



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

# AUDITORIA DE PYMES A PARTIR DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

Trabajo de Investigación

POR

Federico Agustín Ceverino

Cintia Vanesa Mondejas Puche

Profesor Tutor

Carlos Marcelo Pieralisi

Mendoza - 2016

## INDICE

Debido a la naturaleza del trabajo, el cual contiene continuas referencias a distintas normas internacionales, consideramos necesario elaborar dos índices, para facilitar la lectura y comprensión en su totalidad.

El primer índice es el temático tradicional, ordenado según los temas que se van a ir tratando a lo largo del trabajo. El segundo, hace referencia a las distintas normas internacionales que se van a ir mencionando, junto a su denominación, y los sectores del presente texto en el que se podrán encontrar explicaciones de sus puntos más importantes.

<b>Índice de cuadros y esquemas</b> .....	<b>9</b>
<b>Abreviaturas utilizadas en el trabajo</b> .....	<b>10</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>11</b>
<b>I. PLANIFICACIÓN</b> .....	<b>15</b>
<b>1 – ACEPTACIÓN O CONTINUACIÓN DEL ENCARGO</b> .....	<b>15</b>
A) INTRODUCCIÓN .....	15
B) NICC 1 – ASPECTOS SOBRE EVALUACIÓN DE RIESGOS AL ACEPTAR UNA AUDITORÍA .....	16
C) NIA 220 – OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POSTERIOR .....	18
D) NIA 210 – CONDICIONES PREVIAS DE AUDITORÍA Y PREMISAS .....	18
E) NIA 210 – CARTA DE ACUERDO DE ENCARGO. MODIFICACIONES Y ACTUALIZACIONES. ....	19
<b>2 – AUDITORÍA BASADA EN EL RIESGO</b> .....	<b>21</b>
A) RIESGOS EN AUDITORÍA – OBJETIVOS DEL AUDITOR.....	21
B) ALCANCE DE UNA AUDITORÍA .....	23
C) COMPONENTES DEL RIESGO EN AUDITORÍA .....	23
D) CÓMO ENFRENTAR LOS RIESGOS SEGÚN LA NIA 200.....	25
E) CONCLUSIONES .....	26

---

<b>3 - CONTROL INTERNO</b> .....	<b>26</b>
A) CONCEPTO .....	26
B) COMPONENTES.....	27
C) PROCESO DE TOMA DE CONOCIMIENTO DE LOS CONTROLES INTERNOS .....	35
E) CONTROLES ANTI-FRAUDE.....	37
<b>4 - MATERIALIDAD</b> .....	<b>38</b>
A) CONCEPTO .....	38
B) NIA 320 – DIFERENTES NIVELES DE MATERIALIDAD .....	39
C) DOCUMENTACIÓN .....	42
<b>5 - PROCEDIMIENTOS DE VALORACIÓN DEL RIESGO</b> .....	<b>42</b>
A) NIA 315 – SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS .....	42
B) PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS .....	43
<b>6 - DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA</b> .....	<b>46</b>
A) NIA 230 – CONCEPTO DEL ARCHIVO DE AUDITORÍA .....	46
B) ORGANIZACIÓN DEL ARCHIVO DE AUDITORÍA .....	48
C) REQUERIMIENTOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN .....	49
<b>7 - ELECCIÓN DEL ENFOQUE DE AUDITORÍA</b> .....	<b>51</b>
A) RIESGOS Y ENFOQUE.....	51
B) NIA 330 – FACTORES A TENER EN CUENTA AL DISEÑAR PROCEDIMIENTOS.....	52
C) RESPUESTAS GLOBALES.....	52
D) FRAUDE Y ELUSIÓN DE LA DIRECCIÓN .....	54
E) RESPUESTAS A RIESGOS EN LAS AFIRMACIONES .....	55
F) MOMENTO U OPORTUNIDAD DE PROCEDIMIENTOS .....	56
<b>8 – CONCLUSIÓN DE LA PLANIFICACIÓN</b> .....	<b>57</b>
<b>II. EJECUCIÓN</b> .....	<b>58</b>

<b>1 - PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA .....</b>	<b>58</b>
A) CONCEPTOS GENERALES .....	58
B) PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS .....	58
C) PRUEBAS DE CONTROLES .....	65
<b>2 – EXTENSIÓN DE LAS PRUEBAS. MUESTREO .....</b>	<b>69</b>
A) CONCEPTOS GENERALES .....	69
B) TÉCNICAS DE MUESTREO .....	70
C) USO DEL MUESTREO .....	70
<b>3 - AUDITORÍA SOBRE ESTIMACIONES CONTABLES .....</b>	<b>72</b>
A) NATURALEZA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES .....	72
B) EVALUACIÓN DEL RIESGO.....	73
C) RESPUESTA A RIESGOS VALORADOS.....	73
<b>4 – MANIFESTACIONES ESCRITAS .....</b>	<b>74</b>
A) NIA 580 – OBJETIVOS DEL AUDITOR .....	75
B) REQUERIMIENTOS.....	75
C) CONTENIDO DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS.....	75
D) OTROS ASPECTOS .....	76
<b>5 - HECHOS POSTERIORES.....</b>	<b>77</b>
A) NIA 560 – CONCEPTO DE HECHOS POSTERIORES Y DIFERENTES MOMENTOS .....	77
B) NIA 560 - OBJETIVOS DEL AUDITOR Y PROCEDIMIENTOS .....	77
C) COMPORTAMIENTO DEL AUDITOR ANTE HECHOS POSTERIORES.....	79
<b>6 - EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO .....</b>	<b>80</b>
A) NIA 570 - LA EMPRESA EN MARCHA COMO HIPÓTESIS DE LA DIRECCIÓN .....	80
B) NIA 570 - OBJETIVOS DEL AUDITOR.....	80
C) NIA 570 - INCERTIDUMBRE MATERIAL.....	81

---

D) EVALUACIÓN DE LOS PLANES DE LA DIRECCIÓN EN PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.....	82
E) DICTAMEN DEL AUDITOR .....	83
F) CONCLUSIÓN.....	84
<b>7 – CONCLUSIÓN DE LA EJECUCIÓN .....</b>	<b>85</b>
<b>III. OPINIÓN Y EMISIÓN DE INFORME.....</b>	<b>86</b>
<b>1 - FORMACIÓN DE LA OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS .....</b>	<b>86</b>
A) CONSIDERACIONES PREVIAS .....	86
B) NIA 700 - OBJETIVOS DEL AUDITOR: .....	87
C) MARCOS DE REFERENCIA .....	87
D) NIA 700 - FORMACIÓN DE LA OPINIÓN .....	88
E) NIA 705 – REDACCIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA .....	90
F) TIPOS DE OPINIÓN.....	96
G) PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y DE OTRAS CUESTIONES .....	97
<b>2 - INFORMACIÓN COMPARATIVA .....</b>	<b>99</b>
A) NIA 710 – DIVERSOS ENFOQUES DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA .....	99
B) NIA 710 – OBJETIVOS DEL AUDITOR .....	100
C) NIA 710 – EFECTOS SOBRE LA OPINIÓN EN EL INFORME .....	100
D) CONCLUSIONES Y COMPARACIÓN CON RT 37 .....	102
<b>3 - OTROS REQUERIMIENTOS DE LAS NIA .....</b>	<b>102</b>
A) NIA 250 – DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE EF .....	102
B) NIA 501 – EVIDENCIA DE AUDITORÍA, EN RELACIÓN A ÁREAS ESPECÍFICAS .....	103
C) NIA 510 – SALDOS DE APERTURA EN EL CASO DE AUDITORÍAS INICIALES.....	105
D) NIA 720 – OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN LOS DOCUMENTOS QUE CONTIENEN LOS EF AUDITADOS.....	106
<b>4 – FINALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA .....</b>	<b>106</b>

