externos para inscribirse en su registro.

4. UTILIDAD DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA

4.1. LOS ESTADOS CONTABLES

Los estados contables son documentos que surgen del sistema contable de una entidad; en ellos se proporciona información sobre la situación económica, patrimonial y financiera tanto a terceros como al propio emisor de los estados.

Para la elaboración de estos estados los entes se basan en Normas Contables Adecuadas, que encuentran su fuente legal en los artículos 88 y 91 de la Ley 16.060 del 04 de setiembre de 1989. El artículo 91 indica que: “*La reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los estados contables de las sociedades comerciales...*”¹. Como consecuencia de este artículo durante los últimos tiempos han surgido decretos reglamentarios que aprueban como normas de aplicación obligatoria las NIC, vigentes a la fecha de los mismos. Ejemplos de estos decretos son el 105/991, el 200/93, el 162/004 y por último y vigente en la actualidad el Decreto 266/007 del 31 de julio de 2007, que establece que son normas contables adecuadas en nuestro país las NIIF adoptadas por el IASB a la fecha de publicación de este decreto.

Los Estados Contables Básicos están definidos en el Decreto 103/991 y son:

- El Estado de Situación Patrimonial
- El Estado de Resultado
- Anexos
- Notas a los Estados Contables

Según este decreto los Anexos se clasifican en:

- Anexo 1: Bienes de Uso. Intangibles. Inversiones en Inmuebles y Amortización.
- Anexo 2: Estado de Evolución del Patrimonio
- Anexo 3: Estado de Origen y Aplicación de Fondos

Según el Pronunciamiento N° 10 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, los Estados Contables Básicos “*...son aquellos que, en determinado tiempo y lugar; proporcionan a terceros la información mínima y suficiente para que puedan formarse una opinión, con cierto grado de seguridad, sobre la situación patrimonial, económica y financiera del ente*”. Entre los terceros interesados en la información proporcionada por los estados contables podemos encontrar: clientes, proveedores, inversores, instituciones financieras, organismos públicos y público en general.

Los estados contables son utilizados por estos terceros básicamente para la toma de decisiones como lo es en el caso de clientes, proveedores, inversores

¹ <http://www.parlamento.gub.uy>

e instituciones financieras, y con una finalidad de control o supervisión por parte de los organismos públicos.

Si los estados contables presentan información errónea o fraudulenta y no reflejan la situación patrimonial, económica y financiera del ente, los terceros interesados pueden verse perjudicados en varios aspectos.

En el caso de los inversores es notorio el perjuicio principalmente cuando se trata de estados contables de empresas que cotizan en bolsa, estos inversores necesitan evaluar el riesgo inherente a su inversión, así como evaluar si deben comprar, vender o mantener sus acciones, necesitan información que les permita medir la capacidad que tiene la empresa de pagar dividendos. Basar sus decisiones en información errónea puede ocasionarles grandes pérdidas económicas.

Para el caso de las instituciones financieras, es importante la información reflejada en los estados contables, en cuanto a las decisiones de financiamiento hacia el ente. Estas instituciones otorgarán préstamos en función del análisis de liquidez, activos, resultados históricos y proyectados, etc. Esta información se obtiene básicamente en los estados contables del solicitante, y si estos no reflejan la realidad, aumenta el riesgo de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte de los deudores y en el caso de tratarse de cantidades significativas, puede llegar a afectar la viabilidad de la institución financiera.

Similar al anterior es el caso de los proveedores cuando deciden financiar la venta de sus productos al ente y basan estas decisiones en la información proporcionada por los estados contables.

Los organismos públicos persiguen fines de control y fiscalistas cuando analizan la información reflejada en los estados contables. Existen tributos que se basan en los resultados obtenidos por las empresas, si se produce un fraude o una omisión involuntaria de estos resultados en los estados, el cálculo de los tributos puede ser inferior al real y por ende puede verse perjudicada la comunidad en su conjunto al dejar de percibir un ingreso que le corresponde.

En vista de las situaciones antes descritas, es de gran importancia poder confiar en la información que brindan los estados contables.

Los informes de auditoría son la opinión de un tercero independiente sobre los estados contables del ente emisor, y como tal, otorgan confiabilidad a dichos estados. Existen otros servicios que otorgan credibilidad a la información contable aunque en menor grado que el informe de auditoría.

4.2. PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CERTIFICADOS ANTE ORGANISMOS PÚBLICOS

4.2.1. ORGANISMOS PÚBLICOS

La Ley 12802 del 30 de noviembre de 1960 en su artículo 115 establece que *“los organismos públicos no darán curso a ningún balance, rendición de cuentas o estados contables que no tengan certificación de Contador Público. Dicha certificación, que será debidamente fundamentada, estará ajustada técnicamente a las reglamentaciones que dicten los organismos competentes.”*

El decreto reglamentario de este artículo de la ley es el 240/993. Según el artículo 7 del decreto, *“La certificación fundamentada es el informe profesional donde constan las afirmaciones del examen realizado y las conclusiones obtenidas del mismo.”*

Además de definir la certificación, el Decreto 240/993 establece los requisitos que debe cumplir el profesional que realiza la misma; debe poseer el título de Contador Público o equivalente, expedido, reconocido o revalidado por la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República.

Quedarán exceptuados de certificación los balances, rendiciones de cuenta o estados contables de entidades cuyos activos no superen las 6.000 UR (seis mil unidades reajustables) a fecha de cierre de los respectivos estados.

El artículo 8 del decreto establece que el informe profesional podrá emitirse en base a:

- a) Examen de documentos, cuadros o estados para determinar si los mismos surgen de registros contables formalmente confiables.
- b) Examen de elementos específicos, cuentas o un grupo de cuentas o rubros o de aplicación contable de aspectos contractuales que tengan un efecto económico.
- c) Examen de documentación y otros elementos que sirvan de base para la preparación de balances, rendiciones de cuentas y otros estados.
- d) Examen de presupuestos y otros estados proyectados.
- e) Examen sobre el cumplimiento en la información presentada, de las formalidades prescriptas por leyes, decretos o reglamentos.
- f) Revisión limitada de los estados de situación patrimonial y resultados
- g) Auditoría de los estados de situación patrimonial y resultados.

En la lista precedente se identifican claramente el dictamen de auditoría (punto g), el informe de revisión limitada (punto f) y los procedimientos de auditoría previamente acordados (puntos b, c y d), en el decreto no se incluye específicamente el informe de compilación, sin embargo, el artículo 2 del

Decreto 103/991 en su inciso 3º establece que “Los estados contables que sean presentados ante Organismos Públicos, deberán... Estar acompañados por informe de compilación emitido por profesional que posea título de Contador Público...”. Por lo que este informe quedaría comprendido dentro de la certificación a la que se refiere el decreto².

Durante el período comprendido entre la aprobación de la Ley 12.802 (30 de noviembre de 1960) y su respectiva reglamentación, el Decreto 240/993 (25 de mayo de 1993), a nivel profesional, el tema estaba contemplado en el Pronunciamiento N°1 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, vigente hasta marzo de 1990, cuando es derogado por el Pronunciamiento N° 9.

Este pronunciamiento en su inciso III establecía que:

“...El artículo 115 de la Ley N° 12802 del 30-11-1960, en cuanto exige "certificación" profesional debidamente fundamentada a efectos de que los organismos públicos den curso a balances, rendiciones de cuenta o estados contables, plantea la exigencia de la emisión de un dictamen sobre dichos documentos por parte del profesional actuante, con las características mínimas indicadas en el numeral I de este Pronunciamiento, en cuanto correspondan³.

No obstante, es admisible que el profesional pueda ser llamado a pronunciarse en forma limitada sobre un documento, o sobre aspectos parciales del mismo, en cuyo caso podrá circunscribirse a establecer el alcance del examen realizado y las eventuales conclusiones que se deriven de él. En tal caso deber indicar claramente que no está dando un dictamen sobre la totalidad de dicho documento.”

Luego del Decreto 240/993 se han emitido otras normas en cuanto a la presentación de los estados contables ante organismos públicos. El artículo 97 (bis) de la Ley 16060⁴ establece que las sociedades, cualquiera sea su forma, cuyos activos totales al cierre de cada ejercicio anual superen las 30.000 UR (treinta mil unidades reajustables), o que registren ingresos operativos netos durante el mismo período que superen las 100.000 UR (cien mil unidades reajustables), deberán registrar ante el órgano estatal de control sus estados

² VILLARMARZO, Ricardo; MONTONE, Luis; PERUZZO, Juan Luis; RODRÍGUEZ, Rubén Darío; TEMESIO, Daniel. *Informes de Contador Público. La actuación profesional vinculada a los estados contables e información relacionada*. Montevideo, Octubre de 2000.

³ Las características a las que hace referencia son:

- a- Que los estados exponen en forma razonable la situación de la entidad y los resultados del periodo.
- b- Que los estados han sido formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c- Que dichos principios han sido aplicados en forma consistente con respecto al ejercicio anterior.

⁴ En su redacción dada por el artículo 61 de la Ley 17243 del 06 de julio de 2000

contables dentro de los ciento ochenta días siguientes a la finalización de su ejercicio económico. La definición de las pautas que guiarán los cometidos del Registro y la instrumentación de las mismas corresponderá a una Comisión Asesora integrada por delegados de las instituciones privadas y públicas que determinará la reglamentación. Asimismo establece que la sociedad no podrá distribuir utilidades sin que previamente haya registrado los estados contables correspondientes al último ejercicio cerrado.

4.2.2. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

A través de la Resolución 1093/005 la DGI establece que los contribuyentes incluidos dentro del grupo CEDE deberán presentar sus estados contables acompañados por un informe de revisión limitada cuando sus activos superen las 6000 UR.

Por otro lado, la Resolución 480/009 del 14 de abril de 2009 establece:

“Los sujetos pasivos incluidos en la División Grandes Contribuyentes deberán acompañar la presentación de dichas declaraciones juradas del informe de auditoría...”⁵.

4.2.3. REGISTRO DE ESTADOS CONTABLES CERTIFICADOS

En julio de 2001, a través del Decreto 253/001, se establece que el órgano estatal de control será la Auditoría Interna de la Nación que estará a cargo del Registro de Estados Contables⁶.

Además de designar a la Auditoría Interna de la Nación como órgano estatal de control, el Decreto 253/001 establece una serie de requisitos que deben cumplir las sociedades al momento de presentar la documentación. Cada sociedad deberá presentar información de la misma, como el nombre, la razón social, domicilio, fecha de balance, número de RUC (que actualmente se denomina RUT, Registro Único Tributario) y giro principal. El juego de estados contables debe contener:

- Estado de Situación Patrimonial.
- Estado de Resultados.
- Cuadro de Bienes de Uso, Intangibles e Inversiones en Inmuebles, Amortizaciones.
- Cuadro de Evolución del Patrimonio.
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
- Notas a los Estados Contables.

⁵ <http://www.dgi.gub.uy/>

⁶ Artículo Nº 1 del Decreto 253/001 del 10 de julio de 2001

Estos estados contables deberán estar formulados de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 103/991, determinados conforme a Normas Contables Adecuadas y acompañados por **certificación de profesional** que posea título de Contador Público o equivalente, habilitado para su ejercicio en el territorio nacional. Las certificaciones aceptadas a tales efectos serán: el informe de compilación, el de revisión limitada o el de auditoría, elaboradas de acuerdo a las normas generalmente aceptadas al respecto.

La obligatoriedad de la presentación de los estados contables ante la Auditoría Interna de la Nación no rige para las Instituciones de Intermediación Financiera, ya que se considera suficiente el cumplimiento de las disposiciones del Banco Central del Uruguay al respecto.

La constancia de haber cumplido con la inscripción ante el Registro de Estados Contables será exigida por la Dirección General Impositiva, por el Banco de Previsión Social o por la Dirección General de Aduanas.

En síntesis, la normativa legal vigente otorga a los Organismos Públicos la potestad de solicitar la certificación de estados contables que entienda pertinente realizada por Contador Público o con título equivalente. Además, determinadas sociedades deberán presentar sus estados contables ante la Auditoría Interna de la Nación acompañados por igual certificación.

4.3. SISTEMA FINANCIERO

El Banco Central del Uruguay, en adelante BCU, tiene la potestad de establecer las normas y exigencias que regulan la actividad financiera en Uruguay. Dentro de la normativa bancocentralista, se regula entre otros aspectos la presentación de estados contables de las Instituciones de Intermediación Financiera ante el propio BCU así como los requisitos de presentación de la información contable de los deudores ante el sistema financiero.

4.3.1. INSTITUCIONES DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA

El artículo 319.4 de la Recopilación de Normas de Regulación y Control del Sistema Financiero (RNRCSF) establece que las instituciones de intermediación financiera deberán presentar, de acuerdo con las instrucciones que impartirá la Superintendencia de Instituciones de Intermediación Financiera una serie de informes emitidos por auditores externos, entre los que se encuentra:

“a) Dictamen sobre el estado de situación patrimonial al cierre del ejercicio anual y el estado de resultados correspondiente y si dichos estados han sido elaborados de acuerdo con las normas contables y los criterios de valuación y de clasificación de riesgos dictados por el Banco Central del

Uruguay. Cuando no sea así, se deberán especificar los criterios que se han utilizado y las consecuencias que se derivan de su aplicación...

c) Informe anual sobre el sistema contable utilizado y su adecuación a las normas y al plan de cuentas dictados por el Banco Central del Uruguay y sobre la concordancia de los estados y demás informaciones entregadas a la Superintendencia de Instituciones de Intermediación Financiera con dicho sistema contable”.

El BCU lleva un Registro de Auditores Externos que están en condiciones de desempeñar la función de auditor externo de instituciones de intermediación financiera. La circular del BCU 1733 del 02 de febrero de 2001 aprobó la creación de dicho registro y estableció los requisitos que deben cumplir los auditores externos, requisitos que sufrieron modificaciones a través de la circular 1999 del BCU, de fecha 21 de noviembre de 2008.

Los requisitos que deben cumplir los auditores son, entre otros: estar inscriptos en el Registro, poseer título profesional con más de cinco años de antigüedad (este requisito será exigido tanto para profesionales independientes como para aquéllos que suscriban los informes emitidos por las firmas de auditores externos), contar con experiencia profesional no inferior a tres años en auditoría de empresas del sector financiero y contar con organización y conocimientos adecuados respecto al tamaño y especificidad del negocio de la empresa a auditar. El cumplimiento de los requisitos establecidos será verificado por la Superintendencia de Instituciones de Intermediación Financiera⁷.

En enero de 2009 a través de la Circular 2009/010 se establecieron una serie de procedimientos que deben ser cumplidos por los auditores para poder realizar la inscripción ante el Registro de Auditores Externos.

4.3.2. PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES ANTE EL SISTEMA FINANCIERO

A través de la Comunicación 2006/195 de la Superintendencia de Instituciones de Intermediación Financiera del 03 de agosto de 2006 se establece el contenido mínimo que debe poseer cada carpeta de deudor del sistema financiero, sin perjuicio de que cada institución podrá agregar los requerimientos adicionales que entienda necesarios.

Entre los requisitos mínimos se encuentran:

- Datos identificatorios del deudor, como nombre, actividad económica principal que desarrolla, domicilio, etc.

⁷ Artículo 35.15.1 de la RNRCSF en la redacción dada por el artículo 10 de la circular del BCU 1987 del 3 de abril de 2008.

- Información sobre análisis de riesgo que contiene la posición general del deudor y el informe sobre el deudor (Art. 80 de la RNRCSF).
- Información para evaluar la capacidad de pago del deudor, entre las que se destacan información histórica, información prospectiva e **informes profesionales** sobre la información histórica.
- Información sobre garantías.
- Correspondencia enviada y recibida (copia).
- Resoluciones de operaciones acordadas.

En cuanto a los informes que deben acompañar la información histórica presentada, la citada comunicación establece que cuando el endeudamiento:

- no supere el 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos deberá presentarse un informe de compilación,
- no supere el 15% de la referida Responsabilidad deberá presentarse un informe de revisión limitada, firmado por profesional independiente,
- sea igual o supere el 15% de la misma Responsabilidad, deberá presentarse un informe de auditoría.

Actualmente la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos está fijada en 130 millones de Unidades Indexadas.

4.4. SÍNTESIS

Además del grado de confiabilidad que le otorgan los informes profesionales a la información contable de una entidad, estos informes son también requeridos por diversos organismos.

En tal sentido, es de suma importancia la normativa aplicada a la elaboración de dichos informes. Que la normativa sea homogénea, clara, precisa, son virtudes que deben valorarse y a las que debe apuntarse al momento de definir las normas de auditoría aplicables.

5. DICTAMEN DE AUDITORÍA

5.1. DICTAMEN DE AUDITORÍA

Si bien el concepto de informes de auditoría abarca informes como el de revisión limitada, el informe de compilación y el informe de resultados de hecho proveniente de los procedimientos de auditoría previamente acordados, comúnmente se utiliza el término para referirse al dictamen de auditoría.

El dictamen o informe de auditoría es un documento formal en el cual el auditor expresa su opinión acerca de si los estados contables están realizados en base a un marco normativo de referencia.¹

Como se ha desarrollado en los capítulos precedentes, es muy amplia la normativa existente en referencia a la labor de auditoría. En nuestro país es de aplicación el Pronunciamiento 13 del CCEAU, mientras que a nivel internacional están vigentes la NIA 700 revisada para ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2006 y la NIA 701.

El dictamen debe contener ciertos elementos básicos como:

- título;
- destinatario, que podrá ser el directorio del ente, los accionistas, etc.;
- párrafo introductorio;
- párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría);
- párrafo de opinión;
- fecha del dictamen;
- dirección del auditor, y
- firma del auditor.

Es importante el título para identificar el informe de que se trata, y podría ser apropiado usar el término “auditor independiente” para diferenciarlo del dictamen que puede ser emitido por otros profesionales.

En el párrafo introductorio se deben identificar los estados contables que son objeto de la auditoría así como el período que comprende. Debería contener además una declaración de que la responsabilidad de los estados contables es de la administración, no del auditor que es responsable de emitir una opinión sobre los mismos.

En el párrafo de alcance debe indicarse el alcance de la auditoría declarando en base a qué normas se realizó (NIA, etc.) Se debe aclarar que la certeza que se obtiene sobre si los estados contables están libres de representación errónea de importancia relativa es razonable, no absoluta.

¹ Apuntes de Clase de la materia Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. Año 2007.

En el párrafo de opinión se debe indicar claramente cual es la opinión del auditor.

La fecha del dictamen será la de terminación de la auditoría, la dirección será por lo general la de la oficina del auditor y el dictamen puede ser firmado por el auditor o a nombre de la firma de auditoría.

Además de los componentes básicos que debe contener el documento, se debe señalar que el dictamen de auditoría es el producto final que se obtiene luego de que el auditor realiza su labor. Es el objetivo de su trabajo.

Durante el proceso de auditoría el auditor debe evaluar el sistema de control interno de la empresa cuyos estados contables serán objeto de la auditoría. Durante el proceso, el auditor podrá encontrarse con un sistema de control interno adecuado o podrá encontrar fallas en el mismo, se entrevistará con el personal de la empresa, para informarse sobre los procesos que realizan.

Luego debe auditar los capítulos de los estados contables, o sea: disponibilidades, créditos por ventas, otros créditos, bienes de cambio, inversiones permanentes, bienes de uso, intangibles, deudas tanto comerciales, financieras y diversas, patrimonio, cuentas de resultados y las cuentas de orden y contingencias.

La auditoría de cada capítulo tiene sus particularidades, y dependerá entre otras cosas de la evaluación que hace el auditor sobre el sistema de control interno de la entidad. El enfoque a aplicar dependerá de la confianza que el auditor deposite en los controles que efectúa la empresa y los controles del auditor se intensificarán dependiendo de esta evaluación.

El enfoque a utilizar podrá ser sustantivo o de cumplimiento. Si la empresa es muy grande será prácticamente imposible aplicar un enfoque netamente sustantivo.

Al auditor le interesa que los saldos de las cuentas reflejen la realidad de la empresa y que se haya cumplido con el marco normativo de referencia.

El principal objetivo del trabajo de auditoría es que el auditor emita su opinión, la que quedará reflejada en el dictamen. Esta opinión será favorable siempre que el auditor considere que los estados contables cumplen con el marco normativo de referencia. Pero, en ocasiones el auditor se encuentra ante eventuales problemas que pueden llegar a ser:

- Violación a las Normas Contables Adecuadas.
- Limitación al alcance del trabajo profesional.
- Incertidumbre sobre hechos futuros.

La violación a las Normas Contables Adecuadas implica que el auditor considera que dentro de los estados contables existen afirmaciones equívocas, que no se ajustan a lo establecido en las normas, o sea, que existen discrepancias con las manifestaciones de la gerencia. En general, estos

problemas se manifiestan a través de diferencias de valuación, exposición o falta de uniformidad con respecto a la aplicación de las normas contables.

La limitación al alcance del trabajo profesional se da cuando el auditor pretende aplicar alguno de los procedimientos de auditoría y ello no le es posible, ya sea por circunstancias en las que no puede participar, como por ejemplo, un recuento físico anterior a su nombramiento, o por aquellas en las que por imposición de la entidad no le es permitido realizar ciertos procedimientos que considera necesarios para obtener la evidencia suficiente de auditoría.

La incertidumbre sobre hechos futuros es un problema que en general no afecta la opinión del auditor. Se refiere a hechos o acciones no controlados por la entidad que podrían afectar en un futuro a los estados contables.

Ante la incertidumbre se puede:

- Tener una probabilidad remota de ocurrencia, en este caso, el tratamiento contable es no hacer nada. En todo caso el auditor debe preguntarse como debió tratarse la incertidumbre y como la trató la empresa.
- La segunda posibilidad es que la probabilidad de ocurrencia del hecho sea posible, en cuyo caso debe hacerse una revelación.
- La última posibilidad es que sea probable la ocurrencia del hecho incierto, en este caso, se dan dos circunstancias: si no se puede cuantificar debe revelarse en notas; si se puede cuantificar debe hacerse una previsión, aunque en este caso, si no se hiciera la previsión el problema se transforma en una violación a las normas contables.

Luego de categorizar los problemas se debe determinar sus efectos en los rubros contables afectados y los importes. En estas condiciones se podrá evaluar la materialidad de los efectos de los problemas en los estados contables globalmente considerados.

Los efectos en los estados contables se clasifican en: no materiales, materiales o muy materiales.

En síntesis, se puede definir el proceso de formación de la opinión a través de los siguientes cuatro pasos: identificación de la naturaleza del problema, cuantificación de los efectos en los estados contables, evaluación de la materialidad y derivación de conclusiones.

En la etapa de derivación de conclusiones el auditor está en condiciones de emitir su opinión con respecto a si los estados contables están libres de representación errónea de importancia relativa.

Los tipos de opinión que puede formarse el auditor son:

Opinión limpia o favorable: se da cuando el auditor considera que los estados contables están confeccionados de acuerdo con el marco normativo de

referencia. En esta instancia el auditor no encontró problema, o de encontrarlo, al evaluar la materialidad, ésta no resultó ser significativa.

Opinión favorable con salvedad: en este caso el auditor está de acuerdo con la información reflejada en los estados contables, excepto por una situación en particular originada en los problemas “violación a las Normas Contables Adecuadas” o en “limitación al alcance”, cuyos efectos han sido considerados materiales.

Opinión adversa: el auditor no está de acuerdo con la información contenida en los estados contables y ello se debe a una violación en las normas contables adecuadas, cuyo impacto fue evaluado como muy material.

Abstención de opinión: el auditor no dará su opinión cuando la limitación en el alcance de su trabajo sea tan significativa que no le permita validar la información de los estados contables.

Opinión favorable con párrafo de énfasis: si bien la opinión sobre el conjunto de los estados contables es favorable se deja constancia dentro del dictamen con un párrafo de énfasis de una situación de incertidumbre sobre hechos futuros cuyo efecto puede ser material o muy material en los estados contables.

Materialidad Problema	No Material	Material	Muy Material
Violación a las Normas Contables Adecuadas	Limpia	Favorable con salvedad	Adversa
Limitación al Alcance	Limpia	Favorable con salvedad (excepto por)	Abstención
Incetidumbre de Hechos Futuros	Limpia	Favorable con Párrafo de énfasis	Favorable con Párrafo de énfasis

Información extraída del libro VILLARMARZO, Ricardo; MONTONE, Luis; PERUZZO, Juan Luis; RODRÍGUEZ, Rubén Darío; TEMESIO, Daniel; “Informes de Contador Público”, enero de 2007

5.2. DIFERENCIAS EN LA NORMATIVA REFERENTE A DICTAMEN A NIVEL LOCAL E INTERNACIONAL

Según el Pronunciamiento 13 son de aplicación en el Uruguay las NIA de IFAC vigentes a la fecha de aprobación del mismo, en julio del 2000. Por lo tanto, para el análisis de las mismas debimos basarnos en la segunda edición de mayo de 1995, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos del material titulado “Normas Internacionales de Auditoría”.

Luego de la entrada en vigencia del Pronunciamiento 13, las NIA de IFAC han sido modificadas y han tenido incorporaciones que no han sido contempladas por la normativa profesional local. En este trabajo, hemos tomado la traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su edición 2006, cuyo material se titula “*Normas Internacionales de Auditoría, Pronunciamientos Técnicos*” como normativa internacional. En la actualidad el IFAC ha emitido otras NIA y está estudiando incorporar modificaciones, pero no se dispone de traducción oficial de estas últimas.

A continuación se desarrollan las principales diferencias entre la normativa local e internacional a la fecha de realizado el presente trabajo, tomando como fecha límite para la inclusión de normas emitidas hasta el 31 de mayo de 2009.

Cabe destacar que:

- El análisis de las diferencias ha sido efectuado pensando en medianas y grandes entidades, cuyos estados contables pueden afectar las decisiones de terceros interesados.
- existen otras diferencias además de las que se plantearán a continuación, que no fueron analizadas en profundidad, pero que no afectan las conclusiones que se obtienen en este trabajo. Estas diferencias se plantean clasificándolas en:
 - Normas que regulan la persona, auditor. (NIA 200)
 - Normas que regulan el trabajo realizado por el auditor (De la NIA 210 a la NIA 699)
 - Normas que regulan el informe (De la NIA 700 a la NIA 799)

5.3. DIFERENCIAS EN LA NORMATIVA QUE REGULA LA PERSONA, AUDITOR

5.3.1. INTRODUCCIÓN

A nivel internacional es de aplicación la NIA 200 “*Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*”, vigente para auditorías que comiencen en o después de diciembre de 2005.

Mientras que a nivel local, a través del Pronunciamiento N° 13, está vigente la NIA 200 “*Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*”, pero en su redacción plasmada en la traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos denominada Normas Internacionales de Auditoría, segunda edición de mayo de 1995.

5.3.2. NORMATIVA LOCAL

El objetivo que aquí se establece es posibilitar al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados de acuerdo con un marco normativo de referencia.

Para poder desarrollar la auditoría, el auditor deberá cumplir con los principios éticos incluidos en el Código de Ética del IFAC, que son:

- a) Independencia
- b) Integridad
- c) Objetividad
- d) Competencia profesional y debido cuidado
- e) Confidencialidad
- f) Conducta profesional
- g) Normas técnicas

Además, el auditor deberá conducir la auditoría de acuerdo con NIA, planeando y desempeñando la misma con una actitud de escepticismo profesional, que le permitirá proporcionar certeza razonable de que los estados contables están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

El auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados contables, mientras que la administración es responsable por la preparación y presentación de los mismos, y esta responsabilidad no será liberada por la auditoría.

5.3.3. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA LOCAL E INTERNACIONAL

La normativa que regula la persona establece cuales son los requisitos éticos que debe tener el encargado de realizar el trabajo de auditoría, o sea el auditor.

Existe un Código de Ética emitido por el IFAC que regula el comportamiento ético profesional.

En términos generales, a nivel local e internacional se exigen los mismos requisitos éticos al auditor, pero debe resaltarse que la NIA 200, vigente a nivel internacional, enfatiza en la importancia que el auditor debe darle a los

requisitos éticos del lugar en donde se realiza la auditoría. O sea que la última versión de la NIA 200 le da importancia a las leyes y regulaciones locales que gobiernan una auditoría.

Es más flexible que la anterior, en el sentido de que sugiere realizar la auditoría atendiendo la normativa local en cuanto a requisitos éticos.

A través del Pronunciamiento 13 se establece que al determinar los procedimientos de auditoría deben tenerse en cuenta además de las NIA, a los organismos profesionales importantes, la legislación, los reglamentos y los términos del contrato de auditoría, con una actitud de escepticismo profesional, sin desarrollar este concepto, y establece los principios éticos que debe cumplir el auditor (integridad, independencia, objetividad, competencia y debido cuidado profesional, confidencialidad, conducta profesional y cumplimiento de normas técnicas).

La NIA 200, en su versión de 2006 no se contradice con la anterior, pero desarrolla el concepto de escepticismo profesional, explicando en qué consiste esta actitud, y ejemplificando la misma, sin dar margen a confusiones en cuanto a su significado.

Además contempla el riesgo de auditoría e importancia relativa, alertando al auditor de los riesgos a los que se ve enfrentado al realizar su trabajo, a saber el riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

La normativa local en el párrafo 12 establece que la administración del ente es responsable por la preparación y presentación de los estados contables.

En la normativa internacional se agrega que la administración también es responsable por la selección del marco de referencia de información financiera aplicable, aspecto este muy importante, ya que llena un vacío existente, porque anteriormente esta responsabilidad no era adjudicada ni a la administración ni al auditor, aunque podía suponerse implícito desde el momento en que prepararlos y presentarlos es responsabilidad de la administración y por ende debiera serlo seleccionar la normativa aplicable. En cuanto a este último punto el auditor es responsable de determinar si la normativa seleccionada por la administración es la adecuada.

5.3.4. NUESTRA OPINIÓN

Consideramos que la normativa profesional local e internacional no se contradicen en su idea sustancial. Entendemos que la normativa internacional desarrolla conceptos vistos en las NIA vigentes según el Pronunciamiento 13 y agrega otros como el riesgo de auditoría y la responsabilidad relativa a la selección del marco normativo aplicable a la preparación y presentación de estados contables.

Globalmente consideradas entendemos que la última versión de la NIA 200 es más clara y precisa y que sería conveniente incorporarla a nuestra normativa profesional para que el auditor tenga herramientas adicionales para definir mejor las responsabilidades de cada involucrado al momento de desarrollar el trabajo de auditoría.

5.4. DIFERENCIAS EN LA NORMATIVA QUE REGULA EL TRABAJO REALIZADO POR EL AUDITOR

En esta sección se analizarán en forma parcial las diferencias entre la normativa local e internacional con respecto a la realización del trabajo del auditor. Este tema está regulado en las NIA comprendidas entre la 210 a la 699.

5.4.1. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR ANTE FRAUDE Y ERROR

5.4.1.1. INTRODUCCIÓN

A nivel local el Pronunciamiento N° 13 nos remite a la NIA 240 “*Fraude y Error*”. En el ámbito internacional la normativa referente al tema es la NIA 240 “*Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*” vigente para auditorías de estados contables que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Según el diccionario de la Real Academia Española, **fraude** es la: “*Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete*”².

La NIA 240 establece que “*el término fraude se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal*”³.

Según Fowler Newton, “*un fraude es una maniobra intencional efectuada con el propósito de perjudicar a alguna persona en beneficio de su autor*”⁴.

² <http://www.rae.es/rae.html>

³ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.

⁴ FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de Auditoría*. Tomo I y II. Tercera Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

En síntesis, el fraude es un acto intencional como, por ejemplo, la manipulación, falsificación o alteración de registros contables que implica una representación falsa o una omisión en los estados contables. El acto fraudulento puede ser realizado por una persona o también puede existir colusión dentro de la entidad o con terceros relacionados a la entidad. El fraude es más difícil de detectar en aquellos casos en los que existe un número importante de personas involucradas, cuando se da en un alto nivel jerárquico o cuando el sistema de control interno del ente es débil.

Para la Real Academia Española, **error** se define como “*Concepto equivocado o juicio falso. Acción desacertada o equivocada*”⁵. La NIA 240 indica que “*error se refiere a una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una revelación*”⁶.

Por lo tanto, fraude y error implican una representación errónea en los estados contables. Lo que diferencia ambos términos es la intencionalidad con que se realizan dichos actos.

5.4.1.2. NORMATIVA LOCAL

A nivel local⁷ se establece que el auditor debería considerar el riesgo de errores importantes que resultan del fraude o error al planear la auditoría. Define los términos fraude y error diferenciando ambos conceptos por la intencionalidad con que son cometidos, mientras que define el fraude como un acto intencional, establece que el error es una representación equívoca no intencional en los estados contables.

*“La administración es responsable de la prevención y detección del fraude y error”*⁸, por medio de una adecuada implementación y continuada operación de sistemas de contabilidad y de control interno. Estos sistemas minimizan la posibilidad de ocurrencia de fraude y error aunque no la eliminan.

El auditor no es ni puede ser responsable por la prevención del fraude y error. Sin embargo, sí es responsable por la evaluación del riesgo de representación errónea de importancia relativa en los estados contables debida a fraude y error; así como también le corresponde realizar procedimientos de auditoría que le brinden una certeza razonable de que son detectadas las

⁵ <http://www.rae.es/rae.html>

⁶ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.

⁷ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda Edición. Mayo 1995. NIA 240

⁸ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda Edición. Mayo 1995. NIA 240, párrafo 5.

representaciones erróneas, por lo menos las de importancia relativa en los estados contables debidas a fraude y error.

5.4.1.3. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA LOCAL E INTERNACIONAL EN CUANTO A “FRAUDE”

Se puede apreciar que la versión vigente a nivel internacional de la NIA 240 excluye del título el término “error” que sí figura en la normativa local. Si bien se define el concepto, se excluye del análisis al momento de determinar las responsabilidades del auditor, de la administración y del gobierno corporativo que solo se enfocan en las responsabilidades relativas al fraude.

El auditor es responsable por la detección de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados contables que surgen de fraude y error, no lo será por la prevención y detección de fraude y error, responsabilidad que recae sobre la administración y el gobierno corporativo, ya que como establece la NIA 200 “*Objetivo y Principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*”, el objetivo de una auditoría es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados de acuerdo con el marco normativo de referencia. Además el auditor es responsable de llevar a cabo su trabajo de acuerdo con NIA.

Tanto la normativa local como internacional coinciden en lo anterior, aunque la norma internacional establece que ante la eventualidad de un descubrimiento posterior de una situación de fraude, se determinará si el auditor ha desempeñado la auditoría cumpliendo con NIA atendiendo los procedimientos de auditoría desempeñados en cada situación, la evidencia de auditoría recabada, así como la evaluación de ésta y los papeles de trabajo en los que el auditor basó su dictamen.

El auditor puede enfrentarse ante distintos tipos de responsabilidades⁹, por lo que entendemos que esta incorporación es muy importante ya que delimita la responsabilidad del auditor ante situaciones eventuales de fraude.

La administración es responsable por la prevención y detección de fraude y error; a partir de la NIA 240 “*Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros*” esta responsabilidad también recae sobre el gobierno corporativo.

O sea que a nivel internacional aparece la figura “gobierno corporativo” que localmente no se contempla. La responsabilidad que le asigna la norma a cada uno es:

⁹ Ver tipos de responsabilidades que puede enfrentar el auditor. Capítulo 3: Normas de Auditoría. Pág. 14

“Es responsabilidad de los encargados del gobierno corporativo de la entidad el asegurar, mediante vigilancia de la administración, que la entidad establezca y mantenga el control interno para dar una seguridad razonable respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, y al cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables¹⁰”.

“Es responsabilidad de la administración, con vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, establecer un ambiente de control y mantener políticas y procedimientos para ayudar a lograr el objetivo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente del negocio de la entidad¹¹”.

Por lo tanto, los encargados del gobierno corporativo son responsables además de vigilar a la administración, la que a su vez es responsable de vigilar al resto del personal de la entidad.

Las recomendaciones de vigilancia contribuyen a minimizar el riesgo de fraude. Por ejemplo, la administración puede verse tentada a manejar las utilidades para influir en la percepción que tienen los analistas en cuanto al desempeño y rentabilidad de la organización. Estas situaciones se dan sobre todo cuando los administradores perciben parte de su remuneración en función de las utilidades obtenidas por la entidad.

La administración y los encargados del gobierno corporativo deben fomentar además la creación de una cultura organizacional de honestidad y comportamiento ético, basada en valores que serán transmitidos y demostrados por la gerencia y el órgano de dirección.

5.4.1.4. NUESTRA OPINIÓN

Consideramos conveniente la adopción a nivel local de la normativa internacional, ya que la NIA 240 *“Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros”* es más específica y clara que su antecesora.

Delimita en forma más precisa las responsabilidades del auditor y establece sobre qué elementos será juzgado ante un eventual descubrimiento posterior a su informe de una situación de fraude.

¹⁰ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. NIA 240, párrafo 15.

¹¹ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. NIA 240, párrafo 16.

Con respecto a la introducción de la figura de dirección de la entidad, en nuestro país el 96.92%¹² de las empresas son micro o pequeñas empresas, en las que generalmente la figura gobierno corporativo coincide con la administración por lo que puntualmente este tema sería de poca aplicación en cuanto al número de empresas existentes. Sin embargo para el resto de las empresas (medianas y grandes), que en definitiva son las que estamos tomando como base para efectuar las recomendaciones, sería aplicable y conveniente enfatizar en las responsabilidades del gobierno corporativo frente a una situación de fraude.

Por último, destaca la responsabilidad que tienen la administración y el gobierno corporativo en la creación, promoción y comunicación de una cultura organizacional, sustentada en valores éticos y honradez, que llegue a toda la organización, aspecto que contribuye a minimizar las oportunidades de realizar fraude así como el incentivo o presión para cometerlo.

5.4.2. CONTROL DE CALIDAD

5.4.2.1. INTRODUCCIÓN

La normativa profesional aplicable en Uruguay nos remite a la NIA 220 “*Control de Calidad para el trabajo de Auditoría*” desde julio de 2000, fecha en que se aprobó el Pronunciamiento N° 13.

A nivel internacional la normativa fue revisada y a partir del 15 de junio de 2005 están vigentes la NIA 220 “*Control de Calidad para Auditorías de información financiera histórica*” y la Norma Internacional de Control de Calidad N° 1 “*Control de Calidad para firmas que desempeñan Auditorías y revisiones de información financiera histórica y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados*”, en adelante ISQC 1 (por su sigla en inglés). Mientras que la primera se aplica a informes de auditoría, la segunda además es de aplicación a otros servicios que brindan confiabilidad a la información contable. La nueva NIA 220 debe ser interpretada, analizada y aplicada en concordancia con los lineamientos generales establecidos por la ISQC 1.

Según la NIA 220 “*Control de Calidad para Auditorías de información financiera histórica*” los controles de calidad son las políticas y procedimientos adoptados por una firma, diseñados para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales, así como con los

¹² Fuente: Instituto Nacional de Estadística “Uruguay en cifras 2008” en donde se establece que de un total de 117.996 empresas en el Uruguay 100.771 son micro empresas y 13.598 son pequeñas empresas

requisitos de reglamentación y legales, y que los informes emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias¹³.