<b>5 – CONCLUSIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME.....</b>	<b>108</b>
CONCLUSIONES .....	109
BIBLIOGRAFÍA.....	110
ANEXO A: Ejemplo de Carta de encargo .....	111
ANEXO B: Ejemplo de Manifestación escrita .....	113

A continuación incluimos el Índice por NIA:

<b>NIA</b>	<b>Descripción</b>	<b>Páginas</b>
NIA 200	Objetivos globales del auditor independiente	21, 25
NIA 210	Acuerdo de los términos de encargo de auditoría	15, 18-19, 98, 112
NIA 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros	15, 18, 46, 49
NIA 230	Responsabilidad del auditor en la preparación de la documentación	46-47
NIA 240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude	42, 46, 50-51, 114
NIA 250	Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias	102, 114
NIA 300	Responsabilidad que tiene el auditor de planificar	46, 51
NIA 315	Responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos	26, 28, 31, 33, 35, 42, 46
NIA 320	Responsabilidad que tiene el auditor de aplicar concepto de importancia relativa	38-39, 42
NIA 330	Responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas	46-47, 51-52, 58-59, 69, 72
NIA 450	Responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas	86, 113
NIA 500	Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros	51, 69
NIA 501	Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas	102-103
NIA 505	Procedimientos de confirmación externa	58, 60, 72
NIA 510	Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura	102, 105-106
NIA 520	Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos	58
NIA 530	Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos	69-70
NIA 540	Responsabilidad del Auditor en relación con las estimaciones contables	72-73, 113
NIA 550	Partes relacionadas	113, 114

NIA 560	Respecto a los hechos posteriores al cierre	77, 98, 113
NIA 570	Utilización de la dirección de hipótesis de empresa en funcionamiento	80-81, 84, 98
NIA 580	Manifestaciones escritas	74-75, 114
NIA 700	Formarse una opinión sobre los estados financieros	86-88, 90
NIA 705	Emitir un informe adecuado	86, 90, 92
NIA 706	Comunicaciones adicionales	86
NIA 710	Relación con la información comparativa	99-100, 102
NIA 720	Información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados	102, 106
NICC 1	Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados	15-16, 46

Índice de cuadros y esquemas.

Cuadro 1 – Ventas anuales máximas para MiPyMEs.....	12
Cuadro 2 - Alternativas de organización del archivo de auditoría.....	48
Cuadro 3 - Confirmaciones de terceros.....	61
Cuadro 4 – Evaluación de fiabilidad de una confirmación externa. ....	63
Cuadro 5 - Procedimientos del auditor para evaluar capacidad de empresa en marcha. ....	83
Cuadro 6 - Variedad de opiniones del Auditor.....	89
Cuadro 7 - Informe de Auditoría. Diferencias entre NIA 705 y RT 37. ....	92
Cuadro 8 - Saldos iniciales. Diversas opiniones del auditor. ....	105
Esquema 1 - Riesgos de auditoría.....	24
Esquema 2 - Riesgos de Auditoría. Controles internos.....	27
Esquema 3 - Pirámide sobre componentes del control interno. ....	27
Esquema 4 - Valoración de riesgos y evaluación del control interno.....	36
Esquema 5 - Procedimientos posteriores de auditoría.....	51
Esquema 6 - Riesgos de auditoría. Papel del auditor.....	52
Esquema 7 - Proceso decisorio sobre confirmaciones externas.....	63
Esquema 8 - Aspectos a considerar por el auditor en pruebas sobre controles. ....	66
Esquema 9 - Diseño de pruebas sobre controles.....	67
Esquema 10 - Fechas importantes en una auditoría.....	77
Esquema 11 - Causas de incertidumbre sobre una empresa en marcha. ....	81
Esquema 12 - Marcos de información con fines generales. ....	87
Esquema 13 - Accionar del Auditor ante incumplimientos de normativas.....	103
Esquema 14 - Finalización de la auditoría. ....	107

### **Abreviaturas utilizadas en el trabajo**

IFAC	International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores)
IAASB	Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad)
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
EF	Estados Financieros
EECC	Estados Contables
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
PyMEs	Pequeñas y Medianas Empresas
MiPyMEs	Micro, Pequeñas y Medianas Empresas
NICC	Normas Internacionales de Control de Calidad
CPCE	Consejo Profesional de Ciencias Económicas
SA	Sociedad Anónima
RT	Resolución Técnica
RRHH	Recursos Humanos
DDJJ	Declaración Jurada
VNR	Valor Neto de Realización
CNV	Comisión Nacional de Valores

## INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación, vamos a desarrollar el proceso de una auditoría, llevada a cabo mediante la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, a una Pyme. Pero antes de comenzar, debemos aclarar ciertos conceptos.

Es importante definir que el encargo que se lleva a cabo es una auditoría, debido a que existen otros tipos de trabajos que un auditor puede realizar en una empresa, y no todos se encuentran regulados por las mismas normas. Por lo que delimitamos así el alcance de nuestra labor.

Otro aspecto significativo es que el marco normativo para llevar adelante la auditoría son las NIA. Estas normas, dictadas por la International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad), no son de aplicación obligatoria en la Argentina, excepto en el caso de empresas alcanzadas por la resolución técnica N° 26. Esta RT establece, en el tercer párrafo de su segunda parte, que las entidades incluidas en el régimen de Oferta Pública, es decir bajo el control de la Comisión Nacional de Valores, deben aplicar obligatoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por lo que es necesaria la aplicación de las NIA para llevar a cabo auditorías en estas empresas.

Este trabajo tiene por finalidad tomar los puntos más importantes de las NIA, que se relacionen con el tema de investigación, y aplicarlos al proceso de auditoría. Teniendo en cuenta este aspecto, no se llevará a cabo un desarrollo total de tales normas.

Pero es necesario definir primero qué es una Pyme, lo cual no es fácil, debido a que existen distintos criterios que varían, no solo entre diferentes países, sino también dentro del mismo territorio. Estos criterios pueden ser cuantitativos (si la determinación se basa en elementos cuantificables), o cualitativos (cuando se analizan características relativas a la Pyme, que no se cuantifican).

En Argentina, existen dos legislaciones que ayudan a definir qué es una Pyme. La primera es la Ley N° 24.467, conocida como “Estatuto PyME”. Esta ley fija los criterios cuantitativos para encuadrar una empresa como tal.

Dentro de dicha legislación, su artículo 2° otorga a la autoridad de aplicación la facultad de definir las características de las empresas que serán consideradas PYMES, teniendo en cuenta las

peculiaridades de cada región del país, y los diversos sectores de la economía en que se desempeñan. Luego, en el art. 83 de la Ley mencionada señala que: “A los efectos de este Capítulo, pequeña empresa es aquella que reúna dos condiciones:

1-Su plantel no supere los cuarenta trabajadores.

2-Tengan una facturación anual inferior a la cantidad que para cada actividad o sector fije la Comisión Especial de Seguimiento”.

Las Pymes que superen alguna o ambas condiciones podrán permanecer en el régimen especial de esta ley por un plazo de tres años, siempre y cuando no dupliquen la cantidad de trabajadores o las ventas totales máximas.

El 18 de marzo del 2016, mediante la publicación del Boletín Oficial de la resolución 11/16 de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa, se dieron a conocer los valores máximos vigentes de las ventas totales anuales expresadas en pesos que hacen que una empresa pueda ser considerada micro, pequeña o mediana:

**Cuadro 1 – Ventas anuales máximas para MiPyMEs.**

Sector	Agropecuario	Industria y minería	Comercio	Servicios	Construcción
MICRO	2.000.000	7.500.000	9.000.000	2.500.000	3.500.000
PEQUEÑA	13.000.000	45.500.000	55.000.000	15.000.000	22.500.000
MEDIANA tramo 1	100.000.000	360.000.000	450.000.000	125.000.000	180.000.000
MEDIANA tramo 2	160.000.000	540.000.000	650.000.000	180.000.000	270.000.000

La otra norma que califica a las Pymes, en este caso cualitativamente, es la Ley N° 25.300, que determina en su artículo 1°, último apartado, que “No serán consideradas MiPyMEs a los efectos de la implementación del presente régimen legal, las empresas que, aún reuniendo los requisitos cuantitativos establecidos por la autoridad de aplicación, estén vinculadas o controladas por empresas o grupos económicos nacionales o extranjeros que no reúnan tales requisitos”.

El problema que se plantea hoy en día, en relación al tema de investigación elegido, es que no existe una norma técnica específica referida a auditorías en pymes, y por lo tanto no es factible definir si es o no adecuado aplicar a una Auditoría en una Pyme las mismas NIA que para una gran empresa.

Actualmente, en Argentina existen dos normas aplicables a una auditoría: la “Norma de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados”, la RT 37, y la “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”, la RT 32. Pero ambas están elaboradas para ser aplicadas en forma general a todo tipo de empresa, sin distinción entre una gran empresa y una Pyme. Además, la IFAC ha elaborado una guía de aplicación de las NIA a auditorías de Pymes, pero la misma es a nivel internacional, sin considerar las normas y contextos económicos de cada país.

Lo que se pretende es adaptar la guía elaborada por la IFAC a la realidad de las Pymes residentes en Argentina, en función al contexto en el que se desempeñan.

En la actualidad, están surgiendo nuevas regulaciones que facilitan el financiamiento de las Pymes en la bolsa de valores, tales como:

- aumento de los niveles máximos de facturación para encuadrar una empresa como Pyme según el mercado de capitales;
- creación de la Oficina de Asistencia a Pymes, encargada de ofrecer asistencia técnica para el acceso al Régimen Pymes CNV y para obtener la autorización de oferta pública de valores negociables, así como de difundir los beneficios del financiamiento a través del mercado;
- trámite simplificado para la autorización de oferta pública;
- menores requisitos de información periódica, y menores requerimientos de estructura en lo que refiere a los órganos de auditoría y fiscalización. Esto pretende reducir los costos de estructura que debe afrontar una pyme que opta por financiarse en el mercado de capitales;
- por otra parte, se exime del pago de aranceles, y se ofrece desde la CNV asistencia para afrontar los gastos que implica la primera emisión de una empresa.

Esto se suma a la experiencia positiva anterior de empresas medianas que cotizan en bolsa: Meranol, en el rubro químico; Insuagro, que produce insumos agroquímicos; y Ovoprot, fabricante de ovoproductos deshidratados. En consecuencia, podría aumentar drásticamente el número de empresas pequeñas y medianas que quieran financiarse mediante el mercado de valores. Se estima que ese número alcance unas 10.000 Pymes a partir de la implementación de estas medidas. (Zecca, 2015)

Por lo que detectamos la necesidad de contar con un juego de normas de auditoría que contemple las características de este tipo de empresas. Este trabajo de investigación intenta dar el primer paso hacia la creación de ese marco regulatorio.

Consideramos que las normas de auditoría existentes no se aplican de igual manera en una gran empresa que en una Pyme. Para probarlo, desarrollaremos las diferentes etapas de una auditoría Pyme con NIA, partiendo desde la planificación de la misma, pasando por su ejecución, y concluyendo con la emisión del informe respectivo; y para cada etapa describiremos las diferencias existentes con una gran empresa.

Para poder lograr esta investigación, hemos realizado consultas en diferentes fuentes bibliográficas y documentales, tanto nacionales como internacionales, que tratan el tema elegido: "Auditoría de Pymes a partir de normas internacionales de auditoría". Sobre éstas fuentes pudimos definir las ideas, y llegar a la integración apropiada de la información con el fin de dar inicio a un cuerpo normativo específico que regule éste tipo de empresas, tal como se hizo mención anteriormente. La base bibliográfica de nuestro trabajo: la guía de la IFAC.

Sin más, procedemos al desarrollo de nuestro trabajo de investigación.

## I. PLANIFICACIÓN

### 1 – ACEPTACIÓN O CONTINUACIÓN DEL ENCARGO

(Diversos aspectos de las NIAS 210, 220, y NICC 1)

#### A) INTRODUCCIÓN

Una de las primeras decisiones que un profesional de auditoría debe tomar, antes de que comenciar con el encargo de auditoría, es determinar qué trabajo aceptar y cuál no, o si se debe continuar con la relación que se tenía con un cliente anterior, en base a una serie de tareas y consideraciones previas. Esto sucede debido a que no todos los encargos tienen la misma carga de riesgo al realizarse, y no todos los clientes son confiables, por lo que debe ser evaluado con premura. Es mejor declinar una oferta de trabajo que puede ser problemática, antes de asumir todos los riesgos que implique. Una mala decisión en este sentido puede llevar a gastar horas que no se puedan facturar, honorarios que nunca se van a cobrar, estrés por malgaste de tiempo (tanto del auditor como de su equipo de trabajo), pérdida de reputación y, como consecuencia final, la posibilidad de que se planteen litigios.

Con relación a las Pymes, esto debe ser tenido muy en cuenta, ya que al no ser una gran empresa, puede que no cuente con el respaldo, o los recursos suficientes para colaborar con la auditoría. Por lo que las tareas previas deben ser más profundas, de mayor alcance, sobre todo en cuanto a la relación con el dueño de la misma.

Existen entidades pequeñas que pueden requerir un encargo de auditoría. El problema surge con el dueño de estas empresas, que puede tener instalados pocos o ningún control formal, y por lo tanto sobrepasar y abusar de prácticamente todo. Cuando se den estas situaciones, el auditor debe determinar si la ausencia de actividades u otros componentes de control podría hacer imposible obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría. Si es así, debe basarse en su juicio profesional y determinar si debe declinar el encargo, o bien, en caso de aceptar el trabajo, emitir una opinión modificada<sup>1</sup> en el informe respectivo.

---

<sup>1</sup> Opinión modificada: comprende la opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión. Será tratada posteriormente en la etapa de conclusión.

Debemos diferenciar dos distintos niveles en la organización a auditar:

- Responsables del gobierno de la entidad: “persona, o personas, u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la Dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Esto incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la Dirección”. (International Federation of Accountants, 2012)

- Dirección: “persona, o personas, con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades, la Dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad”. (International Federation of Accountants, 2012)

## B) NICC 1 – ASPECTOS SOBRE EVALUACIÓN DE RIESGOS AL ACEPTAR UNA AUDITORÍA

Además, la Norma Internacional de Control de Calidad (en adelante, NICC) N°1, en su párrafo 26, establece la necesidad de que el profesional posea políticas y procedimientos para evaluar estos aspectos. En las Pymes, es muy importante medir el riesgo implicado en el encargo, el cual puede ser mayor que en las grandes empresas, debido a diversos factores, como:

- limitaciones presupuestarias
- bajos niveles de financiación
- baja organización formal
- no hay gestión de recursos humanos.

Para valorar el riesgo implicado, se deben plantear diversos interrogantes y líneas de investigación, entre los cuales se pueden destacar:

- Comunicarse con el auditor anterior y establecer si hay razones por las cuales no se debería hacer el encargo, siempre que sea la primera auditoría a efectuar con el cliente en cuestión.
- Discutir los diferentes motivos por los que no se debería aceptar el encargo. Para asegurarse acerca de la precisión de la información obtenida, hay que validar estos datos con otras fuentes, tales como DDJJ de impuestos, EF previos, reportes de créditos, reuniones con entidades bancarias, etc. Este simple paso podría evitar problemas más tarde.

Hay que garantizar, antes de contactar con terceros y recopilar información, que todo el equipo conozca las políticas de protección de información confidencial, privacidad, y requisitos del código de ética.