Para la NIA 220 “Control de Calidad para el trabajo de Auditoría” Control de Calidad se define como las políticas y procedimientos adoptados por una firma para proporcionar razonable seguridad de que todas las auditorías hechas por la firma se llevan a cabo de acuerdo a los objetivos y principios básicos que gobiernan una auditoría, según se expone en las NIA¹⁴.

Para Fowler Newton, “Toda firma de contadores públicos que preste servicios de credibilidad debería contar con un sistema de control de calidad integrado por una estructura organizativa y por políticas y procedimientos que le permitan alcanzar una seguridad razonable de que su personal cumple con las normas profesionales y legales vigentes y con las normas internas de calidad por ella establecidas¹⁵”.

En resumen, la firma de auditoría debe diseñar un sistema de control de calidad como instrumento formal para evaluar la calidad de los servicios profesionales que brinda.

5.4.2.2. **NORMATIVA LOCAL**

La NIA 220 vigente a nivel local proporciona lineamientos sobre el control de calidad para políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general y para procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

La firma de auditoría debe asegurar que todas las auditorías son llevadas a cabo de acuerdo a NIA o a normas nacionales, mediante el establecimiento de políticas y procedimientos.

Los objetivos principales de las políticas para el control de calidad de una firma de auditoría son:

- a) El personal de la firma deberá cumplir con los estándares éticos: independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.

¹³ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006. NIA 220, Glosario página 30.

¹⁴ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda Edición. Mayo 1995. NIA 220, página 20.

¹⁵ FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de Auditoría*. Tomo I y II. Tercera Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

- b) La firma deberá tener personal que logre y mantenga estándares técnicos, competencia profesional y que cumpla con sus responsabilidades con el debido cuidado.
- c) Asignar el trabajo al personal que posea el nivel de entendimiento técnico y eficiencia más adecuado a la circunstancia.
- d) Deberá existir dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado en todos los niveles.
- e) Se deberá consultar a aquellos que tengan los conocimientos apropiados, dentro o fuera de la firma, toda vez que la situación lo requiera.
- f) Al aceptar o retener un cliente, se deberá considerar la capacidad e independencia de la firma para brindar el servicio apropiado.
- g) Se deberá monitorear la continuidad y efectividad de las políticas y procedimientos del control de calidad.

La delegación del trabajo a auxiliares deberá realizarse de tal manera que proporcione certidumbre de que dicho trabajo será desempeñado con el cuidado debido por personas con la competencia profesional requerida según las circunstancias.

Los auxiliares en la realización de su trabajo deberán tener presentes los conceptos de dirección, supervisión y revisión del mismo.

5.4.2.3. DIFERENCIAS CON LA NORMATIVA INTERNACIONAL

No existen contradicciones con la norma local, pero la normativa internacional agrega aspectos relevantes en cuanto al control de la calidad de la firma de auditoría en particular.

Mediante la ISQC 1 se **incorpora** la obligación de establecer un sistema de control de calidad por parte de la firma, diseñado para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplan con la normativa profesional y legal, y que los informes emitidos por el auditor sean apropiados a las circunstancias.

El sistema de control de calidad debe incluir políticas y procedimientos que contengan los siguientes elementos:

1. Responsabilidad de los dirigentes sobre el control dentro de la firma.
2. Requisitos éticos.
3. Aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y de los trabajos específicos.
4. Recursos humanos.
5. Desempeño del trabajo.
6. Monitoreo.

Cada individuo asume una responsabilidad personal sobre la calidad con el objetivo de promover una cultura interna que se base en el reconocimiento de que la calidad es fundamental en el desempeño de los trabajos de auditoría. En

cuanto a la responsabilidad de los dirigentes, serán responsables en última instancia por el sistema de control de calidad de la firma. Los dirigentes, influyen en la cultura interna de la firma, mediante acciones y mensajes que promuevan una cultura de reconocimiento y recompensa al trabajo de alta calidad.

En última instancia la responsabilidad por la calidad global de cada trabajo de auditoría recae sobre el socio, figura que según la ISQC 1 se define como *“cualquier individuo con autoridad para vincular a la Firma respecto del desempeño de un trabajo de servicios profesionales”*.

En cuanto a los requisitos éticos si bien siguen siendo: integridad, objetividad, competencia profesional y cuidado debido, confidencialidad, conducta profesional e independencia, se enfatiza mucho más en la definición de este último, que es más clara y precisa.

No existen diferencias significativas en cuanto a la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y con los trabajos específicos.

Con respecto a recursos humanos se agregan asuntos a tener en cuenta a la hora de seleccionar el personal que ha de desempeñar el trabajo, como: reclutamiento, evaluación del desempeño, capacidades, competencia, desarrollo de carrera, promoción, compensación y estimación de necesidades del personal.

El control del desempeño del trabajo debe efectuarse respetando la normativa profesional y los requisitos reguladores y legales. La calidad de los trabajos debe mantenerse en forma continua, esto exige el diseño de manuales de procedimientos u otra documentación que establezca lineamientos específicos acerca de:

- La forma de instruir al equipo sobre el trabajo a realizar y sus objetivos principales.
- Los procesos para la supervisión del trabajo, entrenamiento y preparación del personal y para el cumplimiento de las normas de trabajo.
- Los métodos de revisión del trabajo y el informe a emitir, entre otros.

En ambos casos se establece que deberá monitorearse la adecuación y efectividad de las políticas y procedimientos de control de calidad, incorporando la normativa internacional que el monitoreo de estas políticas y procedimientos deberá ser relevante y que se observan en la práctica.

La firma de auditoría designará a un socio, socios u otra persona integrante de la misma con la suficiente experiencia y autoridad para asumir la responsabilidad por el monitoreo.

El socio del trabajo deberá considerar los resultados del monitoreo evaluando si las deficiencias que se manifiestan luego de este proceso afectan el trabajo

de auditoría y si las medidas tomadas por la firma para corregir esta situación son adecuadas en el contexto de esa auditoría.

En consecuencia, las responsabilidades del socio serán:

- Tomar en cuenta el cumplimiento de los requisitos éticos profesionales por parte de los integrantes del equipo de trabajo.
- Concluir acerca del cumplimiento de los requisitos de independencia que se apliquen al trabajo de auditoría.
- Comprobar la correcta aplicación de los procedimientos sobre la aceptación y continuación de las relaciones con clientes, sobre la correcta documentación, de las capacidades, competencia y tiempo para desempeñar el trabajo, y del cumplimiento de la normativa contable profesional vigente.
- Analizar los papeles de trabajo verificando la obtención de elementos de juicio suficientes sobre las cuales basar las conclusiones alcanzadas y la opinión del informe del auditor.

5.4.2.4. NUESTRA OPINIÓN

En Uruguay, actualmente, no existe ninguna entidad formal que controle a las firmas de auditoría. Formalmente, las firmas no están obligadas a poseer un sistema de control de calidad, ni se realizan controles de calidad a los trabajos de auditoría efectuados por los profesionales, lo que no impide que cada firma de auditoría realice sus propios controles. Excepcionalmente podemos encontrar en nuestro país el caso del BCU, que como se mencionó en el capítulo 4 ejerce cierto control sobre las firmas de auditoría que emiten informes para presentar ante empresas supervisadas por el BCU, pero este caso se reserva solo a un grupo reducido, por lo que en general no existe un control formal de las firmas.

Además, estamos inmersos en un contexto de pérdida de credibilidad de la profesión por lo que entendemos necesaria la implementación de una norma que regule el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, pero por sobre todo que se identifique una figura responsable por dicha calidad. La figura más adecuada para desempeñar esta función es el socio de la firma, por la situación jerárquica en que se encuentra, por estar a cargo del equipo de trabajo, por las relaciones que mantiene con los clientes, etc.

En tal sentido, entendemos conveniente adoptar esta norma en nuestro medio, ya que brinda garantías adicionales al trabajo del auditor.

5.4.3. EVALUACIÓN DE RIESGO.

5.4.3.1. INTRODUCCIÓN

Dentro de la normativa aplicable relativa al riesgo se encuentran dos NIA muy importantes que el IFAC incorporó a partir del 2004, actualmente vigentes a nivel internacional que son la NIA 315 *“Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa”* y la NIA 330 *“Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados”*.

En el Uruguay la normativa profesional aplicable incluye la NIA 400 *“Evaluación de riesgos y control interno”*, la NIA 401 *“Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora”* y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría N° 1008 *“Evaluación de riesgos y control interno- Características y consideraciones en un ambiente de procesamiento electrónico de datos (Addendum 1 a NIA 6)”* vigentes al 1º de julio de 2000, fecha que comienza a aplicarse el Pronunciamiento.

La Real Academia Española define al riesgo como la *“contingencia o proximidad de un daño”*¹⁶.

Dentro de la NIA aplicable en el Uruguay, el riesgo de auditoría es definido dentro de la misma como *“el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados contables están elaborados en forma errónea de una manera importante”*¹⁷.

Según el AICPA, el riesgo de auditoría es *“el riesgo de que el auditor, sin saberlo, emita una opinión limpia en casos en que no corresponde”*¹⁸.

La entidad se enfrenta a una diversidad de riesgos, que dependen de la naturaleza de sus operaciones e industria, el entorno de regulación en que operan así como de su tamaño y complejidad.

El riesgo de auditoría se compone del riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Como se vio en capítulo 3, el auditor solo puede manipular el riesgo de detección, debido a que los otros dos riesgos existen independientemente de una auditoría. Es importante que el auditor tenga en cuenta el riesgo inherente

¹⁶ <http://www.rae.es/rae.html>. Vigésima segunda edición.

¹⁷ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda Edición. Mayo 1995. Pág. 118.

¹⁸ FOWLER NEWTON, Enrique. Tratado de Auditoría. Tomo II. Tercera Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

y el riesgo de control ya que si el producto de estos resulta significativo, debe tratar de reducir el riesgo de auditoría a nivel aceptable, reduciendo el riesgo de detección, aunque éste nunca será nulo. Por lo tanto, el auditor siempre va a trabajar con algún nivel de riesgo.

En una auditoría de estados contables, es fundamental, llevar a cabo un análisis del riesgo, dado que a partir del mismo se establece el enfoque de auditoría que se va a aplicar, definiendo además la oportunidad, naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que se realizarán.

Se debe analizar los sistemas de control interno de la entidad ya que están relacionados con el riesgo, determinando la eficacia de los controles para planear la auditoría y aplicar sus recursos eficientemente.

Cuanto mayor sea el riesgo inherente y el de control, el auditor deberá seleccionar procedimientos más eficientes, aumentar el alcance de las pruebas o acercar las oportunidades de la aplicación de los procedimientos a la fecha de cierre de balance buscando reducir el riesgo de detección y aumentar la seguridad.

5.4.3.2. NORMATIVA LOCAL

Según la normativa a nivel local¹⁹, para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo, es necesario que el auditor obtenga una comprensión del sistema contable y de control interno. El auditor deberá utilizar su juicio profesional para la evaluación que haga del riesgo de auditoría y de esta forma diseñar los procedimientos de auditoría con el fin de asegurar la reducción del riesgo a niveles bajos aceptables.

El sistema de control interno son aquellas políticas y procedimientos que adopta la administración para ayudar en el logro de los objetivos de ésta, de forma de asegurar en la medida que sea posible la conducción ordenada y eficiente del negocio. Comprende *el ambiente de control*, con actitud global, conciencia y acciones que realizan los directores y la administración con respecto al sistema de control interno y la importancia en la entidad, y los *procedimientos de control*, que la administración establece para el logro de los objetivos.

Cuando desarrolla el enfoque de auditoría, el auditor debe considerar la evaluación preliminar del riesgo de control junto al riesgo inherente, para poder determinar así el riesgo de detección que sea apropiado para aceptar las aseveraciones que incluyen los estados contables y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para dichas aseveraciones.

¹⁹ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda Edición. Mayo 1995. NIA 400

Riesgo Inherente.

Utilizando su juicio profesional, el auditor, debe evaluar el riesgo inherente. A nivel de estados contables cuando desarrolla el plan global de auditoría y a nivel de aseveraciones de saldo de cuenta y clases de transacciones de importancia relativa cuando desarrolla el programa de auditoría.

A nivel de estados contables debe evaluar, por ejemplo:

- Integridad de la administración
- Experiencia y conocimiento de la administración y cambios en la administración durante el período.
- Presiones inusuales sobre la administración
- Naturaleza del negocio de la entidad
- Factores que afectan la industria en la que opera la entidad

A nivel de saldo de cuenta y clase de transacciones evalúa, por ejemplo:

- Cuentas de los estados contables probables de ser susceptibles a representación errónea
- Complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir usar el trabajo de un experto
- Juicio para determinar saldos de cuentas
- Susceptibilidad de activos a pérdida o malversación
- Terminos en transacciones inusuales y complejas
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario

Los objetivos que persigue el control interno en relación con el sistema de contabilidad son:

- Ejecutar transacciones con autorización de la administración
- Registrar de manera oportuna, transacciones y otros eventos, en el monto correcto, en las cuentas apropiadas y bajo el período contable apropiado.
- Acceder a activos y registrar solo con la autorización de la administración
- Comparar activos registrados con los activos existentes

Las limitaciones inherentes al control interno y sistema de contabilidad, que no permiten obtener evidencia conclusiva a la administración, de que se han alcanzado los objetivos son:

- Que el costo de un control interno no exceda los beneficios que se espera.
- La gran parte de los controles internos son dirigidos a transacciones de rutinas más que a las que no son de rutina.
- Existen errores humanos originados en alguna distracción, descuido, errores de juicio y falta de comprensión de instrucciones.
- Posibilidad de burlar los controles internos por la colusión; de que una persona responsable de ejercer un control interno abuse de esa

responsabilidad; y de que los procedimientos puedan volverse inadecuados por cambios en las condiciones del entorno o la propia entidad.

Al comprender los sistemas de contabilidad y de control interno en la planeación de la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y de su operación. Este conocimiento se obtiene a través de la experiencia previa con la entidad, la investigación con la administración, personal de supervisión y otro personal apropiado en diferentes niveles de la entidad, inspección de documentos y registros del sistema de contabilidad y de control interno, observación de las actividades y operaciones de la entidad.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados por el auditor para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno variarán según:

- El tamaño y complejidad de la entidad y del sistema de computación que ésta tenga.
- Consideraciones sobre importancia relativa.
- El tipo de control interno implicado.
- La naturaleza de la documentación de la entidad de los controles internos específicos.
- La evaluación del auditor del riesgo inherente.

El auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad, así como del ambiente de control y de los procedimientos de control.

Riesgo de Control.

Después de comprender los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería realizar una evaluación preliminar del riesgo de control, a nivel de aseveraciones, para cada saldo de cuenta o clase de transacción, de importancia relativa.

En la evaluación preliminar se evalúa la efectividad del sistema de contabilidad y de control interno que tiene una entidad para prevenir o detectar y corregir las representaciones erróneas de importancia relativa. El riesgo de control nunca será nulo por las limitaciones inherentes al sistema de contabilidad y control interno.

La evaluación preliminar del riesgo de control será alta si el auditor se enfrenta a un sistema de control interno con deficiencias.

El auditor debería documentar en papeles de trabajo de auditoría la comprensión que se obtenga de los sistemas de contabilidad y control interno y la evaluación del riesgo de control.

Las “pruebas de control” se desarrollarán con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad y el diseño de los sistemas de contabilidad y

control interno y la vigencia de los mismos durante el período. En función de los resultados obtenidos luego de efectuar estas pruebas, el auditor determinará si los sistemas de contabilidad y control interno están diseñados y se encuentran operando según la evaluación preliminar.

Previamente a la conclusión de auditoría, el auditor debería considerar si se confirma la evaluación del riesgo de control.

Para una determinación más apropiada del riesgo de auditoría, el auditor deberá realizar una evaluación combinada del riesgo inherente y de control.

Riesgo de Detección.

El riesgo de detección se vincula directamente con los procedimientos sustantivos. El auditor debería considerar la evaluación de los riesgos inherentes y de control al momento de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para minimizar el riesgo de detección, y en consecuencia, el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

Existe una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado de los riesgos inherentes y de control. Si los riesgos inherentes y de control son altos se requerirá un nivel bajo del riesgo de detección para que el riesgo de auditoría llegue a un nivel aceptablemente bajo. Si los riesgos inherentes y de control son bajos, el auditor podrá aceptar un nivel de riesgo de detección más alto que logre mantener el riesgo de auditoría en un nivel aceptablemente bajo.

Independientemente de la evaluación de los riesgos inherentes y de control, el auditor debería efectuar procedimientos sustantivos sobre los saldos de las cuentas y cifras de transacciones significativas. Si de lo anterior surge que el riesgo de detección no puede reducirse a un nivel aceptable, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.

5.4.3.3. DIFERENCIAS CON LA NORMATIVA INTERNACIONAL

Si bien no es el objetivo de este punto, en el que deseamos evaluar las normas desde la perspectiva del riesgo, no podemos dejar de lado el hecho de que tanto a nivel local como internacional se habla de obtener un conocimiento del negocio o entendimiento de la entidad como base del análisis del riesgo en el ente que será auditado.

El tema “entendimiento de la entidad” se trata en forma conjunta con el tema riesgo en la NIA 315 de IFAC, mientras que en la versión vigente a nivel local, está regulado por la NIA 310 “*Conocimiento del Negocio*”, pero no con la extensión y claridad que es explicado en la nueva versión.

El propósito que tiene la NIA 315 es lograr un conocimiento de la entidad, su entorno y su sistema de control interno que le permita identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados

financieros, suficientes para diseñar y efectuar procedimientos adicionales de auditoría.

Como se estableció en el capítulo 3 del presente trabajo, esta NIA enumera una serie de requisitos, en donde:

- Detalla los procedimientos de evaluación del riesgo y determina las posibles fuentes de información sobre la entidad y su entorno.
- Establece que para lograr un entendimiento de la entidad y su entorno el auditor debe comprender aspectos como:
 - factores externos de la industria (regulaciones, etc.)
 - naturaleza de la empresa y conocimiento de sus principales políticas contables
 - objetivos y estrategias de la entidad, así como los riesgos del negocio relacionados con ésta que pueden provocar errores en los estados financieros
 - medición y revisión que realiza la administración del desempeño financiero de la entidad
 - control interno relevante para la auditoría.
- Luego de obtener el entendimiento de la entidad, se requiere que el auditor:
 - identifique los riesgos al nivel de estados financieros y al nivel de aseveraciones
 - relacione estos riesgos con los posibles errores a nivel de aseveración
 - considere la importancia y probabilidad de estos
 - determine si alguno de los riesgos evaluado requieren, a su juicio, alguna consideración especial de auditoría o si existen riesgos para los cuales las pruebas sustantivas no proporcionan evidencia de auditoría apropiada.
- Deberá comunicar a la administración o al gobierno corporativo las eventuales detecciones de debilidades en el diseño o implementación del control interno, así como los casos en los que identifique riesgos de representación errónea no conocidos por la entidad o un proceso inadecuado de evaluación de riesgos por parte de ésta.
- Por último, la NIA requiere que el auditor deberá documentar las discusiones y conclusiones a las que arribe con el equipo de trabajo, los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa a niveles de estados financieros y de aseveración y los riesgos identificados que implican riesgos importantes o riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos no son suficientes entre otros.

La NIA 315, considera además el concepto de Riesgo de Negocio como: “los resultados de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción

importantes que puedan afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias no apropiados”.

El riesgo del negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, e incluye a este último. No todos los riesgos del negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa.

En la NIA 330, mientras tanto, se determinan procedimientos a realizar por el auditor, en respuesta a la evaluación de riesgos de representación errónea de importancia relativa establecidos en la NIA 315, que como se vieron anteriormente estos procedimientos son:

- las respuestas globales,
- los procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración,
- la evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida y,
- la documentación.