- Evaluar la competencia y los valores de los directores, ya que probablemente se deba relacionar con ellos a lo largo de todo el encargo.
- Estimar situación económica y financiera de la entidad. Se pueden realizar análisis horizontales y verticales de los EF, cálculo de ratios, y obtención de información acerca del estado de la industria y situaciones regionales que puedan afectar.
- Obtener datos acerca de la opinión pública sobre el potencial cliente.
- Investigar si han surgido cambios a nivel legal, impositivo, laboral, previsional, etc., que puedan afectar el trabajo.
- Establecer si hay indicios sobre si la Pyme pueda estar implicada en asuntos de lavado de dinero u otra actividad ilícita.
- Determinar cuál es la actitud de la Dirección hacia el control interno, definido como Ambiente de Control, uno de los componentes de control, a ser analizado en secciones subsiguientes. Una actitud indiferente en este sentido, y una mala interpretación de las normas contables, puede derivar en un encargo difícil de llevar a cabo, y con resultados negativos.
- También es importante considerar la cultura corporativa, estructura organizacional, tolerancia al riesgo, complejidad de transacciones, etcétera.

Esta norma concluye con que se deben dar elementos específicos para que el auditor pueda realizar satisfactoriamente su trabajo:

- tener competencia suficiente para realizar el encargo, así como recursos humanos y materiales, y tiempo;
- cumplir con requisitos éticos;
- tener en cuenta la integridad del cliente, ya que en este tipo de auditorías, la relación entre el firmante y el dueño de la Pyme es mucho más estrecha.

Consideramos que el auditor debe poner especial hincapié en estos aspectos, sobre todo al momento de solicitar toda la información que considere necesaria para cumplir con el encargo, ya que difícilmente podrá cumplir con éste si no cuenta con un balance de sumas y saldos de la entidad a auditar, o un listado de las personas autorizadas a entrar al tesoro, por citar ejemplos básicos.

Es imprescindible también, la documentación de cada una de las tareas llevadas a cabo. Resultaría una tarea casi imposible evaluar la calidad del trabajo efectuado si el mismo no puede ser fundamentado con un papel de trabajo.

Igualmente importante es anticiparse a conflictos de intereses que puedan ser motivados por mantener relaciones con los dueños de la Pyme, ya sea formal o informal. Podemos ver dos tipos de independencia: la real y la aparente. La real se define como el nivel de objetividad al momento de actuar, y está más relacionada a la personalidad del auditor, por lo tanto es más subjetiva. La independencia aparente, en cambio, va más allá: define cómo se exhibe el auditor con respecto a la empresa a auditar, y determina ciertos casos, establecidos en las normas, en los cuáles tal independencia se vería afectada. Por ejemplo, si uno de los dueños de la Pyme es cónyuge del auditor, no podría realizar el encargo, por más de que afirme que no se ve afectada su independencia. Estos causales no varían mucho de los establecidos en la RT 37, punto II.A.

### C) NIA 220 – OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN POSTERIOR

Este punto establece que si, posteriormente a la aceptación del encargo, el auditor obtiene otra información que lo hubiera hecho negarse al mismo, deberá adoptar las medidas necesarias, pudiendo en su caso, siempre que una norma no lo impida, renunciar al trabajo.

### D) NIA 210 – CONDICIONES PREVIAS DE AUDITORÍA Y PREMISAS

La NIA 210, en su párrafo 3, establece que un objetivo primordial de un auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría sólo cuando se haya acordado previamente sobre qué premisas se va a realizar el encargo, a través de:

- conurrencia o no de condiciones previas de una auditoría;
- comprensión por parte del auditor, de la Dirección y de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.

Las condiciones previas que deben darse para realizar la auditoría son:

- primero, el auditor va a determinar si el marco de información (según si es con fines generales<sup>2</sup> o no) con el cual se han preparado los EF es aceptable, y si permite opinar sobre la razonabilidad de los mismos. Puede que exista un marco de imagen fiel<sup>3</sup> o de cumplimiento<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Marco de información con fines generales: es un marco de información financiera, diseñado para satisfacer las necesidades de información de un amplio espectro de usuarios. Puede ser un marco de de imagen fiel o un marco de cumplimiento. (NIA 700, párrafo 7, punto b)

<sup>3</sup> *Un marco de imagen fiel es un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además: (continúa en la página siguiente)*

Para ello debe considerar la naturaleza de la entidad, si es del sector privado o público, su actividad, la finalidad de los EF (fines generales<sup>5</sup> o específicos), la naturaleza de dichos estados (el conjunto de ellos, o estado único), o si las entidades están reguladas por un marco de información financiera específico, diferente al establecido por las normas contables.

- luego, debe obtener, de parte de la dirección de la Pyme, reconocimiento de que es de su exclusiva responsabilidad: la preparación de los EF en base al marco de información adoptado; el control interno que deben aplicar en la empresa para poder elaborar los EF; y la necesidad de proporcionar al auditor toda la información, registros, documentación, y el acceso a datos y personas de la entidad que requiera para que pueda ejecutar su tarea.

- por último, hay que considerar si existe alguna limitación al alcance impuesto por la misma dirección de la Pyme, tales como plazos imposibles de cumplir, información o documentación que no esté disponible, o bien que no acepte que ciertos profesionales no lleven a cabo el encargo.

Entonces, si estas limitaciones pudieran resultar en una abstención de opinión, el firmante debe declinar el encargo, salvo que por ley o una regulación resulte obligada a aceptarlo.

#### E) NIA 210 – CARTA DE ACUERDO DE ENCARGO. MODIFICACIONES Y ACTUALIZACIONES.

##### a. Redacción de la Carta de encargo (párrafo 10)

Una vez que el auditor se ha satisfecho del riesgo que implica llevar a cabo la auditoría de la Pyme, se han acordado los términos del encargo con la dirección, y ha aceptado el trabajo, hará constar este acuerdo en una Carta de encargo u otra forma escrita, la cual contendrá, según la NIA 210:

→ Objetivo y alcance de los estados financieros;

---

*(i) reconoce que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida por el marco; o bien*

*(ii) reconoce que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes. (NIA 700, párrafo 7, punto b)*

<sup>4</sup> Un marco de cumplimiento es un marco de información financiera que sólo requiere el cumplimiento de sus requerimientos". (NIA 700, párrafo 7, punto b)

<sup>5</sup> Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales. (NIA 700, párrafo 7, punto a)

"Estados financieros" en las NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas". Las notas explicativas incluyen las políticas contables significativas, y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. (NIA 700, párrafo 8)

→ Responsabilidades:

- ◆ Auditor: realizar la auditoría en base a las NIA; y el hecho de que, por las limitaciones, tanto de la auditoría en sí, como de los controles internos que aplique la Pyme, puedan existir incorrecciones materiales no detectadas por él.
- ◆ Dirección: preparación de los estados financieros, aceptación de los términos del encargo, dar acceso limitado a las personas de la entidad, contestar la carta de gerencia, e informar al auditor de cualquier hecho que pueda afectar los estados financieros.

→ Identificación del marco de información financiera;

→ Estructura y contenido de los informes a emitir por el auditor, incluyendo una declaración de que en algunas circunstancias estos aspectos pueden diferir.

→ Otros aspectos, tales como el equipo de trabajo que va a realizar la auditoría, la información inicial a presentar por la Pyme (borradores de Estados), base para honorarios, facturación, y restricciones a la responsabilidad del auditor.

Pero esta carta de encargo no es obligatoria, en el caso en que las disposiciones reglamentarias dispongan en forma detallada estos aspectos detallados anteriormente. Lo único que debería hacerse constar, en este caso, es que estas disposiciones son aplicables, y dejar por escrito la responsabilidad de la Dirección para con los Estados Financieros y su preparación.

Al final del trabajo de investigación, se incluye un modelo de una carta de encargo, con los apartados que suelen incluirse en el mismo (ANEXO A).

b. Modificación de la carta de encargo (párrafo 16):

El auditor no debe aceptar ninguna modificación de los términos que se habían acordado y plasmado en la carta de encargo, si no existe alguna causa razonable que la justifique. Si esa causa se comprueba, y deriva en una modificación de los términos, se redactará una nueva carta de encargo u otra forma documentada, en la que consten los nuevos términos acordados entre el auditor y la dirección.

Si la causa no es razonable, el auditor no deberá modificar los términos del encargo. Una causa no justificada podría ser que el auditor no obtuvo evidencia suficiente y apropiada sobre alguna manifestación de la dirección, y derive en una limitación del alcance, o bien la evidencia encontrada no es satisfactoria, y la entidad quiera cambiar la naturaleza del encargo para evitar una opinión modificada.

Si la dirección no quiere continuar con el encargo en los términos actuales, y el auditor no está dispuesto a aceptar ningún cambio en tales cláusulas, deberá actuar de la siguiente manera: primero,

debe renunciar al encargo, si es que las disposiciones reglamentarias se lo permiten; y segundo, deberá tomar en consideración si es necesario informar de tal renuncia a otras partes relacionadas con la entidad, tales como las entidades reguladoras.

c. Actualización de la carta de encargo:

En el caso en que se trate de una auditoría recurrente, antes de comenzar el encargo, se debe evaluar si hay circunstancias que se han modificado desde el año anterior. En ese caso, y si motiva una modificación de la carta de encargo, ésta debe ser actualizada y aceptada por el cliente antes de empezar el trabajo. Si las circunstancias no se han modificado, se pueden reconfirmar los términos, sin que exista la necesidad de volver a redactar la carta.

Las circunstancias a evaluar por el auditor son si hay cambios en:

- algún término especial del encargo;
- la dirección del ente;
- la propiedad del ente;
- la actividad principal de la entidad;
- el marco información aplicable para elaborar los EF;
- las disposiciones reglamentarias que regulan a la Pyme;

La carta de contratación es un aspecto muy importante a tener en cuenta al momento de planificar el encargo, ya que en la misma se expresan las condiciones entre las partes (auditor y dirección de la entidad) sobre las cuales se va a desarrollar el encargo, determinando y limitando las responsabilidades de cada una. La misma es elaborada por el auditor y firmada por ambas partes. En éste sentido, es esencial hacer un estudio pormenorizado de la misma para que no queden espacios grises al momento de la contratación y la realización del encargo encomendado, sobre todo cuando el mismo se lleva a cabo sobre Pymes, ya que el auditor asume mayor responsabilidad, al momento de emitir la conclusión del encargo en ese tipo de entes.

## **2 – AUDITORÍA BASADA EN EL RIESGO**

(Tratado en algunos puntos de la NIA 200)

### **A) RIESGOS EN AUDITORÍA – OBJETIVOS DEL AUDITOR**

En la auditoría de EF, los objetivos del auditor son (párrafo 11):

- obtención de seguridad razonable de que los EF en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, para que permita así al auditor opinar si los mismos están preparados según el marco de información aplicable.
- emisión de un informe que contenga la opinión emitida, así como todos los otros requerimientos de información establecidos por las NIA.

El objetivo general de una auditoría es aumentar la confianza de los usuarios en los EF. Esto lo logra el auditor mediante la expresión de su opinión en el informe, sobre si los EF han sido preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad al marco financiero. Si el auditor sigue los procedimientos y requerimientos de ética establecidos en las NIA, le permitirá expresar tal opinión.

Para poder expresar su opinión, deberá tener una seguridad razonable de que no existen incorrecciones materiales que afecten a los EF, lo que es un alto grado de seguridad. Puede lograrse mediante obtención de evidencia, suficiente y válida, de que el riesgo se ha reducido a un nivel aceptablemente bajo. Pero no indica que se alcance total certeza de que no existe ninguna incorrección en los EF, debido a que la auditoría tiene limitaciones inherentes, como el tiempo y costo, la naturaleza de los EF y de los procedimientos de auditoría planificados, que hacen que la evidencia obtenida sea más convincente que concluyente (párrafos 3 a 5).

Los riesgos de incorrección pueden afectar a los EF en su conjunto, o a las afirmaciones sobre transacciones, saldos contables e información a revelar.

Existen tres tipos de riesgos, de los cuales dos se relacionan con el cliente y su negocio, y otro con la auditoría en sí:

- a) Riesgo inherente o de negocio: es el riesgo relacionado a la actividad y/o sector en el cual se desempeña el cliente. Este riesgo debe ser mitigado y reducido a niveles bajos mediante los sistemas de controles existentes en el mismo.
- b) Riesgo de control: es la posibilidad de que algún riesgo inherente no sea detectado y/o corregido mediante alguna actividad interna de control del cliente. Estos riesgos, que sobrepasan los controles internos son los que debe atacar el auditor mediante sus procedimientos.
- c) Riesgo de detección: es la probabilidad de que algún riesgo, no corregido por controles internos del cliente, no sea detectado posteriormente por los procedimientos aplicados por el auditor. Este es el riesgo mayor, ya que no existe posibilidad alguna de corregirlo, una vez que ya se ejecutaron los procedimientos, y puede provocar que el auditor emita una opinión incorrecta. El objetivo es reducirlo a un nivel aceptablemente bajo.

Ahora, en la mayor parte de los casos, las NIA no consideran los dos primeros riesgos por separado, sino que hace una valoración de ambos, considerándolos riesgos de incorrección material conjuntamente. Sin embargo, el auditor si puede hacer valoraciones de ambos riesgos por separado, dependiendo de las técnicas y de las consideraciones prácticas.

Por lo general, en las Pymes no existen controles internos importantes que definan una conducta o modo de operar, por lo que es de responsabilidad del auditor tener especial cuidado al momento de planificar un procedimiento de auditoría, ya que con el mismo debe mitigar y reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo potencial.

## B) ALCANCE DE UNA AUDITORÍA

Como dijimos, la tarea del auditor es opinar si los EF están preparados de conformidad al marco de información aplicable. Lo que implica que la opinión del auditor no incluye un juicio sobre la futura viabilidad de la empresa, ni sobre la eficiencia o eficacia de los directores al gestionar el ente.

Distinto es cuando esta información es requerida por normas locales, lo que implicaría que el auditor deba ejecutar trabajo suplementario, con el objeto de dar cumplimiento a las mismas. En Argentina, no existe ningún requisito de tal naturaleza.

## C) COMPONENTES DEL RIESGO EN AUDITORÍA

Vamos a analizar más profundamente los distintos elementos que componen el riesgo de auditoría:

a) Riesgo inherente: Susceptibilidad de una afirmación a una incorrección material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes. Incluye hechos y condiciones, tanto internos como externos, que podrían generar incorrecciones materiales en los EF. Las fuentes del riesgo pueden ser entre otros, los objetivos de la entidad, naturaleza de operaciones, tamaño, sector en que opera, y el entorno (competitivo, regulatorio, económico, etc.)