5.4.3.4. NUESTRA OPINIÓN

Consideramos que la integración de las normas que regulan el entendimiento de la entidad y el riesgo, logra que se centre dicho entendimiento en el análisis de riesgo y no como un concepto aislado.

En concordancia, con las conclusiones de las comparaciones anteriores de normas locales e internacionales, entendemos que la norma internacional es más clara y precisa.

Además, puntualmente con el tema riesgo, la NIA 400 vigente a nivel local, establece definiciones de los diferentes riesgos y determina cuáles pueden ser controlados por el auditor; mientras que la normativa vigente a nivel internacional, no solo conceptualiza los diferentes riesgos, sino que además indica una serie de requisitos secuenciales, detallados y explícitos que brindan un marco de acción mejor definido al auditor.

Las NIA vigentes a nivel internacional en cuanto a evaluación de riesgos reflejan un proceso detallado y no la mera inclusión de definiciones aisladas, que logran integrar el entendimiento de la entidad, el análisis de riesgo y las respuestas a los riesgos identificados.

En base a la exposición anterior entendemos nuevamente conveniente adoptar a nivel local la normativa internacional.

5.4.4. PLANEACIÓN

5.4.4.1. INTRODUCCIÓN

Actualmente a nivel local la normativa profesional aplicable es la NIA 300 “Planeación”, desde el momento en que entra en vigencia el Pronunciamiento N° 13. Mientras que a nivel internacional está vigente NIA 300 denominada “Planeación de una auditoría de estados financieros” a partir de diciembre de 2004.

Fowler Newton establece que en la etapa de planeamiento se tiene como propósito principal facilitar la presentación de un servicio de calidad, en el cual se respeten las normas profesionales y legales vigentes y que tenga el menor costo posible.

La planeación integra una de las etapas del proceso de auditoría, junto a la ejecución y conclusión. Cada paso se ve condicionado por los resultados obtenidos en los pasos anteriores, siendo éste un proceso lógico. Por lo tanto, la planeación condiciona a la ejecución.

Planear una auditoría es un proceso continuo, que podrá ser modificado como resultado de eventos inesperados, cambios en las condiciones o por la evidencia obtenida al aplicar los procedimientos de auditoría.

El auditor responsable deberá tener una participación importante en esta etapa.

Se comprende por las siguientes subetapas:

Conocimiento del negocio. Antes de aceptar cualquier trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento de la actividad de la empresa, de su gerencia y de sus dueños o accionistas.

Implica entender qué es lo que hace la empresa, cómo lo hace y por qué lo hace de esa manera.

A medida que se avanza en el proceso de auditoría, este conocimiento se amplía y perfecciona. El procesamiento que se haga de la información recolectada en esta etapa será importante para evaluar el riesgo de auditoría, para definir la estrategia de la auditoría y para evaluar la evidencia recogida de la tarea realizada.

Revisión analítica preliminar. Se realizan comparaciones para poder determinar situaciones llamativas o inusuales. Estas situaciones se tienen en cuenta especialmente al definir las áreas de riesgo para la auditoría. Es importante para determinar una situación como llamativa o inusual haber terminado la primera subetapa del conocimiento del negocio.

Estas situaciones permiten identificar las cuentas respecto a las cuales los procedimientos de auditoría deberán enfocarse con mayor precaución.

Identificación de afirmaciones. En los estados contables existen afirmaciones explícitas e implícitas, de existencia o inexistencia, cuantitativas o cualitativas, que el auditor deberá identificar y sobre las que posteriormente opinará.

Definición de objetivos. El auditor tiene como objetivo final emitir un dictamen sobre los estados contables de la empresa. Además define objetivos específicos de auditoría, que determina teniendo en cuenta el objetivo principal, las afirmaciones identificadas precedentemente y las disposiciones legales y normativas.

Estimación de la materialidad preliminar. El auditor debe definir un nivel de materialidad en forma preliminar para poder evaluar si un error afectará su opinión o no. Para definir la materialidad preliminar éste deberá tener en cuenta que, la información a analizar será material si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones de los usuarios de los estados contables.

Identificación de las cuentas significativas. Una vez identificadas las cuentas o componentes significativos de los estados contables por parte del auditor, éste estará en condiciones de plantear los objetivos de auditoría para cada una de ellas.

Estudio y evaluación de los controles internos. Luego de evaluar el sistema de control interno de la empresa el auditor estará en condiciones de establecer si confiará en el mismo o si efectuará más procedimientos sustantivos. En esta etapa el auditor deberá tener, según lo establece la NIA 315, una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficientes para planear la auditoría.

Determinación del riesgo de auditoría. Como se ha establecido anteriormente, el riesgo de auditoría se compone por el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, este último, es el único controlable por parte del auditor. El auditor deberá identificar los riesgos asociados a su labor y tratar de minimizarlos.

Plan general de auditoría. Es el documento en el cual se describe el alcance y la forma en que será conducido el trabajo de auditoría. Deberá ser detallado en forma adecuada para posibilitar el desarrollo de los programas de trabajo.

Desarrollo de los programas de trabajo. En ellos deberá establecerse la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que se efectuarán durante la auditoría, indicando además el tiempo estimado de su trabajo, así como el responsable de su realización. A través de ellos es posible monitorear el avance del trabajo.

5.4.4.2. NORMATIVA LOCAL

La norma local²⁰ define el término planeación como el desarrollo de una estrategia general y un enfoque detallado para establecer la naturaleza, oportunidad y alcance que se espera de la auditoría.

El auditor deberá planear el trabajo de auditoría para que se realice de forma efectiva, ayudando a asegurar que:

- se preste adecuada atención a las áreas más importantes
- los problemas potenciales sean identificados
- el trabajo se complete de forma efectiva
- sea adecuada la asignación de trabajo a los auxiliares

El grado de planeación por parte del auditor, estará en función del tamaño de la empresa, de la complejidad de la auditoría, de la experiencia del auditor con la entidad y del conocimiento del negocio que posea el mismo.

El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría en dónde se describa el alcance y conducción que se espera de la misma.

Dicho plan deberá considerar los siguientes asuntos:

- Conocimiento del negocio.
- Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Riesgo e importancia relativa.
- Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos.
- Coordinación, dirección, supervisión y revisión.
- Otros asuntos, como por ejemplo: negocio en marcha, partes relacionadas, responsabilidades estatutarias, etc.

A continuación, el auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría en donde se expongan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para implementar el plan de auditoría.

Tanto el plan de auditoría, como el programa de auditoría deberían revisarse si es necesario durante el transcurso de la auditoría, pudiéndose modificar a causa de resultados inesperados de los procedimientos de auditoría, registrando las razones que provocaron tales cambios.

²⁰ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Segunda Edición. Mayo 1995. NIA 300

5.4.4.3. DIFERENCIAS CON LA NORMATIVA INTERNACIONAL

En principio, debemos establecer que la normativa internacional le otorga un papel protagónico al equipo de trabajo, a su dirección, supervisión así como a la revisión de su labor, y también enfatiza en las responsabilidades que tiene el socio (auditor).

Además en ella se consideran una serie de actividades preliminares a la planeación que no son contempladas en la normativa local, a saber:

- Antes de planificar la auditoría el auditor debe desempeñar procedimientos sobre la continuación de las relaciones con el cliente y del trabajo específico de auditoría.
- Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo el de independencia.
- Establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

Con respecto a las actividades preliminares a la planeación, solo encontramos que en la NIA 210 “*Términos de los trabajos de auditoría*” vigente en nuestro país se establece que el auditor puede incluir en la carta compromiso arreglos respecto a la planeación de la auditoría.

La NIA 300 “*Planeación de una auditoría de estados financieros*” define las actividades de planeación como una guía para obtener un plan global de auditoría, de manera más detallada y facilita la elaboración del mismo en diferentes aspectos. Estas actividades incluyen: el establecimiento de la estrategia general de la auditoría que implica determinar las características del trabajo, como el marco normativo de referencia, la información que se necesitará atendiendo la industria de que se trate, comprobar los objetivos de informar del trabajo, las fechas límite para comunicar las conclusiones a la administración y determinar dónde debe enfocar sus esfuerzos el equipo de trabajo, así como las áreas de riesgo.

Luego de desarrollar la estrategia de auditoría al auditor le será más sencillo establecer y asignar los recursos necesarios para desarrollar la auditoría ya sea por área específica, así como el uso de miembros del equipo en las diferentes áreas.

Además del establecimiento de la estrategia general de auditoría, las actividades de planeación incluyen: el plan de auditoría, los cambios a decisiones de planeación durante el curso de la auditoría, la dirección, supervisión y revisión, la documentación, y las comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo y con la administración.

Las actividades de planeación y el plan global de auditoría no son actividades secuenciales, sino que se van desarrollando de manera conjunta.

El tiempo requerido para establecer la estrategia general dependerá del tamaño de la entidad y de la complejidad de la auditoría.

En cuanto al objetivo del plan de auditoría, para el Pronunciamiento N° 13 es desarrollar y documentar el plan de auditoría detallando el alcance y conducción esperada de la auditoría. Mientras que a nivel internacional el objetivo del mismo es reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

La NIA 300 “*Planeación de una auditoría de estados financieros*” agrega que de la evaluación de riesgos que hizo el auditor según la NIA 315 “*Entendimiento de la entidad y su entorno y evolución de los riesgos de representación errónea de importancia relativa*” dependerá la extensión y puntualidad de la dirección. A mayor riesgo, más extensa será la dirección, la supervisión y la revisión del trabajo del equipo. En la antigua versión de la NIA 300 solo se sugiere que dentro de los aspectos a tener en cuenta, para llevar a cabo el plan global de auditoría, se encuentran los requerimientos de personal, el número de locaciones, el involucramiento de expertos y de otros auditores, sin tomar en consideración la evaluación del riesgo realizada por el profesional.

Si bien en ambos casos se menciona que los aspectos de la planeación deberán ser documentadas, a nivel internacional se desarrolla con mayor profundidad este tema, indicando lo que se debe documentar y el motivo por el que se realiza dicha documentación.

A nivel internacional se establece además que el auditor puede discutir elementos de la planeación con la administración y el gobierno corporativo, sin comprometer la efectividad de la auditoría al hacer los procedimientos demasiado predecibles. Estas discusiones generalmente incluyen, la estrategia general de auditoría, la oportunidad de la auditoría y las limitaciones de la misma, así como facilitar la conducción y administración del trabajo de auditoría.

Las comunicaciones entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo tienen un tratamiento especial internacionalmente, en la NIA 260 “*Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo*”. En ella se indican diferentes aspectos que se deben comunicar al gobierno corporativo, los asuntos de auditoría que sean de su interés, entre los que se destacan:

- El enfoque general y el alcance global de la auditoría, incluyendo limitaciones esperadas o requisitos adicionales (como se mencionó en la NIA 300).
- Ajustes de auditoría, que sean o no registrados por la entidad, que tengan o pudieran tener, un efecto significativo sobre los estados financieros de la entidad.
- Incertidumbres de importancia relativa, vinculadas a sucesos y condiciones que puedan proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Cabe destacar que la NIA 260 establece que el auditor **no** busca asuntos de auditoría de interés del mando, si los encuentra los comunica. Sería conveniente establecer esto último en la carta compromiso.

Además el auditor deberá comunicar las representaciones erróneas no corregidas, acumuladas durante la auditoría, que la administración no haya considerado de importancia relativa.

5.4.4.4. NUESTRA OPINIÓN

En este caso también entendemos que sería conveniente adoptar la normativa internacional como norma local.

A nivel internacional la planeación se plantea como un proceso sistemático, continuo e iterativo. Se desarrollan con mayor profundidad los conceptos, facilitándole al auditor efectuar dicho proceso.

Si bien en ambas normativas se establece que el auditor deberá planear la auditoría de forma que el trabajo se realice efectivamente, nuestra decisión de recomendar la aplicación de la nueva versión de la NIA 300 también se basa en que, actualmente a nivel internacional, el plan de auditoría se desarrolla enfocado al objetivo de minimizar riesgos a un nivel aceptablemente bajo, mientras que en la NIA vigente a nivel local este plan se desarrolla solo con la finalidad de planificar la auditoría y que el auditor se organice en la realización de su trabajo.

Por último, nos parece adecuado destacar que el auditor no debe buscar asuntos de auditoría de interés para los encargados del gobierno corporativo, si los encuentra debe comunicarlos, como lo sugiere la NIA 260. Creemos conveniente que este aspecto se mencione explícitamente en la normativa.

5.5. DIFERENCIAS EN LA NORMATIVA QUE REGULA EL INFORME

5.5.1. INTRODUCCIÓN

En cuanto a la normativa que regula el informe del auditor, lo primero que se identifica es que se han incorporado normas internacionales que tratan nuevos puntos o que profundizan en los anteriores. Según el pronunciamiento 13 del Colegio de Contadores y Administradores del Uruguay, o sea la normativa profesional local, las NIA que regulan el informe del auditor son: NIA 700 “*Dictamen del auditor sobre estados financieros (NIA 13)*” y la NIA 720 “*Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados (NIA 14)*”.

En la actualidad, a nivel internacional la NIA 700 fue sustituida por la NIA 700 Revisada “*El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general*”, para dictámenes de auditorías

fechados en o después del 31 de diciembre de 2006 y por la NIA 701 “*Modificaciones al dictamen del auditor independiente*”, se agrega la NIA 710 “*Comparativos*” y se mantiene el contenido de la NIA 720 “*Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados*” para auditorías fechadas luego del 15 de diciembre de 2004.

5.5.2. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA LOCAL E INTERNACIONAL

Dentro de la normativa que regula el informe de auditoría se aprecian diferencias en la estructura del informe. Mientras que según la normativa profesional local las responsabilidades tanto de la administración como las del auditor se incluyen dentro del párrafo introductorio del informe, en la NIA 700 Revisada esas responsabilidades son consideradas en párrafos independientes dentro del informe.

La estructura del informe según la normativa local es la siguiente;

El dictamen debería contener:

- a) título,
- b) destinatario,
- c) entrada o párrafo introductorio:
 - identificación de los estados financieros auditados,
 - una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor,
- d) párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría):
 - una referencia a las NIA o normas o prácticas nacionales relevantes,
 - una descripción del trabajo que el auditor desempeñó
- e) párrafo de opinión que contiene una expresión de opinión sobre los estados financieros,
- f) fecha del dictamen,
- g) dirección del auditor, y
- h) firma del auditor.

Según la normativa internacional los elementos del dictamen del auditor en una auditoría conducida de acuerdo a NIA son:

- a) Título.
- b) Destinatario.
- c) Párrafo introductorio.
- d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- e) Responsabilidad del auditor.
- f) Opinión del auditor.

- g) Otras responsabilidades de información.
- h) Firma del auditor.
- i) Fecha del dictamen del auditor.
- j) Dirección del auditor.

Globalmente el enfoque de la normativa también cambió, mientras que a nivel local se mantiene un enfoque más flexible en donde se sugieren determinados contenidos (se utiliza frecuentemente el término “el dictamen debería”) a nivel internacional la posición es otra, no dejando a opción del auditor ciertos aspectos del dictamen (frecuentemente se utiliza el término “el dictamen deberá”).

Puntos en los que es notoria la flexibilidad de la normativa local.

La NIA vigente según el Pronunciamiento N° 13 establece que puede ser apropiado usar el término “dictamen del auditor independiente” en el título del informe. La NIA 700 Revisada establece que el título debe indicar claramente que se trata del dictamen del auditor independiente, no evalúa la conveniencia de usar el término, sino que exige que lo contenga.

Además a nivel internacional se exige que el dictamen identifique claramente:

- La entidad cuyos estados contables se han auditado.
- Estados contables objeto del análisis incluyendo el título de cada uno de ellos.
- Un resumen de las políticas contables importantes.
- Fecha y período cubierto por los estados contables.

Mientras que a nivel local se establece que el dictamen debería contener los ítems anteriores.

Adicionalmente la NIA 700 Revisada expresa que en una auditoría se deberá evaluar políticas contables, estimaciones contables y desempeñar procedimientos de auditoría para obtener evidencias sobre montos y revelaciones contables. En cuanto a las responsabilidades se declara en el dictamen que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados contables con base en la auditoría, mientras que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Con respecto a los puntos precedentes la normativa local sugiere incluirlos en el dictamen, reflejando nuevamente la mayor flexibilidad de la normativa local con respecto a la internacional.

La NIA 700 Revisada contempla la evaluación del sistema de control interno de la entidad, mientras que a nivel local no se menciona. Establece que el auditor al evaluar el riesgo considerará el control interno relevante a la preparación y presentación de los estados financieros, estableciendo que el propósito de esta evaluación no es expresar una opinión sobre el sistema de control interno de la entidad. Si así fuera, debe prescindir de esta última aclaración.

Esta NIA establece además que si la normativa de un país requiere informar sobre responsabilidades adicionales del auditor esto debe tratarse en un párrafo separado luego de la opinión. En la normativa local ni siquiera se contempla esta situación.

La normativa internacional indica que el dictamen del auditor deberá ser por escrito, además se contempla la existencia de normas de auditoría de una jurisdicción o país específico mientras, que la norma local no establece nada al respecto.

En términos generales no existen diferencias significativas entre la normativa profesional local y la internacional en lo referente a modificaciones al dictamen del auditor independiente, salvo cuando se desarrollan los asuntos que no afectan la opinión del auditor.

En este caso también se manifiesta la mayor flexibilidad de la NIA 700 vigente según el Pronunciamiento N° 13 con respecto a la NIA 701 del IFAC. Mientras que la primera establece que ante un problema de negocio en marcha el auditor debería modificar su dictamen añadiendo un párrafo de importancia relativa al respecto, la segunda indica que el auditor deberá incluir dicho párrafo ante un eventual problema de negocio en marcha.

Otra diferencia encontrada en esta sección se refiere a la terminología utilizada en la normativa, a saber:

<u>Según Normativa Profesional Local</u>	<u>Según Normativa Internacional</u>
Opinión limpia	Opinión no Calificada
Opinión con salvedad	Opinión Calificada

Aunque esta diferencia no se entiende relevante al momento de evaluar la conveniencia de la adopción a nivel local de las NIA del IFAC.

Un tema no contemplado por la normativa local es el referente a comparativos de estados financieros, incorporado a la normativa internacional en la NIA 710 del IFAC, tema que fue tratado en el capítulo 3 “Normas de Auditoría” del presente trabajo.

Estos comparativos proporcionan información a terceros interesados en la información que brindan los estados contables, para que los usuarios de la información contable puedan determinar cambios y tendencias de la entidad por un periodo de tiempo y así poder tomar sus decisiones.

5.5.3. NUESTRA OPINIÓN

Entendemos que no hay contradicciones entre la normativa local e internacional, aunque esta última es más clara y precisa que su antecesora.

La norma internacional indica que las responsabilidades del auditor y de la administración deben establecerse en párrafos independientes, mientras que anteriormente se incluían dentro del párrafo introductorio. Este tratamiento nos parece adecuado, ya que resalta la importancia que el nuevo cuerpo normativo le da a la asignación de las responsabilidades, lo que no implica que antes no existiera esta asignación en los informes emitidos a nivel local.

En este tema (normativa sobre el informe que emite el auditor) nos encontramos en muchas ocasiones con que la normativa local es más flexible en la incorporación de aspectos que a nuestro entender son relevantes, como por ejemplo:

- Establecer que los estados contables son responsabilidad de la administración y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los mismos.
- Indicar claramente cuáles son los estados contables objeto de la auditoría, a que entidad pertenecen, el título de cada uno de ellos así como la fecha y período que cubren.
- Un resumen de las políticas contables relevantes.
- La incorporación de un párrafo para resaltar un asunto de importancia relativa ante un posible problema de negocio en marcha.