Por ejemplo, pensemos en una empresa que realiza muchas cobranzas en efectivo. Por consiguiente, al finalizar cada día, tendrá una gran cantidad de dinero en su caja. Existe entonces una gran posibilidad de que existan faltantes de dinero. Por ello, se deben establecer controles, para mitigar este riesgo.

b) Riesgo de control: de que una incorrección que podría existir en una afirmación y que podría ser material, no sea prevenida, detectada, o corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad. Los controles son responsabilidad de la dirección, y son diseñados con el objeto de mitigar los riesgos inherentes. Los controles pueden ser

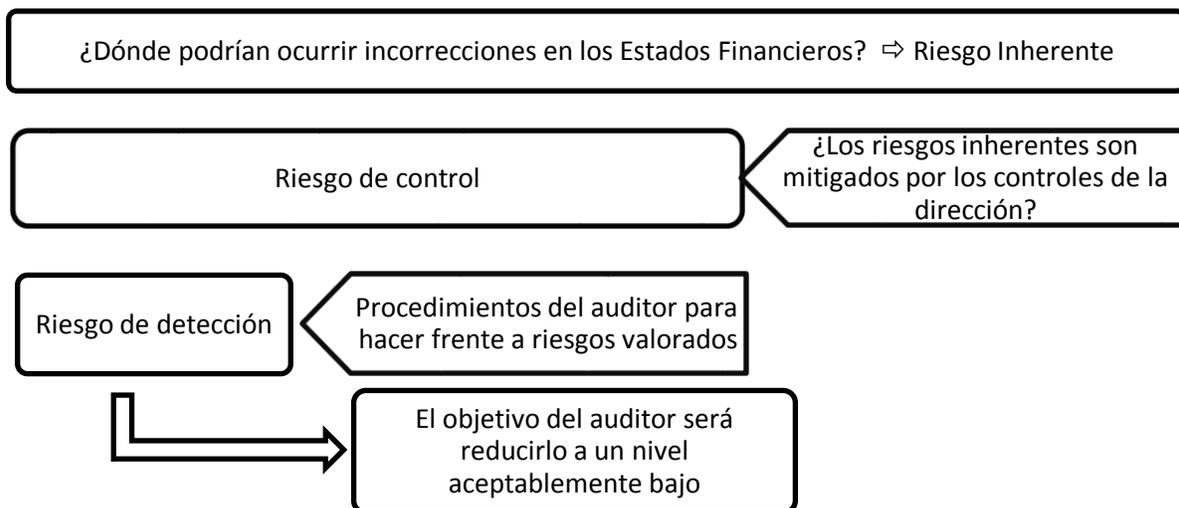
- Generales: la actitud de la dirección hacia los controles es fundamental (ambiente de control), sumada al compromiso de contratar personal competente, y la prevención del fraude.
- Específicos: se refieren a una transacción en particular, o a un proceso en particular.

Si continuamos con el ejemplo, podríamos establecer entonces dos controles, uno general (reducir la cantidad de personas que tienen acceso a la caja, establecer uno o dos responsables a lo sumo), y uno más específico (arqueos regulares). El riesgo que existe entonces es que estos controles se vean vulnerados por no ser aplicados, o hacerlo indebidamente. Por ello, el auditor debe aplicar sus procedimientos, y reducir el riesgo de control.

c) Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material. El auditor debe valorar los riesgos inherentes y de control del ente, y en base a ello, deberá diseñar los procedimientos necesarios para bajar ese nivel de riesgo. Los riesgos potenciales son seleccionar procedimientos inadecuados, aplicar mal un procedimiento, o malinterpretar los resultados de un procedimiento.

En el mismo caso, el auditor revisa el arqueado realizado, para determinar que se hace correctamente. El riesgo es que no detecte alguna inconsistencia o fraude cometido, que ocasione, no solo un error en la opinión que se forme, sino también una pérdida para la empresa.

#### Esquema 1 - Riesgos de auditoría.



## D) CÓMO ENFRENTAR LOS RIESGOS SEGÚN LA NIA 200

La NIA 200 establece algunos preceptos a tener en cuenta para llevar a cabo la auditoría y hacer frente a los riesgos:

- Escepticismo profesional<sup>6</sup>: para planificar y ejecutar la auditoría, el auditor deberá reconocer que pueden existir circunstancias que supongan que los EF contengan incorrecciones materiales, y será escéptico ante tal situación.
- Juicio profesional: aplicar su propia experiencia y juicio a lo largo de las etapas.
- Evidencia: para alcanzar la seguridad requerida, deberá obtener evidencia, y la misma debe ser suficiente, válida y adecuada.
- NIA: las normas internacionales establecen claramente los objetivos que se deben ir cumpliendo y los requerimientos a suplir a lo largo de la auditoría, por lo que deben ser tenidas en cuenta, sobre todo las relaciones entre ellas.

Por lo que vamos a seguir una serie de pasos clave, con el fin de dar cumplimiento

a) Primer fase: valoración del riesgo: el auditor, en base a su conocimiento del ente y a la información proporcionada por la dirección, diseñará procedimientos en función de la naturaleza de las transacciones, el alcance y la evidencia que se desea obtener, con el objeto de detectar posibles riesgos de incorrecciones en los EF.

b) Respuesta al riesgo: mediante procedimientos sustantivos y de cumplimiento que se planifiquen llevar a cabo, el auditor podrá responder a esos riesgos valorados, para reducirlos a un nivel aceptablemente bajo.

c) Elaboración del informe: implica formarse una opinión acerca de los EF, la cual va a expresarse a través del informe del auditor.

Tales temas serán expuestos posteriormente en este trabajo.

---

<sup>6</sup> Aplicar escepticismo profesional significa: hacer una evaluación crítica con mente cuestionadora, de la suficiencia, validez y confiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida. También implica estar alerta de las circunstancias inusuales que exigen investigación o evidencia de auditoría adicional que ponga en cuestión la confiabilidad de documentos y respuestas a las indagaciones de la dirección; y mantener la mente abierta sobre la integridad de la dirección y/o dueños de la Pyme hasta concluir las indagaciones.

## E) CONCLUSIONES

El riesgo de que existan incorrecciones en los EF debe ser el aspecto central a enfrentar durante una auditoría. Tanto en la planificación, como en la ejecución, es importante para el auditor no descuidar los factores de riesgo que hubiera detectado, para evitar una conclusión errónea sobre su encargo. Es significativo resaltar esto, debido a que una mala conclusión, deriva en un encargo mal realizado, lo que puede perjudicar no sólo el cobro de tal trabajo, sino que puede provocar una pérdida de futuros encargos.

## 3 - CONTROL INTERNO

(Conceptos contenidos en la NIA 315)

### A) CONCEPTO

Según la NIA 315, el control interno es un proceso diseñado, implementado y mantenido por el gobierno de la entidad, la Dirección, y el resto del personal, con la finalidad de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos, relacionados con la fiabilidad de la información financiera, eficiencia y eficacia de las operaciones, y cumplimiento de las disposiciones reglamentarias.

Partiendo de esta definición, podemos ver que no existirán muchas diferencias con respecto al control interno, al comparar las normas internacionales con las locales.

Un control es diseñado para responder ante la presencia de un cierto riesgo, que pueda conllevar a la existencia de una incorrección material<sup>7</sup> en los Estados Financieros, ya que si no existiera riesgo alguno, este control sería redundante. Por lo tanto el primer paso es identificar los riesgos y luego elaborar los controles.

El auditor debe tomar conocimiento de tales controles, pero eso no significa que todos los controles internos que aplique la entidad estén relacionados la información financiera. Y de los controles relacionados a la información financiera, no todos son relevantes para la auditoría. Estamos hablando de los “controles clave”<sup>8</sup>, que son los más eficientes y de mayor jerarquía al momento de validar una

---

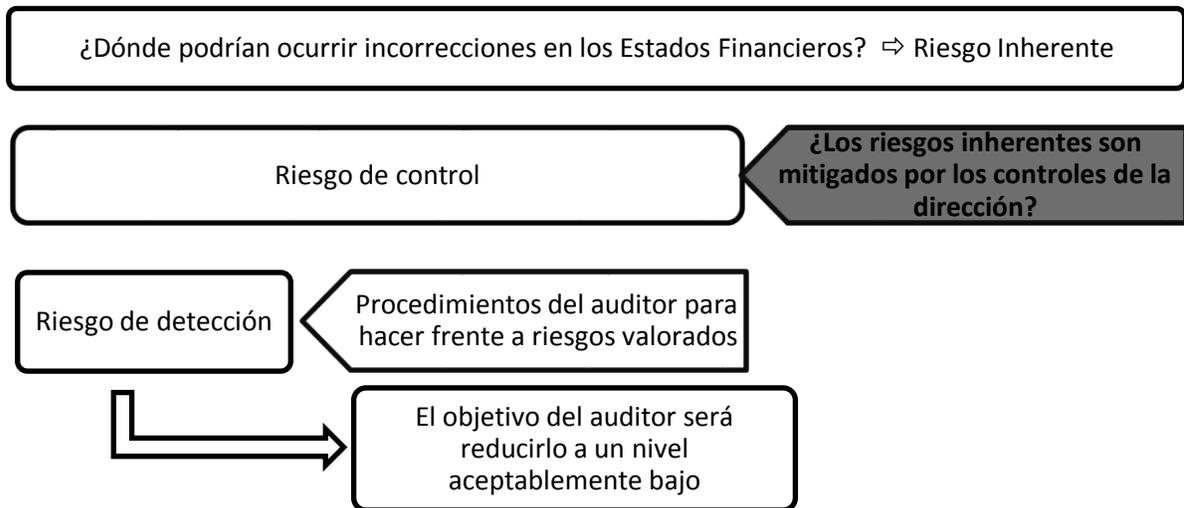
<sup>7</sup> Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

<sup>8</sup> Slosse, Gordicz, & Gamondés, 2015

afirmación. A partir de ellos, se deberán posteriormente elaborar las pruebas de controles, con el objeto de validar su adecuado funcionamiento.

Si seguimos el esquema expuesto en la unidad anterior, podemos ver que los controles internos se encuentran en el segundo renglón, luego de la determinación de los riesgos inherentes:

**Esquema 2 - Riesgos de Auditoría. Controles internos.**



Por ello es que es tan necesario e imprescindible identificar, evaluar y aprobar los controles de una entidad ya que sin ellos, deberíamos hacer frente a todo el conjunto de riesgos inherentes. Esto generaría una mayor probabilidad de que la conclusión que se alcance al finalizar sea errónea, debido a incorrecciones que no fueron detectadas y/o corregidas.

**B) COMPONENTES**

**Esquema 3 - Pirámide sobre componentes del control interno.**



El control interno, según las NIA, abarca cinco componentes clave: Entorno de control - Valoración del riesgo - Sistema de información - Actividades de control – Seguimiento (Esquema 3).

La división del control interno, en diferentes componentes, permite al auditor contar con un marco de referencia para el conocimiento de los distintos aspectos de control de una entidad. Pero para conocer estos controles, primero se debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

- El diseño del control interno depende mucho del tamaño de la empresa. Por un lado, las Pymes suelen tener una estructura mucho menos formal, y por lo general, se utilizan en éste tipo de empresas procedimientos más sencillos para alcanzar sus objetivos. A diferencia de ellas, las grandes empresas cuentan con estructuras más organizadas de controles, y procedimientos y prácticas más complejas y extendidas.
- Lo que el auditor debe considerar al momento de la planificación de sus procedimientos es si un control específico sirve para prevenir o detectar y corregir alguna incorrección material que pudiera afectar los EF.

A continuación, trataremos los diferentes componentes del control interno.

a. Componente n° 1 – Entorno de control

El entorno de control o ambiente de control, es la base del control interno de una empresa. Estos controles no previenen ni detectan incorrecciones, sino que son la estructura en la cual se desarrollan el resto de los controles que emplea la entidad.

Se puede definir el ambiente de control como la actitud de la dirección hacia el control interno, y la importancia que estos controles revisten para estas personas.

Dentro de la unidad 1, hicimos referencia a los aspectos que el auditor debe tener en cuenta al momento de aceptar o declinar una oferta de trabajo. Entre ellos, nombramos el ambiente de control, como elemento clave, ya que indica una mayor o menor predisposición de los directivos hacia los controles. Esto puede llegar a afectar toda la auditoría, desde la planificación, hasta los procedimientos posteriores a aplicar.

Este control interno es muy importante, ya que si es fuerte, puede compensar alguna debilidad de los controles en determinadas situaciones. Por el contrario, si tiene poca fortaleza, puede menoscabar el control interno de la entidad.

La NIA 315 en su párrafo 14 determina que el auditor debe conocer el entorno de control de la entidad en la cual va a realizar el encargo. Por lo que deberá establecer si la dirección se ha comprometido a mantener la ética y honestidad, y además, si el ambiente de control es una base confiable para la ejecución de los demás controles.

Para poder confiar en el entorno de control de una empresa, el auditor deberá considerar algunos elementos claves:

- Integridad y valores éticos: para determinar este punto, se puede evaluar si existe un código de conducta interno, o bien si los empleados saben diferenciar una buena de una mala conducta, y cómo actuar ante eso, o también si hay compromiso por parte de la dirección en este sentido.
- Compromiso con la competencia: cada puesto de una empresa debe ser ocupado por personas con los conocimientos, habilidades y experiencias necesarias, por lo que habría que determinar si realmente se establecen estos aspectos, mediante una descripción integral del puesto. Generalmente, en las Pymes el área de selección de personal no está desarrollada, o no está jerarquizada, a diferencia de las grandes empresas.
- Participación de los responsables del gobierno: evaluar la capacidad de los dueños de la empresa, experiencia, supervisión e independencia respecto de la dirección, consideración de los resultados obtenidos, y reuniones regulares.
- Filosofía de dirección: actitud positiva de la dirección con respecto a un control interno sólido de la información financiera, tratamiento del personal de contabilidad, políticas adecuadas, y control del procesamiento de la información.
- Estructura organizacional: estructura que presenta una segregación de funciones incompatibles, estructura organizativa adecuada para lograr los objetivos de la institución, y flujo de información en forma oportuna a las personas que realizan los controles.
- Asignación de autoridad: determinar y verificar que en la organización existen políticas y procedimientos necesarios para la autorización de transacciones, rendición de cuentas, y responsabilidades de control.
- Políticas de recursos humanos: orientación a la capacitación del personal, mejoramiento de las contrataciones, evaluación del trabajo, con la comparación de resultados, son aspectos que hacen a una política mejor de recursos humanos.

En las Pymes, el entorno de control suele diferir respecto de las grandes empresas, ya que al no contar con la suficiente cantidad de empleados, no puede implementar actividades de control como la segregación de funciones incompatibles. Además, existe mucha participación activa, a diferencia de las empresas mayores, del dueño-gerente, lo que puede llevar a reducir su independencia respecto de la dirección, y a afectar el aspecto de la participación de los responsables del gobierno.

Tampoco se cuenta con documentación apropiada que respalde los controles, por lo que esto dependerá mucho de las actitudes y acciones de la dirección. En estos casos, se debería aconsejar a la entidad que se tome algún tiempo para documentar por lo menos algunas de las políticas y prácticas más importantes, lo que podría reducir potenciales riesgos y otorgaría más confianza al entorno de control.

Otros aspectos que se ven afectados son la estructura organizacional, ya que por lo general no está bien definida en este tipo de empresas; las políticas de recursos humanos se ve afectada debido a que no suelen tener un área específica para el desarrollo de RR.HH, o bien la estructura suele no estar jerarquizada como en otro tipo de empresas; el compromiso con la competencia, porque los puestos no suelen estar lo suficientemente definidos como para elaborar descripciones concretas de los mismos, y contribuir al logro de objetivos específicos que fomenten el cumplimiento de las metas a nivel general.

Por lo que se hace imprescindible evaluar correcta y profundamente la actitud de parte de los dueños del ente hacia el control interno, con vistas a decidir si se puede o no confiar en el mismo.

#### b. Componente n°2 – Evaluación del riesgo

El auditor debe conocer la entidad, para saber si ésta ejecuta un proceso de detección de riesgos, a saber, como la identificación de riesgos relevantes, estimación de su significatividad, valoración de la probabilidad de que ocurran tales riesgos, y toma de decisiones.