Nuestra intención no es decir que antes no se trataran estos asuntos en el dictamen, sino que la norma local lo sugiere, mientras que la normativa internacional indica claramente que el dictamen debe contener dichos aspectos, que consideramos totalmente relevantes y que deben estar presentes en el informe.

La NIA 700 Revisada establece que el auditor analiza el control interno de la entidad durante la evaluación de riesgos, pero debe aclarar que su objetivo no es expresar una opinión sobre el sistema de control interno en el caso de que así sea. Esta consideración de la norma plantea dos escenarios, en los que es perfectamente identificable por el lector del informe si el auditor expresó o no una opinión sobre el control interno de la entidad.

Finalmente, por lo expresado anteriormente, consideramos conveniente adoptar a nivel local la normativa internacional en lo que respecta a informe de auditoría.

6. OTROS SERVICIOS PROFESIONALES

Además del informe de auditoría el Contador Público puede prestar otros servicios con el objetivo de brindar confiabilidad a la información que surge de una empresa, que puede ser económica, financiera o de otro tipo.

Estos trabajos profesionales tienen un alcance diferente al de una auditoría y se dan a conocer como servicios relacionados.

A nivel local, se ocupa del tema el Pronunciamiento N° 15 del CCEAU donde se detallan los diferentes tipos de informes que emite el contador.

Los servicios relacionados que se tratan en este trabajo monográfico son el de revisión limitada, compilación y procedimientos de auditoría previamente acordados, pero no son los únicos. Estos se diferencian según objetivos, alcances y grado de confiabilidad que proporcionan.

El producto final de cada trabajo, o sea el informe que realiza el contador, es donde se establecen las conclusiones a las que llega, estableciendo también el alcance del trabajo, el objetivo e identificando la información objeto de examen por él.

6.1. REVISIÓN LIMITADA

6.1.1. NORMATIVA PROFESIONAL

A nivel local, la revisión limitada está regulada en el Pronunciamiento N° 5 del CCEA, mientras que internacionalmente la Norma Internacional de Trabajos para Revisión del IFAC que se ocupa del tema, es la 2.400 "*Trabajos para revisar estados financieros*".

6.1.2. NORMATIVA LOCAL

6.1.2.1. CONCEPTO

Dentro de la definición de revisión limitada así como de otros trabajos que realiza el profesional universitario tenemos 4 elementos comunes que son: el sujeto, el objeto, la acción y el producto final.

El sujeto es el profesional que realiza el trabajo, este debe cumplir determinadas características que se establecen en el pronunciamiento dentro de las normas referidas a la persona.

El objeto es aquella información que está bajo examen por parte del profesional actuante.

La acción es sobre el objeto, o sea la información bajo examen. Esa acción se llevará a cabo mediante procedimientos que son establecidos en el pronunciamiento dentro de las normas relativas al trabajo.

Por último, tenemos el producto final del trabajo, denominado informe de revisión limitada. En este informe se darán a conocer las conclusiones a las que se lleguen acerca de si existe o no apartamientos significativos en la aplicación de normas contables adecuadas. En el pronunciamiento se exponen, dentro de las normas relativas al informe, las particularidades del mismo.

Lo que marca la diferencia con otros trabajos que son emitidos por contador público no es la presencia de estos 4 elementos, ya que en todos están presentes, sino la definición que cada elemento tenga dentro del trabajo realizado.

Varios organismos brindan diferentes definiciones que coinciden en la presencia de los cuatro elementos.

Por lo tanto, la revisión limitada es el trabajo realizado por un Contador Público, que consiste en la realización un conjunto de procedimientos para examinar la información contable que se presenta en los estados contables y así arribar a una conclusión. Conclusión acerca de si ha encontrado o no apartamiento significativo en cuanto a las prácticas, normas contables adecuadas u otros hechos que se presenten y que están afectando a los estados contables de manera sustancial. Con esto se obtiene el informe, que es el producto final del trabajo realizado, donde aparecen las conclusiones, procedimientos realizados, la información objeto de examen, etc.

Este trabajo es de menor alcance con respecto al de una auditoría porque brinda menor certeza sobre la información contenida en los estados contables, pero mayor al de una compilación.

A diferencia del dictamen se concluye por la negativa, que “no” se encuentra apartamiento significativo. En éste la opinión es positiva dando a conocer que “los estados contables presentan razonablemente...”.

6.1.2.2. NORMAS RELATIVAS A LA PERSONA

La persona que lleve a cabo un trabajo de este tipo debe presentar las siguientes características:

- tiene que ser Contador Público egresado de la Universidad de la República o con título reconocido por la misma (no puede ser Economista);

- poseer entrenamiento técnico y capacidad profesional suficiente como para llevar a cabo dicho trabajo. Es necesario, además, tener experiencia en la realización de estos trabajos, la que se obtiene trabajando en firmas que realicen auditorías o revisiones limitadas;
- tener cuidado y diligencia profesional al realizar la revisión limitada, hacer las cosas como hay que hacerlas;
- ser imparcial y objetivo en lo que se examina cualquiera sea la relación que se tenga con los estados contables examinados.

En este pronunciamiento no se exige la **independencia** por parte del profesional actuante, basta con la actitud imparcial y objetiva. Esto es diferente al caso de la auditoría donde el profesional sí debe ser independiente de la empresa a la que presta el servicio, no dando así lugar a opacar su opinión. Con esto se amplía la posibilidad de la empresa de elegir al profesional que ella considere aceptable.

6.1.2.3. NORMAS RELATIVAS AL TRABAJO

Los procedimientos en una revisión limitada son expuestos de forma taxativa. El alcance de trabajo debe contener por lo menos:

- El conocimiento del negocio, que implica obtener un conocimiento de la actividad económica de la empresa. Se deberá informar a qué se dedica, qué vende, qué produce, cuál es su principal mercado, cuál es su infraestructura, etc.
- Las normas contables que aplica (NIC) según el sector o ramo al que la empresa pertenezca.
- La lectura de los aspectos legales a través de estatutos para el caso de Sociedades Anónimas, contratos para S.R.L., actas de asambleas o directorios, y otros documentos. Con esto se forma un conocimiento básico del marco jurídico de la empresa y las decisiones que los representantes toman, para determinar si éstas afectan de forma significativa los estados contables de la empresa. Se puede establecer, con este procedimiento, el tipo de sociedad que está examinando, quiénes la representan, etc. No es un procedimiento que le implique al contador mucho costo en tiempo.
- Organigramas y manuales de procedimiento, saber quién subordina a quién, cuál es el circuito de cada actividad, etc. Aquí se encuentra implícitamente el tema del control interno. A pesar de no hacerse una evaluación al sistema de control interno se intenta ver la organización de la administración y la confiabilidad del sistema de información.

Estos primeros 4 aspectos que debe contener el trabajo, son de conocimiento general, se refieren al conocimiento del negocio, de la actividad, de la empresa, por parte del profesional actuante.

Los procedimientos siguientes son más específicos. Con ellos se podrán determinar las desviaciones significativas que hayan con respecto a las normas contables adecuadas, por lo tanto, estos procedimientos son específicamente contables.

- Cotejar los estados contables con los respectivos registros contables de forma de verificar que la información contenida sea reflejo fiel de los registros contables. No es parte de este procedimiento determinar la razonabilidad de las cifras que se contiene en cada rubro cotejado, es solo verificar si los estados contables son adecuados según los registros contables. Por ejemplo, cuando se realiza un control de balance con los mayores.
- Razonabilidad de cuentas relacionadas, efectuando una revisión analítica de los estados contables, evaluando la adecuación de los rubros relevantes, realizando comparaciones y relaciones entre cuentas, considerando también información presupuestal o datos no contables. La revisión analítica es de importancia en este trabajo porque se convierte en el principal elemento que da información al profesional. El análisis conceptual se basa en su criterio profesional, por lo tanto es de suma importancia la experiencia que tenga. Por ejemplo, que el IVA ventas se corresponda con las ventas, que las cargas sociales cierren con los sueldos. Además evaluar la razonabilidad con las cifras del año anterior, si se mantuvo la estructura, etc.
- Políticas contables (tiene que ver con el sensor), ver qué políticas aplica la empresa, si las cumple. Es importante investigar y determinar si las políticas y normas contables que aplica la empresa son las adecuadas, evaluando si la información está expuesta correctamente en los estados contables. La exposición está incluida dentro de normas contables pero en este trabajo se le da mayor compromiso al profesional, en cuanto a que se le pide que dé su juicio con respecto a la exposición de la información que contienen los estados contables.
- Ver hechos posteriores a la fecha de balance hasta la fecha que se entrega el informe, que puedan afectar significativamente la información contenida en los mismos. Es un procedimiento que da una fuente importante de información al igual que en el trabajo de auditoría. Es responsabilidad del contador que hace el trabajo, determinar eventuales hechos que tengan efecto en los estados contables, evaluando el mismo, y observando además si se aparta o no en la aplicación de normas contables adecuadas. Esta responsabilidad se termina al finalizar el trabajo en la empresa, quedando plasmado en la fecha del informe de revisión.

Los dos puntos que continúan son procedimientos que abarcan el alcance del trabajo en cuanto a aspectos formales, donde el contador obtiene manifestaciones de la gerencia y de terceros.

- Carta de representación, es la carta entregada por la gerencia al auditor. En ella, la gerencia declara que se entregó toda la

información, que los estados contables son ciertos, etc. Debe ser entregada al auditor en forma escrita, declarando la responsabilidad que ésta tiene frente a los estados contables revisados y donde se da a entender que la información que dichos estados contables contienen surge de la aplicación normas contables adecuadas. También declara la veracidad e integridad de la información que ésta da al profesional actuante. Es usada al igual que en la auditoría, ya que no es posible obtener absoluta certeza de que los estados contables no tienen apartamiento de normas contables adecuadas por parte del profesional actuante.

- Carta de abogado o de otros profesionales vinculados, se le solicita a los abogados que se expresen sobre los juicios favorables o en contra que tiene la empresa, posibilidades de cobro, montos, garantías, honorarios que debe pagar. En el caso de otros profesionales, corresponde la solicitud cuando la empresa, por ejemplo, terceriza servicios. Pueden ser ingenieros u otros. Es importante solicitar un informe a los asesores legales.
- Otros procedimientos, todos aquellos que el profesional considere necesarios para la realización de su trabajo. En este último procedimiento mínimo que fija la norma profesional, se le permite al contador profundizar en el trabajo realizando procedimientos adicionales que éste considere necesarios para terminar su trabajo. Y así poder brindar una opinión de si existen o no apartamientos significativos en la aplicación de normas contables aplicadas.

Taxativamente no se está obligado a realizar pruebas verificando el control interno, por lo tanto, se puede decir que la revisión limitada va a tener un enfoque sustantivo aunque es diferente al de una auditoría. Se lo entiende sustantivo por el hecho que no hay verificación de controles, de si estos funcionan bien o no.

6.1.2.4. NORMAS RELATIVAS AL INFORME

Las normas referidas al informe de revisión limitada establecen los elementos mínimos que éste debe contener:

- No se establece el título como elemento mínimo, pero se entiende necesario para todo informe dejar claro a qué trabajo se está haciendo referencia.
- Lugar, fecha y destinatario son los elementos formales que debe tener en cuenta.
 - Destinatario: dirigirlo a la persona que solicitó dicho trabajo.
 - Lugar: aquel donde se desarrolla el trabajo.
 - Fecha: es importante fijar correctamente la fecha ya que ésta delimita la responsabilidad del profesional que realiza el trabajo, al tomar conocimiento de la ocurrencia de hechos posteriores a la fecha de los estados contables.

- Párrafo donde se identifican los estados contables sujetos a revisión. Los estados contables deben ser identificados en este párrafo, estableciendo el nombre de cada uno, así como el nombre del ente al que pertenece y la fecha o período que abarcan. De esta forma, se deja claro cuáles son los estados que han sido revisados.
- Constancia que los estados contables fueron confeccionados por la empresa y no por el profesional actuante. Esto se refleja en la carta de la gerencia. A partir de lo anterior se deja claro que las afirmaciones contenidas en los estados contables son responsabilidad de la gerencia que es quien emite dichos estados y estos son entregados al profesional como información para que pueda realizar su trabajo. El profesional realiza un trabajo sobre los estados contables pero no es responsable de las afirmaciones que estos contienen.
- En los casos en que corresponda, se debe agregar un párrafo en el que se indique que los estados contables no han sido reexpresados contemplando la pérdida del poder adquisitivo en la moneda. Según la NIC 29, vigente en Uruguay, los estados contables deben ajustarse por inflación.
- Constancia de que el presente trabajo de revisión limitada es realizado bajo la aplicación del Pronunciamiento N°5 y no bajo las normas del IFAC.
- Como consecuencia de que el trabajo que se realiza, por parte del profesional actuante, no es una auditoría, se debe dejar constancia en un párrafo que el profesional no emite una opinión sobre los estados contables examinados, debe manifestar si estos estados contables representan razonablemente la situación patrimonial y los resultados de la entidad, de acuerdo con normas contables adecuadas.
- Párrafo que indique que no se encontraron apartamientos significativos a las normas contables de referencia. En caso de que éstas existan se deben mencionar y cuantificar su efecto sobre los estados contables.
- Se debe indicar, en un párrafo, la relación que existe entre el profesional que realiza la revisión y la empresa que emite los estados contables examinados.
- Firma del Contador Público.
- Cuando el profesional actuante no pueda cumplir con los procedimientos mínimos debe expresarlo en su informe al referirse al alcance del examen. Si por esta circunstancia no puede arribar a una conclusión, debe indicar que se abstiene de expresar en el informe que no existen manifestaciones significativas que establecer. Sin perjuicio de lo anterior, en los casos en que a pesar de las observaciones hubiera logrado el grado de seguridad indicado, debe cuantificar su efecto si correspondiere.

Dentro de la normativa se incluye un ítem referente a los papeles de trabajo, estableciendo que el profesional actuante debe documentar todas las tareas realizadas, así como aquellas evidencias que se obtengan en los procedimientos realizados en la revisión. Estos serán los que respalden las

conclusiones a las que llegó, así como todo documento relacionado con la revisión: la carta de representación, informes de profesionales vinculados, etc. También se establece que el período por lo cual se deben conservar los documentos es de 5 años como mínimo.

6.1.3. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA PROFESIONAL LOCAL Y LA INTERNACIONAL

La diferencia más notoria identificada entre la normativa local e internacional recae en el **requisito de independencia**. Mientras que en el primer caso no se le exige esta condición al profesional, la ISRE 2400 establece que el auditor deberá cumplir con el “Código de Ética para Contadores Profesionales” emitido por la IFAC, estableciendo además que los principios éticos que regirán las responsabilidades del auditor serán:

- independencia;
- integridad;
- objetividad;
- competencia profesional y debido cuidado;
- confidencialidad;
- conducta profesional; y
- estándares técnicos.

El IFAC, a través de su código de ética¹, define la independencia mediante los conceptos de independencia mental e independencia aparente.

Independencia mental es *“el estado mental que permite el suministro de una opinión sin estar afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad y ejercite su objetividad y escepticismo profesional”*.

La independencia aparente *“se logra cuando no existen hechos y circunstancias que por su importancia lleven a un tercero razonable, informado y conocedor de toda la información relevante...a concluir, sobre bases razonables, que se encuentran comprometidas la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma o de un miembro de un equipo de auditoría (u otros servicios de credibilidad).”*

En base a las definiciones precedentes, Fowler Newton² concluye que: la circunstancia de que la independencia mental del profesional no esté comprometida no es suficiente, porque la credibilidad del trabajo del auditor dependerá de lo que perciban sus usuarios, y ellos no tienen cómo saber si

¹ IFAC, Código de Ética para Contadores Profesionales (revisado en noviembre de 2001)

² FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de Auditoría*. Tomo I. Tercera Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

existe ésta independencia mental. Por lo tanto, “*el auditor debe ser independiente y además parecerlo*”.

El informe de auditoría, como ya se vio, requiere que el profesional que lo realiza cumpla con el requisito de independencia, se trata de un informe que tiene mayor alcance que el de revisión limitada. El profesional que realiza el informe de auditoría también posee un alto grado de especialización y muchas horas de dedicación al trabajo que implica elaborar el mismo. En tal sentido el informe de auditoría también requiere un mayor costo para quienes contratan este servicio en comparación con los servicios relacionados.

En Uruguay, casi el 97%³ de las empresas son micro o pequeñas empresas, por lo que existe un informe alternativo al de auditoría, con menor alcance, que representa un menor costo para las mismas. Dicho informe es el de revisión limitada.

Las micro y pequeñas empresas en nuestro medio requieren un profesional con capacidad técnica global, y en general no están dispuestas a asumir mayores costos. Esta afirmación acompaña la realidad empresarial de nuestro país.

Por lo anterior, básicamente fue que se excluyó el requisito de independencia a la hora de establecer la normativa profesional que regula la labor del contador cuando realiza el informe de revisión limitada y el resto de los servicios relacionados.

Esta postura intentó contemplar las necesidades empresariales y a su vez permitirle a los contadores asesorar a una misma empresa en varias áreas, sin necesidad de recurrir a un especialista, requisito que se reserva solo a ciertas empresas (las que requieren informe de auditoría).

A nivel profesional también existe otra postura, que no fue la adoptada en cuanto al requisito de independencia, pero que nuevamente se encuentra en discusión entre los profesionales.

Muchos de ellos entienden que la especialización, está ligada a la calidad de la información, a la transparencia y a la responsabilidad que tienen los empresarios frente al resto de la sociedad, por la información contable de sus respectivas organizaciones. Por lo tanto, entienden que el profesional que realiza el informe de revisión limitada debe ser independiente y lograr un nivel de especialización adecuado.

Por otro lado, consideran que no se debe tomar como un axioma el hecho de que los empresarios no pueden (o no están dispuestos a) asumir mayores costos; el trabajo del contador actuante debe valorizarse, reconociéndose su trabajo, dedicación y la responsabilidad que implica para él realizar el informe.

³ Fuente: Instituto Nacional de Estadística “Uruguay en cifras 2009” en donde se establece que de un total de 120.576 empresas en el Uruguay 102.116 son micro empresas y 14.518 son pequeñas empresas

Otra diferencia que se observa entre la normativa local e internacional radica en el tratamiento que cada una de ellas le da al **escepticismo profesional**⁴.

En el Pronunciamiento N° 5 se establecen los requisitos exigidos al profesional actuante, además, aspectos relacionados con el alcance del trabajo, donde se indican los procedimientos que como mínimo deben efectuarse al realizar este informe y por último se establecen los elementos que debe contener el informe de revisión limitada. Pero en ningún momento se le exige o siquiera se le sugiere al profesional adoptar una postura de escepticismo profesional. Esta postura, sin embargo, sí se sugiere a nivel local en el Pronunciamiento N° 13, pero para el caso de informe de auditoría exclusivamente.

La ISRE 2400⁵, en su párrafo 6, establece que *“el auditor deberá planear y desempeñar la revisión con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén presentados erróneamente de manera relativamente importante”*.

Por otra parte, el producto del informe de revisión limitada será la expresión de sus conclusiones por parte del profesional en la forma de **certeza negativa**. O sea que el informe, contendrá un término similar a *“no ha surgido a mi atención nada que me haga creer que los estados financieros que se acompañan no den un punto de vista verdadero y justo de acuerdo a...”*. Aunque no lo establece expresamente el pronunciamiento, en la práctica profesional local en el informe de revisión limitada el profesional expresa sus conclusiones mediante esta certeza negativa. Sin embargo, en la ISRE 2400, sí se remarca en varias oportunidades.

Por último, en ambos casos, la normativa establece que el profesional debe documentar los asuntos importantes, o sea, preparar papeles de trabajo que respalden sus conclusiones. A nivel local, el Pronunciamiento N° 5 indica que estos papeles deben ser conservados por el profesional por un período de 5 años, mientras que la norma internacional no indica cuál es el plazo en que deberá conservarse esta documentación.

6.1.4. NUESTRA OPINIÓN

Consideramos recomendable adoptar en nuestro medio la normativa internacional que regula el informe de revisión limitada.

Particularmente, respecto al requisito de independencia, entendemos que debería adoptarse como tal, teniendo en cuenta que las recomendaciones en

⁴ Este concepto fue visto al analizar la NIA 200 en su versión de 2006 en el Capítulo 5 “Dictamen de Auditoría” del presente trabajo.

⁵ IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos*. Publicación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.

cuanto a la adopción de las normas internacionales siempre las hemos hecho pensando en entidades de mediano y gran tamaño, cuya información contable pueda afectar a terceros involucrados.

En nuestro país, y partiendo de la base de que el 97%⁶ de las empresas son micro o pequeñas, la mayoría de las empresas requieren los servicios de profesionales con capacidad técnica global. O sea, que la mayoría buscan un contador que pueda brindarles servicios como la realización de estados contables, liquidación de impuestos e incluso, cuando les es requerido, la realización del informe de revisión limitada.

Cabe acotar además, que la mayoría de los profesionales en nuestro medio, ejercen la profesión en varias de estas áreas. Por lo tanto, es habitual que el contador que realiza el informe de revisión limitada también preste esos otros servicios.

De acuerdo con la opinión de Fowler Newton⁷, por analogía al informe que estamos analizando: no basta con que el profesional sea independiente, sino que debe aparentarlo.

Entendemos que a la vista de los usuarios del informe, puede que no genere todas las garantías deseadas el hecho de que quién confeccione los estados contables sea la misma persona que los revisa y concluye si fueron realizados cumpliendo las normas de referencia.

Por todo lo expuesto consideramos que la independencia es un requisito a incorporar a nivel local, para dar garantías adicionales a los usuarios de dichos informes, para lograr transparencia y mayor calidad de la información que en él se incluye.

Por último, y como excepción a las recomendaciones de adoptar la normativa internacional que hemos hecho a lo largo de nuestro trabajo, pensamos que sería conveniente mantener el plazo de conservación de los papeles de trabajo por un período de 5 años, ya que esto va en concordancia con el requerimiento que tienen las empresas de guardar la documentación por igual período.

⁶ Fuente: Instituto Nacional de Estadística “Uruguay en cifras 2009” en donde se establece que de un total de 120.576 empresas en el Uruguay 102.116 son micro empresas y 14.518 son pequeñas empresas.

⁷ FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de Auditoría*. Tomo I. Tercera Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

6.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PREVIAMENTE ACORDADOS

6.2.1. NORMATIVA PROFESIONAL

La normativa profesional aplicable en el Uruguay se encuentra en el Pronunciamiento N°17 del CCEAU “*Procedimiento de auditoría previamente acordado*”.

En el ámbito internacional este tema es considerado dentro de la Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400 del IFAC.

6.2.2. NORMATIVA LOCAL

6.2.2.1. CONCEPTO

Los procedimientos previamente acordados pueden ser sobre elementos, cuentas, partidas o información contable y no contable especificada.

Estos procedimientos específicos son acordados entre el profesional actuante y la empresa, o terceros interesados. Los terceros interesados pueden ser organismos de contralor, aquellos que deseen invertir en la entidad, instituciones financieras, etc. Se entiende, por lo tanto, que el trabajo que se realiza cubre una necesidad para determinados usuarios específicos, existiendo diversos motivos que impulsen su solicitud dependiendo, del usuario del informe emitido.

El profesional deberá informar sobre los resultados que surjan de la aplicación de los procedimientos acordados.

No es tarea del profesional emitir opinión alguna ni sacar conclusiones de revisión limitada. Serán las partes las que saquen sus propias conclusiones luego de evaluar los procedimientos realizados y los hallazgos encontrados por el profesional actuante.

El profesional deberá cumplir, según lo establece el Pronunciamiento N° 17, con determinadas normas en cuanto a su persona, a su trabajo y al informe que emite.

6.2.2.2. NORMAS RELATIVAS AL PROFESIONAL

Se consideran cinco requisitos que el profesional debe cumplir para llevar a cabo el trabajo:

- Poseer título de Contador Público o equivalente con reconocimiento dentro del Uruguay.
- Tener idoneidad técnica y capacidad profesional para realizar el trabajo.
- Tener cuidado y diligencia profesional, tanto en el trabajo que lleva a cabo, como en el informe que emite.
- Mantener una debida confidencialidad
- Tomar una actitud objetiva e íntegra

6.2.2.3. NORMAS RELATIVAS AL TRABAJO

Con respecto a las normas relativas al trabajo que realiza el profesional, se considera que los procedimientos a llevar a cabo, en este tipo de trabajo, pueden ser *“investigación y análisis, nuevos cálculos, comparaciones y otras tareas de verificación de exactitud, observación, inspección, obtener confirmaciones”*⁸.

Es aconsejable, que previamente estos procedimientos deban estar claramente establecidos en el contrato de servicios profesionales. Es imprescindible que el profesional obtenga una carta de representación de la gerencia donde se establezca la veracidad e integridad de la información entregada para llevar a cabo el trabajo.

El alcance que este trabajo corresponde a los procedimientos acordados entre las partes involucradas que recibirán copia del producto final del servicio prestado.

Los hallazgos obtenidos serán la base para el informe que el profesional emitirá.

6.2.2.4. NORMAS RELATIVAS AL INFORME

El informe debe contener, como mínimo, los siguientes elementos:

- Lugar y fecha de emisión, título y destinatario del informe. Se titula, generalmente, “Informe de procedimientos de auditoría previamente acordados”. El destinatario será quien contrató el servicio.

⁸ <http://www.ccea.com.uy/pronunciamentos>

- Párrafo identificando la información específica contable o no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.
- Constancia de que los procedimientos que se aplicaron fueron los acordados entre las partes, o sea, el profesional y la dirección de la entidad o aquellos terceros interesados, usuarios de la información.
- Indicar en un párrafo las normas profesionales que regulan el trabajo realizado, lo que significa tomar como base el Pronunciamiento N°17.
- Si corresponde, dejar constancia que el profesional no es independiente.
- Marcar el propósito por el cual fueron llevados a cabo los procedimientos acordados.
- Registro de todos los procedimientos específicos realizados.
- Detalle de los hallazgos encontrados por los procedimientos realizados, indicando errores y excepciones encontrados.
- Manifestación de que el trabajo realizado no es ni una auditoría ni una revisión limitada de estados contables, y que por lo tanto no se emite opinión de auditoría ni informe de revisión limitada.
- Dejar constancia que de haber aplicado, el profesional, otros procedimientos adicionales, podrían haber surgido otros datos, hallazgos que ameritaran ser informados.
- Párrafo restringiendo el uso del informe solo a los que contrataron el servicio con el profesional, acordando los procedimientos a realizar.
- Mención en un párrafo, de que el informe considera solo a los elementos, cuentas, partidas o información contable y no contable especificados, no pudiendo extenderse las conclusiones al resto de los estados contables como un todo.
- Firma del profesional actuante en el trabajo. Este punto es de carácter formal.

Por último, en el pronunciamiento se establece el tratamiento de los papeles de trabajo que el profesional actuante recopila durante su trabajo, estableciendo que éste debe conservarlos en su poder por un período mínimo de cinco años. De esta forma respalda los procedimientos realizados, los hallazgos encontrados, así como los documentos que estén relacionados con el trabajo efectuado.

6.2.3. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA LOCAL Y LA INTERNACIONAL

En este informe, el tratamiento dado en la norma local no difiere sustancialmente del dado por la normativa internacional ISRS 4400.

Es importante destacar que en este caso no existen diferencias en cuanto al requisito de independencia exigido al profesional actuante, en ambos casos se contempla la posibilidad de que el profesional sea o no independiente. Para el caso internacional, el requisito de independencia puede ser pactado en el contrato de acuerdo de servicios profesionales, mientras que a nivel local,

cuando corresponda, el profesional debe dejar constancia de que no es independiente.

Al igual que en el resto de los informes, se le exige al profesional documentar en papeles de trabajo, los asuntos importantes y en los que basó el informe emitido. Una salvedad, es que en el caso de la norma local, y en concordancia con el requisito legal de conservación de la documentación de una empresa, se le exige al profesional que guarde estos papeles de trabajo por un período de 5 años.

6.2.4. NUESTRA OPINIÓN

En este caso, entendemos que es indiferente aplicar una u otra norma, ya que en términos generales establecen lo mismo.

Sin embargo, como en los casos anteriores hemos concluido recomendar la adopción de la normativa internacional a nivel local, no nos parece razonable, excluir de dicha recomendación este informe, viéndolo desde una perspectiva global, y más aún cuando establecen los mismos requisitos y formalidades en general.

Por último, y en concordancia con la conclusión arribada en el informe de revisión limitada, nos parece adecuado que el profesional conserve sus papeles de trabajo por un período de 5 años, ya que a las empresas se les exige conservar sus documentos por igual período.

6.3. COMPILACIÓN

6.3.1. NORMATIVA PROFESIONAL

Dentro de Uruguay es de aplicación el Pronunciamiento N° 7 “*Informe de Compilación de estados contables*”, vigente desde el 1° de agosto de 1989.

A partir del 24 de abril del 2009 es aplicable además, dentro de la normativa local, la Guía N° 4 que se denomina “*Trabajos para compilar información financiera*”, elaborada por la Comisión de Auditoría del Colegio. Ésta guía, será de ayuda para el entendimiento del pronunciamiento, así como para la elaboración del informe.

Internacionalmente se aplica la Norma Internacional de Servicios Relacionados 4.410 llamada “*Trabajos para compilar información financiera*”.

6.3.2. **NORMATIVA LOCAL**

6.3.2.1. **CONCEPTO**

La compilación consiste en la presentación de la información contable en forma de estados contables, teniendo en cuenta las afirmaciones de la dirección del ente. El profesional actuante con su trabajo asegura que la forma de estados contables que toma la información cumple con las normas contables relativas a exposición.

No brinda seguridad de la información contenida, el profesional no se ocupa de asegurar la veracidad de la información obtenida de los sistemas de contabilidad. Si se encontraran observaciones a los estados contables durante el trabajo que se está realizando, el profesional deberá incluirlo en sus conclusiones.

Es recomendable que el profesional informe a su cliente en forma escrita de la naturaleza y limitaciones que presenta el trabajo que va a realizar y también de la información que se va a emitir.

El objetivo del presente informe es que luego de usar su experiencia, habilidad y práctica contable el profesional logre *“reunir, clasificar y resumir información financiera”*⁹. La compilación, en general debe incluir la preparación de estados contables, aunque en ocasiones se trata simplemente de reunir, clasificar y resumir otra información financiera.

6.3.2.2. **NORMAS RELATIVAS AL PROFESIONAL**

El profesional actuante deberá, según el Pronunciamiento N°7, verificar los siguientes requisitos:

- Poseer título profesional habilitante, avalado por la Universidad de la República.
- Contar con entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Efectuar su trabajo con diligencia profesional y debido cuidado.
- Emitir su opinión de manera objetiva e imparcial.

Además la Guía N°4 establece que el Contador debe cumplir con los requisitos incluidos dentro del Código de Ética para Contadores Profesionales que emite la IFAC. Estos son:

- Integridad
- Objetividad

⁹ <http://www.ccea.com.uy/guia4.pdf>

- Competencia profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Conducta profesional y estándares técnicos.

No se incluye la independencia como requisito en este tipo de trabajos. Aunque la Guía indica, que cuando el Contador actuante no sea independiente debe incluir en el informe un párrafo donde declare esa situación.

6.3.2.3. NORMAS RELATIVAS AL TRABAJO

El Contador, dentro de las tareas a realizar en el trabajo de compilación, debe:

- Determinar términos y alcance del trabajo con su cliente.
- Proyectar el trabajo de forma que se lleve a cabo de manera efectiva.
- Documentar todos aquellos asuntos de importancia que proporcionan evidencia, hallazgos de que el trabajo fue realizado de acuerdo a Normas Internacionales correspondientes.
- Alcanzar un conocimiento general del negocio y operaciones que realiza la entidad.
- Tomar conocimiento de las prácticas y principios contables de la rama de actividad a la que pertenece la entidad y de la forma y el contenido de la información financiera, verificando que sea adecuada en las circunstancias.
- Leer y considerar si la información compilada es apropiada en la forma y está libre de representaciones erróneas de importancia relativa.
- Corroborar que los estados contables estén elaborados a partir de información contable compilada confiable.
- Comprobar la consistencia de los criterios de exposición utilizados en la presentación de la información contable de acuerdo al Decreto N° 103/91 y las normas contables relativas a presentación y revelación.
- Lograr la carta de representación de la gerencia donde se establezca su responsabilidad con respecto a la apropiada presentación de la información financiera y de su aprobación.
- Efectuar preguntas adicionales o procedimientos complementarios cuando considere que la información brindada por el ente le resulte incompleta, incorrecta o insatisfactoria.
- Elaborar los estados contables atendiendo las normas aplicables y cumpliendo con los requisitos de exposición.
- Evaluar, si es necesario, realizar servicios contables adicionales.
- Valorar la idoneidad del personal contable de la entidad.

6.3.2.4. NORMAS RELATIVAS AL INFORME

Las normas relativas al informe proponen que el mismo debería contener:

- Título
- Destinatario del informe realizado por el Contador.
- Expresar que el trabajo realizado por el Contador se efectuó de acuerdo a las NIA aplicables a trabajos de compilación o con normas o prácticas nacionales.
- Declarar, si corresponde, que el Contador que realiza el trabajo no es independiente a la entidad.
- Identificar la información financiera utilizada, indicando que es brindada por la entidad, así como los estados contables compilados.
- En los casos en que corresponda dejar constancia de que en los estados contables no se ha tenido en cuenta el efecto de la variación de precios.
- Párrafo que incluya una declaración de que la entidad es responsable de la información financiera compilada por el Contador.
- Declarar que el trabajo que se llevó a cabo no es ni una auditoría ni una revisión limitada, y que por lo tanto, no se expresa ninguna certeza sobre la información financiera.
- Si es necesario, incluir un párrafo que establezca las desviaciones importantes respecto del marco conceptual para informes financieros identificados.
- Fecha del informe
- Dirección del Contador que realiza el trabajo
- Firma del Contador.

Se establece además, que el profesional deberá conservar sus papeles de trabajo, o sea la documentación en la que basó sus conclusiones, por un período de 5 años.

Por último, en los casos en los que el profesional realice en forma conjunta, sobre la información financiera de un mismo período, además del informe de compilación, otro servicio de auditoría, éste deberá emitir el informe correspondiente al servicio prestado de mayor alcance.

6.3.3. DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVA LOCAL Y LA INTERNACIONAL

No se han encontrado diferencias significativas en la normativa que regula el informe de compilación a nivel local e internacional, aunque pueden efectuarse ciertas salvedades:

En ambos casos se establece que cuando el contador no está conforme con la información suministrada por ser incorrecta, incompleta o insatisfactoria, debe solicitar información adicional a la administración o efectuar preguntas y procedimientos complementarios para adecuar esta información. Pero la ISRS

4410 agrega a lo anterior que en el caso de no obtener respuesta por parte de la administración, el contador debería retirarse del trabajo comunicando las razones de esta decisión.

Similar a la situación anterior es el tratamiento que la normativa le da a las representaciones erróneas en la información contable. A nivel local, se indica que cuando el contador encuentra apartamientos significativos a las normas contables adecuadas, éste deberá dejar constancia en el informe de la situación antes descrita, estableciendo su efecto. Mientras que a nivel internacional, se indica que ante representaciones erróneas de importancia relativa, el profesional debería intentar acordar las correcciones apropiadas con el ente; si éstas no se efectúan y la información se mantiene errónea, el contador también debería retirarse del trabajo.

Por último, en el informe de compilación, al igual que en los anteriores, se establece la importancia de la documentación por parte del profesional. Para la norma local esta conservación deberá efectuarse por un período de 5 años, mientras que a nivel internacional no se indica un plazo para la misma.

6.3.4. NUESTRA OPINIÓN

Consideramos conveniente adoptar la normativa internacional a nivel local. En principio porque hemos entendido conveniente adoptar la normativa internacional en el resto de los informes, y no sería cómodo excluir este último, más aún, cuando en términos generales se establece lo mismo en ambas normas. En segundo lugar, nos parece apropiado que cuando el contador no cuenta con la información financiera adecuada, pueda retirarse del trabajo, sin la necesidad de firmar un informe erróneo a pesar de que en el mismo se deje constancia de que la información es incorrecta.

Finalmente, y por las mismas razones expuestas en los informes anteriores, mantendríamos el requisito de preservación de la documentación del profesional por un período de 5 años, en concordancia con el requisito legal de conservación de la documentación.

7. PASOS HACIA LA ARMONIZACIÓN Y HOMOGENIZACIÓN DE LA NORMATIVA LOCAL E INTERNACIONAL

7.1. ANTECEDENTES DEL PRONUNCIAMIENTO N° 13

A mediados de la década de 1960, el C.C.E.A. emitió sus Pronunciamientos N° 1, 2 y 3, los que se convirtieron en las primeras normas profesionales en cuanto a la elaboración del dictamen de auditoría.

El Pronunciamiento N° 1 *“Alcance y contenido del dictamen profesional”* fue aprobado en setiembre de 1964, en él se establecía que *“el dictamen profesional sobre balances y estados de resultados deber contener, como mínimo, las siguientes menciones, o, en su caso, las observaciones, limitaciones o excepciones que correspondan, debidamente fundamentadas y cuantificadas:*

- a) Que los estados exponen en forma razonable la situación de la entidad y los resultados del período.*
- b) Que los estados han sido formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*
- c) Que dichos principios han sido aplicados en forma consistente con respecto al ejercicio anterior.”*

Entendemos que estas sugerencias tenían como objetivo principal que el auditor (o la firma de auditoría) emitiera una opinión luego de realizar su trabajo y obtener sus conclusiones.

El Pronunciamiento N° 2 *“Normas y procedimientos de auditoría”*, que fue aprobado el 31 de julio de 1967, declaró las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas que serían de aplicación en el Uruguay, clasificando las mismas de acuerdo a la persona, las relativas a la realización del trabajo y las relativas al dictamen.

Finalmente, el Pronunciamiento N° 3 *“Alcance y contenido del dictamen profesional”*, vigente a partir de julio de 1967 recomendaba a los profesionales que mientras no se establezca un texto uniforme de dictamen profesional, se entiende que el Contador que emita una opinión sobre estados contables ha cumplido con las normas de auditoría indicadas en el Pronunciamiento No 2, cualquiera sea la redacción de su dictamen.

Hacia agosto 1981, y ante la existencia de decretos y reglamentos que hacen referencia a la “certificación de contador público” como la ley 12.802, el decreto reglamentario de la misma 240/993, etc., el CCEA aprobó el Pronunciamiento N° 5 “*Revisión Limitada de Estados Contables*”.

Muchas veces, el concepto de certificación se asociaba a la expresión de una opinión por parte del profesional como en el caso de una auditoría de estados contables, o a la mera verificación de los saldos contables que surgen de los libros certificados de una empresa. La existencia de estas dos posiciones tan extremas y la extensa doctrina sobre el tema fueron los motivos principales en los que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría entendió necesario definir este tema.

En agosto de 1989 y siguiendo la tendencia de emitir normas profesionales sobre certificación, el CCEA aprobó el Pronunciamiento N° 7 “*Informe de Compilación de estados contables*”.

En marzo de 1990, el CCEA aprobó los Pronunciamentos N° 8 y N° 9 denominados “*Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay*”.

En el Pronunciamiento N° 8 se establece las normas mínimas que deberá cumplir el profesional en la realización de su trabajo y en la emisión de su dictamen, cuyo orden será:

- Los pronunciamientos del CCEA;
- Las NIA declaradas de aplicación obligatoria por el CCEA;
- En los casos no previstos por las normas mínimas se tendrá como referencia:
 - La doctrina más recibida
 - Las NIA optativas o en proceso de traducción, publicación o difusión.
 - Las recomendaciones o resoluciones de las CIC y las Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur.
 - Los pronunciamientos de los organismos profesionales de otros países de uso más generalizado en nuestro medio.

El Pronunciamiento N° 9 además de derogar los Pronunciamentos N° 1, 2 y 3 del CCEA, declara de aplicación obligatoria en nuestro medio las GIA (actualmente NIA) de IFAC N° 1 a 16. Las once primeras según la traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y las restantes cinco en base a una traducción de origen español. Ambas traducciones requirieron una revisión que motivaron la emisión de una “fe de erratas” por parte del CCEA.

Este pronunciamiento declara de aplicación obligatoria las GIA 1 a 16 ya que estas fueron las únicas cuya traducción pudo ser revisada en ese momento, o sea que las restantes GIA no fueron declaradas obligatorias por una razón de tiempo de trabajo de la Comisión encargada.¹

7.2. PRONUNCIAMIENTO N° 13 DEL CCEA

El Pronunciamiento N° 9 fue la primera aproximación a la armonización entre la normativa local e internacional. En él se establecían una serie de normas internacionales que se adoptaban como obligatorias en el Uruguay, pero no contemplaban toda las GIA por no disponer de una revisión de su traducción al momento de aprobar dicho pronunciamiento. Además dejaba dudas en cuanto a si las GIA a aplicar eran las vigentes a la fecha de aprobación del mismo, o si son aplicables de forma inmediata, sin una declaración expresa del CCEA las modificaciones de las mismas.

Es por ello y por los motivos que se exponen a continuación que el Consejo Directivo resolvió con el asesoramiento de la Comisión de Práctica Profesional aprobar el Pronunciamiento N° 13, fundamentando su decisión en²:

1. Nuestro Colegio como miembro de IFAC está comprometido con su misión para el desarrollo y enriquecimiento de una profesión contable capaz de proporcionar servicios de una consistente alta calidad para el interés público. Al trabajar hacia esta misión el consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir a nombre del Consejo normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados. IAPC considera que la emisión de dichas normas y declaraciones ayudará a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.
2. Como una condición de su membrecía, nuestro Colegio se obliga a apoyar el trabajo de IFAC por medio de la información a sus miembros de cualquier pronunciamiento desarrollado por ésta, a trabajar hacia la implementación de dichos pronunciamientos, y específicamente, a incorporar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en los pronunciamientos nacionales de auditoría.

¹ NOSSAR, Fabricio; VILLAR, Marcelo; YANES, Álvaro. *Cambios Introducidos por el Pronunciamiento N° 13*. Abril 2001.

² Acta de Reunión de la Comisión de Auditoría de fecha 17/07/1998

3. Las Normas Internacionales de Auditoría constituyen hoy un cuerpo normativo que: cubre la mayoría de los temas a nivel de la práctica de auditoría, goza de un amplio respaldo técnico, incorpora un programa de actualización permanente, cuenta con un alto grado de adhesión por parte de los organismos profesionales alrededor del mundo, y cuenta con un alto grado de divulgación y reconocimiento por parte de los organismos reguladores y usuarios de la información contable, en general.
4. El Grupo de Integración del Mercosur en Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA) ha declarado que las Normas Internacionales de Auditoría deberán considerarse como fuentes relevantes para avanzar en los procesos de armonización normativa en curso, y ha recomendado que este criterio sea aplicado en la emisión de las normas nacionales correspondientes.

El Pronunciamiento N° 13 declara como obligatorias en el Uruguay las NIA de IFAC vigentes a la fecha de aprobación del mismo, con algunas excepciones, acompañando así la tendencia que han marcado otros países al adoptar las mismas, tanto a nivel regional como mundial.

Las NIA adoptadas tratan básicamente sobre la labor del profesional en la realización del dictamen de auditoría, ya que continúan vigentes los Pronunciamientos N° 5 y 7 del CCEA que regulan el Informe de Revisión Limitada y el de Compilación respectivamente. Durante el proceso de creación del Pronunciamiento N° 13, y luego de rever varias veces los borradores del mismo se resolvió no adoptar por parte del CCEA los párrafos que hacen referencia a estos temas (910 – Revisión de estados financieros, 920 – Procedimientos convenidos respecto a información financiera, y 930 – Compilación de información financiera) Esta decisión se basó en que el Consejo Directivo con el asesoramiento de la Comisión de Práctica Profesional se expidió en contra del requisito de independencia.

No se revisó la traducción de las NIA de IFAC ya que el trabajo que ello implicaba no iba a arrojar más que unas pocas correcciones, y se adoptó la segunda edición de mayo de 1995 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos del material titulado Normas Internacionales de Auditoría.

El Pronunciamiento N° 13 “*Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay*” declara de aplicación obligatoria en nuestro país las Normas Internacionales de Auditoría – Servicios Relacionados y las Declaraciones Internacionales para la Práctica de Auditoría que se enuncian a continuación:

100-199 *Asuntos Introductorios*

100 *Prefacio a las Normas Internacionales de Auditoría*

110 *Glosario de términos*

120 *Marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría*

200-299 *Responsabilidades*

200 *Objetivos y principios básicos que regulan una auditoría de estas financieros (NIA 1)*

210 *Cartas para el acuerdo de los términos sobre un trabajo de auditoría (NIA 2)*

220 *Control de calidad del trabajo de auditoría (NIA 7)*

230 *Documentación (NIA 9)*

240 *Fraude y error (NIA 11)*

250 *Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros (NIA 31)*

300-399 *Planificación*

300 *Planificación (NIA 4)*

310 *Conocimiento del negocio (NIA 30)*

320 *La importancia relativa de la auditoría (NIA 25)*

400-499 *Control Interno*

400 *Evaluación de riesgos y control interno (NIA 6)*

401 *Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora (NIA 15)*

402 *Consideraciones de auditoría en entidades que utilizan organizaciones prestadoras de servicios (Addendum 2 a NIA 6)*

500-599 *Evidencia de Auditoría*

- 500 *Evidencia de Auditoría (NIA 8)*
- 510 *Trabajos iniciales - Balances de apertura (NIA 28)*
- 520 *Procedimientos analíticos (NIA 12)*
- 530 *Muestreo de auditoría (NIA 19)*
- 540 *Auditoría de estimaciones contables (NIA 26)*
- 550 *Partes relacionadas (NIA 17)*
- 560 *Hechos posteriores (NIA 21)*
- 570 *Empresa en marcha (NIA 23)*
- 580 *Representaciones de la administración (NIA 22)*

600-699 *Uso del trabajo de otros*

- 600 *Uso del trabajo de otro auditor (NIA 5)*
- 610 *Uso del trabajo de auditoría interna (NIA 10)*
- 620 *Uso del trabajo de un experto (NIA 18)*

700-799 *Conclusiones y dictamen de auditoría*

- 700 *Dictamen del auditor sobre los estados financieros (NIA 13)*
- 720 *Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados (NIA 14)*

800-899 *Áreas especializadas*

- 800 *Dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósitos especiales (NIA 24)*
- 810 *El examen de información financiera proyectada (NIA 27)*

DECLARACIONES INTERNACIONALES PARA LA PRÁCTICA DE AUDITORÍA

- 1000 Procedimientos de confirmación inter-bancos (suplementos 1-3 a tema 400)*
- 1001 Ambiente de procesamiento electrónico de datos - Microcomputadores (Declaración 1)*
- 1002 Ambiente de procesamiento electrónico de datos - Sistemas de computadores “en línea” (Declaración 2)*
- 1003 Ambiente de procedimiento electrónico de datos - Sistemas de base de datos (Declaración 3)*
- 1004 Relación entre los supervisores bancarios y los auditores externo (Declaración 4)*
- 1005 Consideraciones particulares para la auditoría de pequeñas empresas (Declaración 5)*
- 1006 Auditoría de bancos comerciales internacionales (Declaración 6)*
- 1007 Comunicaciones con la administración (Declaración 7)*
- 1008 Evaluación de riesgos y control interno - Características y consideraciones en un ambiente de procesamiento electrónico de datos (Addendum 1 a NIA 6)*
- 1009 Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (NIA 16)*

Si bien el primer paso hacia la incorporación de la normativa internacional en el ámbito local fue el Pronunciamiento N° 9, la aprobación del Pronunciamiento N° 13 constituyó un gran paso hacia la armonización y homogenización de éstas normativas. Pero ha pasado casi una década desde ese momento, período en el cual se han producido cambios importantes a nivel internacional que no han sido contemplados en nuestro medio. En consecuencia, actualmente nos encontramos en una situación en la cual la normativa aplicable para la emisión de informe de auditoría y servicios relacionados, dista de la que se aplica en otros países. Vivimos en mundo globalizado en el que se requiere que la información sea uniforme, más aún cuando en nuestro medio existen empresas filiales de otras del resto del mundo, y cuando pretendemos abrirnos paso hacia otros mercados, y esto último no deberíamos olvidarlo al regular las normas que serán guía de nuestra labor.

7.3. SITUACIÓN ACTUAL A NIVEL INTERNACIONAL

A partir del año 2003, el IAASB comenzó un proceso a través del cual pretendía mejorar la redacción de las normas que emite. Dicho proceso fue denominado “Proyecto Claridad” y surgió de la necesidad de contar con procedimientos específicos de aceptación mundial y guías para su implementación, que sean emitidos de manera clara, consistente y entendible. Además a través del Proyecto Claridad se pretende optimizar la uniformidad de la práctica profesional a nivel internacional, procurando también que todas las NIA sean aplicables a auditorías de entes de todas las dimensiones.

El éxito del Proyecto Claridad se basa en la interrelación entre el propio IAASB y los distintos grupos interesados en las normas que emite, a través del aporte de ideas que reflejen sus necesidades y vayan en pos de una mejora de dichas normas.

En diciembre de 2006, el IAASB aprobó la Introducción (Prefacio) a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados, de la que existía un borrador desde octubre de 2005. Su objetivo es facilitar el entendimiento del alcance y autoridad de las declaraciones del IAASB. Además establece las secciones que contendrán las NIA en sus futuras redacciones, que serán: introducción, objetivos, requerimientos, material de aplicación y explicación. Adicionalmente, algunas normas podrán incluir una sección que contenga las definiciones de términos importantes, consideraciones específicas para el sector público y para pequeñas empresas. Este prefacio entrará en vigencia para auditorías que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009.

Con el fin de lograr la transparencia en la emisión de las NIA, el IFAC estableció un proceso de elaboración y revisión de dichas normas en el cual tendrá participación el PIOB.

En términos generales, el proceso de desarrollo de las Normas Internacionales de Auditoría implica primeramente la creación de un borrador de la norma que se revisará o que se desarrollará. Posteriormente, se deberá publicar este borrador en la página web del IFAC. A partir de su publicación, los organismos reguladores, firmas de auditoría y otras personas interesadas dispondrán de un plazo de 120 días para efectuar comentarios o sugerencias a las propuestas contenidas en dichos borradores. La recepción de los comentarios y sugerencias pretende lograr la transparencia del proceso, permitiéndoles a los interesados participar en él.

En base a los comentarios recibidos, el IAASB efectúa un análisis y resumen de los principales aspectos señalados y de los posibles cambios propuestos. En caso de incorporar las modificaciones propuestas, el IAASB elabora un nuevo borrador, considerándose definitivo. Si las incorporaciones son sustanciales, el IAASB podría considerar oportuno publicarlo nuevamente antes de su aprobación. El borrador se convertirá en un NIA cuando el PIOB concluya que el IAASB ha cumplido con todos los pasos requeridos para la elaboración de la norma. A partir de entonces la se publica en la página web del IFAC.

Actualmente, el Proyecto Claridad se encuentra en su etapa final, con 36 NIA aprobadas por el IAASB. A partir de ahora, todas las NIA quedarán redactadas en función de la estructura que establece este proyecto. Las nuevas NIA serán aplicables a partir de auditorías iniciadas en o después del 15 de diciembre de 2009.

Dentro de las 36 NIA que surgen del Proyecto Claridad se encuentran:

- Una nueva NIA que trata sobre la comunicación de las deficiencias de control interno.
- 16 NIA que presentan una nueva redacción y fueron reformuladas a efectos de cumplir con la nueva estructura establecida por el Proyecto.
- Y las 19 restantes que fueron reformuladas para cumplir con la estructura requerida por el Proyecto Claridad.

7.4. SITUACIÓN ACTUAL A NIVEL NACIONAL

7.4.1. INTRODUCCIÓN

Con el objetivo de investigar cómo puede repercutir a nivel local la eventual incorporación de las NIA del IFAC referentes a auditoría, revisión limitada, compilación y procedimientos acordados, así como de reflejar la situación actual en nuestro país, hemos entrevistado tres reconocidos profesionales integrantes de la Comisión de Auditoría del CCEA, que desde la óptica del Colegio, así como a título personal han respondido a nuestras preguntas.

Para realizar las entrevistas, previamente estudiamos la situación local, y nos encontramos, además de lo expuesto en los capítulos anteriores, con un Proyecto de Ley que crearía el Instituto Nacional de Normas Contables, así como un registro de auditores. Paralelamente, a nivel del Colegio de

Contadores se encuentra bajo análisis un proyecto de pronunciamiento, que adoptaría a nivel local las NIA de IFAC en la traducción dada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su edición 2006.

Como aún es un poco incierta la situación a futuro en nuestro medio, las entrevistas que realizamos buscan reflejar la postura que adoptará el CCEA, como único emisor de normas profesionales a nivel local y la opinión de los diferentes profesionales integrantes, que realizan auditorías, informes de revisión limitada, compilación y procedimientos acordados.

7.4.2. TRABAJO DE CAMPO

A continuación se exponen las preguntas realizadas en las entrevistas, así como un resumen de las respuestas obtenidas de los profesionales, expresadas en forma conjunta.

¿Cuál es la posición del CCEA en cuanto a la incorporación a nivel local de las NIA de IFAC?

Los tres profesionales coinciden en que oficialmente, el CCEA hasta ahora, ha tenido una posición de incorporación paulatina de las NIA. Basta con remitirnos a los Pronunciamientos N° 9 o 13 para entender esta posición. Esta incorporación, se viene dando desfasada en el tiempo, o sea, el CCEA sigue la línea del IFAC, pero de manera atrasada.

Actualmente, existe un proyecto de pronunciamiento, que fue citado por dos de los profesionales entrevistados, que acompañará la tendencia de incorporar las NIA a la norma local. Este pronunciamiento fue aprobado por el Consejo Directivo del CCEA, en la reunión que se realizó el 16 de julio de 2009 y estiman entrará en vigencia en un plazo de 30 días, a mediados de agosto. El pronunciamiento surgió de un proceso de análisis de la normativa de IFAC, por parte de la Comisión de Auditoría, durante aproximadamente 2 años que culminó en 2008. Luego de entrar en vigencia, este pronunciamiento que seguramente sea el número 18, establecerá que sean de aplicación en nuestro medio las NIA de IFAC traducidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, edición 2006. El tercer profesional fue entrevistado con anterioridad al 16 de julio, por lo tanto, si bien mencionó la existencia del proyecto de pronunciamiento, no dio detalles de su aprobación.

El informe de revisión limitada fue un tema recurrente en las respuestas recibidas y particularmente el requisito de independencia que establece la ISRE 2400.

El CCEA además de emitir normas profesionales es una entidad polifuncional con fines gremiales que nuclea más de seis mil profesionales, por lo tanto es difícil que todos sus integrantes estén de acuerdo y surja una postura uniforme, ya que estos tienen intereses diferentes.

De lo anterior surge, que a pesar de las opiniones individuales de sus miembros, el CCEA ha adoptado la postura de incorporar la normativa del IFAC.

¿Qué opina Ud. sobre la incorporación de las NIA de IFAC a la normativa local?

Todos los entrevistados consideran conveniente incorporar a la normativa local las NIA de IFAC. Contemplando tiempos para adoptarlas de acuerdo a las realidades locales, en este caso más que a las realidades de las empresas atendiendo las realidades de los profesionales para adaptarse.

Con respecto a este punto, uno de los entrevistados entiende que en nuestro medio todas las “auditorías grandes”³ se realizan en base a normas de IFAC, de hecho en la práctica “*lo que está vigente aunque el Colegio no lo haya formalizado son las normas internacionales*”.

Los otros dos profesionales resaltaron el doble papel que tiene el CCEA. Por un lado queda claro que el CCEA es la única entidad emisora de normas profesionales en el país, lo cual le reserva de hecho un papel absolutamente técnico, pero por otro lado tiene un papel político gremial y por eso a veces los intereses entre ambos no coinciden, por lo tanto los tiempos de acople son muy lentos, aunque se considera razonable dar la posibilidad a los profesionales de ir adaptándose a los nuevos requisitos que conllevan la adopción de la normativa del IFAC.

En caso de adoptar la normativa: ¿sería luego de una revisión previa de parte del CCEA o se adoptarían en forma automática?

Las normas no deberían adoptarse en forma automática por parte del CCEA, la Comisión de Auditoría se toma su tiempo para revisar las normas antes de su adopción. En este aspecto los entrevistados están de acuerdo.

Uno de los contadores considera que como la Comisión de Auditoría está integrada por profesionales que realizan su función de manera honoraria, que paralelamente desempeñan otras actividades a nivel profesional y personal, en la práctica la revisión previa de las normas a adoptar se transforma en un proceso complejo.

En el borrador del proyecto de pronunciamiento está previsto el proceso para adoptar las normas de IFAC, a medida que vayan surgiendo traducciones disponibles se irán adoptando las normas, pero en los casos que se entienda necesario se puede diferir su adopción, ya que la aplicación inmediata puede generar ciertas dificultades a nivel local. Es acertada la decisión de no incorporar las modificaciones a las NIA de IFAC de forma automática, ya que siempre hay aspectos que se deben contemplar.

³ Expresión que se entiende como “Auditorías realizadas por las Grandes Firmas de Auditoría”

Atendiendo el requisito de independencia que establece la normativa internacional al momento de realizar un informe de revisión limitada, ¿considera que sería conveniente adoptar dicho requisito a nivel local?

Nuevamente encontramos coincidencia en la postura de los tres profesionales. Todos ellos consideran conveniente adoptar el requisito de independencia a nivel local.

Según uno de los profesionales, a nivel del CCEA, existen discrepancias entre sus socios en cuanto a adoptar el requisito de independencia. Hay profesionales que entienden que muchas empresas no están en condiciones de afrontar el costo adicional que implica contratar los servicios de otro contador para la realización del informe de revisión limitada, cuando ya cuentan con un profesional que les brinda todos los servicios relacionados con la profesión (estados contables, liquidación de impuestos, etc.). Otros profesionales, entre los que se incluye, entienden que para realizar una revisión limitada, el contador debe ser independiente. Desde un punto de vista técnico no está bien que el contador revise su propio trabajo, ya que en el caso de encontrar apartamientos en la aplicación de normas contables ¿cómo declararía el profesional esta situación?, o sea, como explicaría el profesional que él mismo se apartó del marco de referencia. El requisito de independencia brinda garantías a los usuarios de la información contable revisada.

Los otros dos contadores, entienden que en la actualidad tenemos un problema a nivel local, no tanto de la profesión, sino de los organismos que requieren los servicios del profesional, ya que están solicitando el informe de revisión limitada a empresas que no lo ameritan. Actualmente, existen organismos estatales que exigen la presentación del informe a empresas que son muy pequeñas, con bajos ingresos, algunas de las cuales ni siquiera tienen contabilidad suficiente y por lo tanto este tipo de informes no se justifica cuando no hay terceros interesados en la información contable.

El CCEA ha intentado contemplar la postura de los profesionales que no están de acuerdo con instaurar el requisito de independencia para lo cual ha dispuesto lo siguiente:

A partir de la entrada en vigencia del proyecto del nuevo pronunciamiento del CCEA, se le otorgará un plazo de dos años para que las entidades comiencen a aplicar las NIA traducidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, edición 2006 y por ende el requisito de independencia en la realización del informe de revisión limitada. Pero además, se ha tomado en consideración la clasificación de las entidades que realiza el Decreto 135/009, que en su artículo 1º establece que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa, aquellas entidades que no cumplan con una o más de las

características que enumera. El proyecto de pronunciamiento prevé que los emisores de estados contables de menor importancia podrán presentar informes de revisión limitada, cuando les sea solicitado, elaborados en base al Pronunciamiento N° 5, aún después del período de transición de dos años.

Entendimos que todos son partidarios de la independencia del profesional actuante, pero también entienden que las exigencias en materia de informes a nivel local deberían ser adecuadas.

¿Existe actualmente algún mecanismo de control o que regule la labor del auditor a excepción de los Pronunciamientos?

Los entrevistados estuvieron de acuerdo en que en el Uruguay no existe ninguna entidad que regule la labor del profesional. Sería conveniente establecer que los pronunciamientos son normativa profesional que regulan la labor del auditor, y diferenciar los términos control y regulación.

Mencionaron, que de alguna manera, se podría decir que el BCU, ejerce un cierto control sobre las empresas de auditoría, para aquellas que están bajo la órbita del BCU como entidad reguladora. Esto es solo para los auditores que trabajan con empresas supervisadas por el BCU, como son bancos, casas de cambios, AFAP, corredores de bolsa, etc. Para el resto de los auditores, o sea, los que no trabajan con instituciones supervisadas por el BCU, no hay controles.

Uno de los entrevistados estableció que el CCEA no considera adecuado que el BCU controle la labor del auditor, tendría que haber un organismo de control de los profesionales, o sea alguien del colegio, o una oficina especializada.

Los otros dos señalaron que el BCU deja de lado los pronunciamientos del CCEA, exigiendo la aplicación de las NIA tanto para auditoría como para revisión limitada. Por lo tanto, cumplir con el requisito de independencia es necesario para la realización de los informes de revisión limitada que sean presentados ante las entidades supervisadas por el BCU.

¿Considera relevante que la normativa profesional establezca que los papeles de trabajo del auditor deben conservarse por un período de 5 años? ¿Podría coexistir este requisito con las NIA de IFAC en caso de aprobarse?

El período de 5 años fue considerado por los tres profesionales como un período razonable.

Uno de los entrevistados indicó que en la medida que uno aplique IFAC, debería definirse una política en cuanto a los papeles de trabajo. Agregó además que el BCU establece un mínimo de cinco años para las entidades controladas por éste. Si bien este profesional, no considera que el tema no sea relevante, dice que nadie en la práctica lo tendría menos de cinco años. El período podría ser otro, cuatro años por ejemplo, pero en ese caso se darían excepciones, ya que el período que estableció el BCU independientemente de los pronunciamientos ya es cinco años. Hay casos en los que el período de conservación es mayor, como el de aquellos clientes que cotizan en la SEC, no directamente, sino que son subsidiarias de empresas que cotizan en la SEC, en Estados Unidos, y este plazo es de diez años como mínimo. En definitiva, cada uno como firma tiene sus normas de cuánto debe tener los papeles de trabajo. También se debería tener en cuenta si con ese período se cumple con las normas locales del código de civil sobre la conservación de la documentación, considerando no solo los papeles de trabajo, sino también la correspondencia de un cliente y otros documentos.

Los otros dos profesionales consideraron cinco años como un período razonable y acotaron que si en ese plazo no se presenta ninguna dificultad que amerite la presentación de esos papeles, es muy difícil que aparezca después, por lo que el plazo de conservación que establecen los pronunciamientos es adecuado.

¿Que opina del Proyecto Claridad de IFAC?

Los tres profesionales estuvieron de acuerdo en el proceso de actualización que periódicamente sufren las NIA, y puntualmente estuvieron de acuerdo con el Proyecto Claridad. Pero en este caso pueden diferenciarse las justificaciones de la respuesta que cada entrevistado dio al respecto.

El primer entrevistado entendió que en cada país hay profesionales que están más relacionados con IFAC que otros. Le parece bien la idea de que los contadores tengan la posibilidad de enviar sus comentarios y sugerencias al IFAC, pero sucede que en la práctica después son muy pocos los que envían sus comentarios. Además, se agrega la barrera del idioma, hay contadores a los que les resulta más fácil relacionarse con organismos como la AIC, ya que se maneja el mismo idioma. Con respecto a IFAC se presenta la dificultad de que las normas son emitidas en inglés. En ocasiones el CCEA le solicita a la Comisión de Auditoría que opine sobre determinadas normas, pero este proceso no es muy ágil, ya que los profesionales que integran la Comisión de Auditoría no se dedican exclusivamente a desempeñar esta función.

Otro de los profesionales consideró que en definitiva es una forma de reestructurar las normas, cambiando la forma en que están redactadas. Lo

importante es que las normas se vayan actualizando, y sobre todo con esa actualización van a ir reflejando lo que los usuarios necesitan o requieran. También considera que el idioma es una barrera a tener en cuenta, pero acotó que cada vez más gente maneja el inglés, por lo que se trata de un problema que se va superando. Igualmente, siempre se entendió que en Uruguay no debería aplicarse una norma en otro idioma, ya que hay profesionales que no lo manejan, y no tienen porque afrontar costos de traducción. El procedimiento que se ha aplicado siempre es esperar la traducción al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos luego de que son emitidas por el IFAC. Una vez que están al alcance del profesional se pueden aplicar, siempre reservando al CCEA el derecho de establecer que norma se aplicará y a partir de cuándo. Esto implica adoptar las normas con un atraso de dos o tres años, nada relevante, se está dentro de un estándar razonable. Una excepción a nivel local se da en el mercado de valores, en donde se deben aplicar las NIA, no se establece que sean las NIA traducidas, por lo tanto una vez que estén vigentes a nivel internacional deben aplicarse, estén traducidas o no.

Finalmente, el tercer profesional, considera que el Proyecto Claridad es razonable y que se inscribe en esa verdadera ola dinámica normativa que empezó en 2000, 2001 a raíz del impacto de sucesos como “Enron” y similares. IFAC entendió que estábamos viviendo una insuficiencia normativa, porque se producen cambios en todas las normas. Ahora, a fines de 2009 se producirán nuevos cambios a nivel normativo. Está de acuerdo con que haya una actualización, pero no debe interpretarse como que filosóficamente está cambiando algo. No hay cambios filosóficos importantes, lo que hay son cambios instrumentales, o sea, a partir de determinados cambios de la realidad surge la necesidad de aplicar procedimientos nuevos, o sea hoy la globalización y la tecnología informática provocan cambios en el uso de herramientas, determinados enfoques, pero no cambia el concepto de auditoría, no hay cambios filosóficos. Entonces el auditor sigue haciendo lo mismo, opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

El Proyecto Claridad se enmarca dentro de estos cambios, el entrevistado está de acuerdo con él, entiende que hay que ir adaptándose. Los cambios como el advenimiento generalizado de lo que es el Procesamiento Electrónico de Datos (PED), la tecnología informática, etc., han favorecido a la profesión, que le ha costado adaptarse a la velocidad de los mismos, y ese atraso favoreció de alguna manera la ocurrencia de determinados hechos. También es verdad que los auditores han aprendido a usar herramientas nuevas, pero siempre desfasados en el tiempo. Primero se empezaron a hacer los negocios valiéndose de los avances tecnológicos, y después los auditores tuvieron que aprender que herramientas debían utilizar y ese es un proceso que puede demorar años.

Todos estos cambios a nivel de la tecnología aumentan la dificultad para conservar las pistas de auditoría que pueden ser evidencia importante. Entonces considera firmemente que filosóficamente no ha cambiado nada y cree además que los sucesos del 2000, 2001 no se dieron por insuficiencia normativa, se dieron por insuficiencia filosófica, es decir, algunos se olvidaron que había que hacer las cosas bien, ya que si se hubieran aplicado las normas como corresponde no hubieran pasado los hechos de fraude que conmocionaron a la profesión.

En el marco del proyecto de ley que crea el INCA, ¿Cómo piensa Ud. que puede repercutir este instituto en la labor del auditor?

Los tres profesionales consideraron que la creación del INCA puede repercutir de manera favorable desde el punto de vista del auditor.

La creación del INCA se enmarca dentro del denominado Proyecto Transparencia, cuyo primer paso fuera posiblemente la adopción de las NIIF a través del Decreto 266/007. El segundo elemento sería la creación del INCA, y finalmente, el tercero y más complejo sería una fase de creación de un ente regulador de la profesión.

El tema del control de la profesión es el que ha generado discrepancias a nivel de la profesión, dentro del CCEA. Dos de los entrevistados así lo han manifestado. Aún no está claro quién va a ser la figura que se encargará de dicho control, cómo se llevará a cabo y que se controlará. Existen diferentes alternativas como la autorregulación, o sea el control de la actividad profesional por los pares. En la otra punta estaría el control del ejercicio profesional por un tercero. Y en el medio sistemas mixtos, donde pueden coexistir los anteriores.

Aún es incierto como se va a desencadenar este proceso, pero todos se manifestaron optimistas en cuanto a su aprobación.

¿Piensa que pueden coexistir las NIA de IFAC y la regulación nacional?

Los tres coincidieron en que pueden coexistir las NIA de IFAC junto con la regulación a nivel local, de hecho coexisten.

Uno de los entrevistados manifestó que no hay que ser extremistas, obviamente, las NIA de IFAC fueron concebidas como algo general, después vienen temas concretos de aplicación a los que debemos adaptar diferentes aspectos.

Otro considera que podrían adoptarse las NIA y manejarse excepciones, como se ha hecho con el Pronunciamiento N° 5 respecto al requisito de independencia, pero para otros temas también podrían realizarse excepciones.

En cuanto a NIA no habría problemas, ya que de hecho muchas firmas de auditoría realizan su trabajo aplicando las mismas. Donde se presentan mayores dificultades es en la revisión limitada, en donde se aplica el Pronunciamiento N° 5, o sea que la aplicación de NIA es más limitada respecto a la independencia, ya que muchos colegas que no podrían realizar este informe a sus clientes de adoptarse la normativa internacional.

Finamente, el tercer profesional considera que de hecho lo que se ha ido haciendo hasta ahora a nivel del CCEA es adoptar lo que viene haciendo IFAC de manera desfasada en el tiempo. Perfectamente pueden coexistir, además, lo que pasa aquí también pasa en muchos países, incluso a nivel de las normas contables. Claro ejemplo es el de la Unión Europea que aplica las NIIF con ciertas salvedades, exceptuando párrafos de estas normas.

8. CONCLUSIONES

A continuación exponemos las conclusiones a las que arribamos al culminar la realización de nuestro trabajo. Entendemos adecuado señalar que ya hemos expresado nuestra opinión, para cada caso en particular, a lo largo del análisis de la normativa, efectuando las recomendaciones una vez definidos los conceptos y expuestas las diferencias.

En este capítulo, pretendemos evaluar la normativa local e internacional del IFAC, desde una perspectiva global, efectuando las recomendaciones para el cuerpo de normas en su conjunto. Además creemos relevante dejar en claro que tanto el análisis de las diferencias como el desarrollo de las conclusiones los hemos realizado en base a empresas de mediano y gran tamaño, que presenten información contable de interés para terceros.

En tal sentido, consideramos que debemos adoptar la normativa internacional en el ámbito local, no solo por las diferencias analizadas en forma exhaustiva a lo largo del trabajo, sino porque además se lograrían, a nuestro entender, cuatro aspectos fundamentales.

Primer aspecto:

Estaríamos incorporando a nuestro marco de referencia, normas que fueron desarrolladas con la finalidad de lograr un énfasis en la realización de controles y en la asignación de responsabilidades, con el objetivo de prevenir fraudes y otras situaciones no deseables, logrando una normativa más rígida y severa.

Algunas de las incorporaciones de la nueva versión de las NIA de IFAC (edición 2006) respecto a sus antecesoras vigentes a nivel local (según el Pronunciamiento N°13) son:

- Se establece explícitamente que la responsabilidad por la selección del marco normativo aplicable recae sobre la administración de la entidad (NIA 200).
- Ante una situación de fraude se establecerá si el auditor realizó su trabajo cumpliendo con NIA atendiendo los procedimientos de auditoría que éste desempeñó, la evidencia de auditoría que recabó y su evaluación y los papeles de trabajo en los que documentó su labor (NIA 240).
- Aparece la figura “Gobierno Corporativo”, a la que se asigna la responsabilidad de vigilar a la administración para garantizar la existencia de un sistema de control interno adecuado, información financiera confiable y el cumplimiento de leyes y regulaciones (NIA 240).
- Será responsabilidad de la administración y del gobierno corporativo la creación, promoción y comunicación de una cultura organizacional (NIA 240).
- Durante la etapa de planeación, el plan de auditoría se desarrollará enfocado al objetivo de minimizar riesgos (NIA 300).

- Se establece de manera explícita que el auditor no busca asuntos de interés para los encargados del gobierno corporativo, si los encuentra los comunica (NIA 260).
- Las firmas de auditoría deben establecer un sistema de control de calidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplan con la normativa profesional y legal, y que los informes emitidos por el auditor sean apropiados a las circunstancias (ISQC 1).
- La responsabilidad por la calidad global de cada trabajo de auditoría recae sobre el socio (ISQC 1).
- El informe de auditoría presenta una serie de cambios a nivel de su estructura¹ (NIA 700).

Creemos que está bien definir responsabilidades, que cada involucrado sepa claramente cuál es su responsabilidad.

Entendemos que otros países han atravesado problemas de fraude financiero que llegaron a provocar descreimiento en los mercados de capitales y en la propia profesión contable, y a los que incluso nuestro país no quedó al margen. Pero también queremos rescatar la apreciación de uno de los profesionales entrevistados, los problemas a los que hicimos referencia no se dieron por insuficiencia normativa, sino que se dieron por insuficiencia filosófica.

Segundo aspecto:

Queremos destacar que, consideramos que el CCEA debería adoptar la normativa del IFAC vigente a nivel internacional, ya que esta adopción permite la homogenización y armonización de las normas, logrando que los informes que se emiten en nuestro país sean comparables con los de otros países. Obviamente, entendemos que la incorporación de la normativa, debería efectuarse de manera paulatina, evaluando la conveniencia de cada incorporación, pero como parte de un proceso continuo, que implique actualizaciones periódicas.

Tercer aspecto:

Nos parece importante resaltar que el Proyecto Claridad, pretende desarrollar normas más claras, precisas, homogéneas entre sí, que presenten una estructura uniforme respetando estándares preestablecidos. Este proyecto contempla las opiniones de los interesados en las normas que emite, por lo tanto, el CCEA, estaría en condiciones de participar en este proceso de elaboración de la normativa.

Debemos destacar en este punto que si bien consideramos conveniente participar del Proyecto Claridad, también entendemos que actualmente

¹ Ver parte 5.5.3. Nuestra Opinión. Capítulo 5 del presente trabajo.

Uruguay se encuentra desfasado en la aplicación de NIA con respecto a lo que está vigente para IFAC, por lo tanto creemos que primero debemos transitar por las NIA vigentes a nivel internacional desde el 2006, como así lo manifestaron los integrantes de la Comisión de Auditoría del CCEA entrevistados, evaluar lo que pasa al aprobar el proyecto de pronunciamiento que se está tratando a nivel del CCEA y recién después tratar de integrarnos al Proyecto Claridad.

Cuarto aspecto:

Consideramos conveniente adoptar a nivel local el requisito de independencia al momento de realizar informe de revisión limitada, porque creemos que con ello se brindan garantías adicionales a los usuarios de dicho informe, para lograr transparencia y mayor calidad de la información que en él se incluye.

Finalmente queremos acotar que al momento de evaluar la conveniencia de adoptar las NIA de IFAC no tuvimos en cuenta las micro y pequeñas empresas, nos parece adecuada la determinación que ha tomado el CCEA en el proyecto de pronunciamiento dándoles a estas empresas la posibilidad de seguir aplicando el Pronunciamiento N° 5 aún después de culminado el plazo de dos años previsto para incorporar las NIA a nivel local.

BIBLIOGRAFÍA

- CÁTEDRA DE CONTABILIDAD BANCARIA. *Normas Contables y Relaciones Técnicas*. Oficina de Apuntes del CCEEA. 2008.
- CÁTEDRA DE CONTABILIDAD BANCARIA. *Marco Legal y Normativo*. Oficina de Apuntes del CCEEA. 2008.
- COURDIN NAVIAT, Daniela, ESTEVES SEGREDO, Florencia, GONZÁLEZ MARIJANOVIC, Verónica. *Cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría. Informes de auditoría y comunicación de deficiencias de control interno*. Montevideo, marzo de 2009.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de Auditoría*. Tomo 1. Editorial La Ley. Tercera edición, 2004.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Tratado de Auditoría*. Tomo 2. Editorial La Ley. Tercera edición, 2004.
- GUBBA RUBANO, Hugo; GUTFRAIND, Jorge; MONTONE, Luis; RODRÍGUEZ, Rubén Darío; SAULEDA, Luis; VILLARMARZO, Ricardo. *Auditoría, guía para su planificación y ejecución*. Montevideo, julio de 2007.
- HEUER NOTAROBERTO, Federico; RODRÍGUEZ MASCARDI, Teresita. *Las pericias contables en el proceso judicial*. Fundación de Cultura Universitaria. 7ma edición. Abril de 2004.
- IFAC. *Normas Internacionales de Auditoría. Emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Segunda edición. Mayo de 1995.
- IFAC. *Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Edición 2006.
- MONFARDINI, Beatríz y GRECO, Nélica. *La importancia del Control de Calidad en los Servicios de Auditoría*. Illas Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Montevideo, noviembre de 2008.
- NOSSAR, Fabricio; VILLAR, Marcelo y YANES, Álvaro. *Cambios Introducidos por el Pronunciamiento 13*. Montevideo, abril de 2001.
- VILLARMARZO, Ricardo; MONTONE, Luis; PERUZZO, Juan Luis; RODRÍGUEZ, Rubén Darío; TEMESIO, Daniel. *Informes de Contador Público. La actuación profesional vinculada a estados contables e información relacionada*. Edición especial. Taller Gráfico. Octubre de 2000.

- VILLARMARZO, Ricardo; MONTONE, Luis; PERUZZO, Juan Luis; RODRÍGUEZ, Rubén Darío; TEMESIO, Daniel. *Informes de Contador Público. La actuación profesional vinculada a estados contables e información relacionada*. Copymatic SRL. Enero de 2007.

PÁGINAS CONSULTADAS

- <http://www.parlamento.gub.uy>
- <http://www.ain.gub.uy>
- <http://www.ccea.com.uy>
- <http://www.presidencia.gub.uy>
- <http://www.dgi.gub.uy>
- <http://www.bcu.gub.uy>
- <http://www.ifac.org>
- <http://www.aicpa.org>
- <http://www.rae.es>
- <http://www.consejo.org.ar>
- <http://www.pcaobus.org>