Si el ente ha establecido dicho proceso, el auditor deberá conocer los resultados. Si existen riesgos de incorrecciones no identificados por la dirección, se deberá evaluar si este proceso de detección podría o no haberlo individualizado. Si fuera así, entonces el auditor tiene que determinar si el proceso es adecuado, o bien si es deficiente, no pudiendo confiar en éste, y teniendo como responsabilidad el informar de la situación a los directores.

Si el ente no lo ha establecido, igualmente el auditor necesita evidencia de los riesgos encontrados por la dirección, y si se han tomado las decisiones necesarias con el objeto de disminuirlos. Así como debe concluir si la falta del proceso es una deficiencia importante dentro del control interno.

Un proceso de valoración del riesgo, normalmente debería tratar sobre los siguientes aspectos:

- Cambios en el entorno
- Nuevo personal en las categorías superiores
- Nuevos sistemas de información
- Crecimiento y nuevas tecnologías
- Reestructuraciones empresarias

- Nuevas normas contables

En Pymes es poco o nada probable que exista este tipo de proceso sobre los riesgos, por lo que el auditor debería reunirse con la Dirección para consultar de qué forma y a través de qué procedimientos identifican los riesgos, y qué decisiones se toman por parte de las autoridades superiores para poder enfrentarlos.

c. Componente n°3 – Sistemas de información

Tanto la dirección como los dueños de la entidad requieren información confiable y oportuna, que les sirva para dirigir la empresa, detectar riesgos, tomar decisiones de manera oportuna para disminuirlos o evitarlos y así alcanzar sus objetivos. Para poder contar con esa información, se deberá establecer un sistema de información que sirva para capturar los datos, procesarlos, y distribuirlos entre las personas que los requieren para poder gestionar.

Estos sistemas de información están compuestos por una estructura (hardware), software, datos, procedimientos, y por los mismos empleados de la entidad.

Comúnmente, están formados por dos grandes partes:

- Procesos de negocio: son los procesos por los cuales se inician, registran, procesan y se informan las distintas transacciones y otros hechos significativos.
- Sistemas de contabilidad: una vez que la información está procesada, se transfiere al sistema de contabilidad, donde se hace la registración en los libros contables correspondientes. Además, incluye toda otra información y otros hechos que pueden afectar la información financiera, y se registran otros asientos importantes. Por último, dichas registraciones se reflejan en los Estados Financieros de la organización.

El auditor, según lo establece la NIA 315 en su párrafo 11, y antes de comenzar con su labor, debe tomar conocimiento de los sistemas de información existentes en la empresa, concretamente de:

- los tipos y naturaleza de las transacciones, que representan la información financiera, datos que se cargan y son significativos, y la forma en que se originan;
- los procedimientos tecnológicos y manuales que son utilizados para ingresar éstas transacciones, registrarlas, procesarlas, mayorizarlas, y reflejarlas en los Estados Financieros de la compañía;
- los registros contables, la información de soporte, y las cuentas, pertenecientes a los EF, en las que se ven reflejadas estas transacciones;
- cómo se capturan otros hechos, no relacionados a las transacciones, pero que afectan significativamente a los EF;

- procesos a través de los cuales se elaboran los EF;
- los controles que se llevan sobre los asientos registrados en el libro diario, tanto de los recurrentes, como de los inusuales.

Además, debe conocer de qué forma se comunican las funciones y responsabilidades, relacionadas a la información financiera, entre las personas, tanto dentro de la entidad, como también con personas externas, tales como entes reguladores.

La comunicación es un factor importante, ya que si se quiere contar con la información necesaria en el momento oportuno, la misma se debe comunicar efectivamente a través de canales horizontales y verticales entre los sectores de la organización. Una comunicación efectiva logra que todo el personal pueda conocer los objetivos a alcanzar, los controles que se aplican, y sus responsabilidades individuales, y que los terceros relevantes tomen conocimiento de situaciones que afecten a la información financiera.

En compañías de gran dimensión, los sistemas de información pueden ser muy complejos, y estar completamente automatizados. En contraste, en Pymes se puede ver como confían más en aplicaciones manuales o sistemas más independientes entre sí, y que por lo general no se encuentran integrados.

Incluso, puede que, tanto las grandes como las pequeñas empresas, hayan adquirido un software “enlatado” de contabilidad, que cuentan con procesos internos de control, los cuales pueden ser utilizados por el auditor durante su labor (tales como conciliaciones, o informes de excepción).

Otro punto en el que difiere una Pyme de una gran empresa es en la comunicación, ya que esta es mucho más fluida y menos formal, debido a que no cuentan con muchos niveles de organización, y la dirección cuenta con mucha presencia en todo momento.

Por último, puede ocurrir que en ese tipo de organizaciones, los sistemas de información no estén debidamente documentados, y sean menos sofisticados incluso con menos formalidades. Por lo que si la dirección no puede brindar un soporte confiable de este sistema, el auditor deberá obtener información de primera mano, mediante indagaciones directas hacia el personal y observaciones.

#### d. Componente n°4 – Actividades de control

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas dictadas por la dirección se lleven a cabo. Son controles contra riesgos (por la actividad diaria del ente) que, si no son mitigados de alguna forma se corre el peligro de que conlleve a alguna incorrección material.

Los controles pueden ser de distinto tipo:

- Preventivos: para evitar que se produzcan errores;
- De detección: en caso de que ocurra algún error, sirve para identificarlo, y así poder tomar medidas correctivas;
- De compensación: se establecen sólo si la falta de recursos impide a la organización realizar otros controles más directos.
- De dirección: para orientarse hacia los objetivos deseados.

La NIA 315, párrafo 20, establece que el auditor deberá tomar conocimiento de las actividades de control de la entidad que tengan relevancia para la auditoría. Es decir, aquellas actividades que considera que sirven para detectar y valorar los riesgos significativos de incorrecciones materiales, y para diseñar los procedimientos de auditoría que aplicará para responder a los riesgos valorados.

Estos controles también sirven para mitigar otros tipos de riesgos, como los que no pueden ser fácilmente tratados con procedimientos sustantivos<sup>9</sup>, ya que estos no proporcionan la evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Para evaluar si una actividad de control es o no relevante, el auditor debe contemplar si cumple con los siguientes aspectos:

- Si ya existe otro control ya considerado que mitigue el riesgo tratado por ese control, no hay necesidad de continuar identificando nuevos controles.
- Si hay dos controles que mitigan el mismo riesgo, se debe optar por el más eficiente, o de mayor jerarquía.

Los controles a nivel de proceso del negocio deberían incluir los siguientes:

- Segregación de tareas: significa que una misma persona no puede tener a su cargo funciones compatibles, por lo que se debe separar en cargos diferentes, como mínimo las funciones de autorizar una transacción, registrarla, y controlarla, incompatibilizando así su función, dando un grado de independencia a la misma.

---

<sup>9</sup> *Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.*

*Los procedimientos sustantivos comprenden:*

- *Pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y*
- *Procedimientos analíticos sustantivos.* (NIA 330, párrafo 4, punto a)

- Controles de autorización: la tarea de otorgar autorizaciones para iniciar o continuar una determinada operación debería estar a cargo de una persona competente al respecto, de mayor jerarquía que los empleados que la llevan a cabo.
- Conciliaciones de cuentas: contar en forma oportuna y actualizada con un reporte sobre la situación vigente con bancos, proveedores, clientes, y demás terceros con los que opera la compañía.
- Revisión de resultados reales: implican la revisión y comparación de los resultados obtenidos en un período con los presupuestados, y con los períodos anteriores. Se pueden hacer informes de gestión, donde se comparen los datos entre sí, y se tomen las medidas correctivas que se consideren oportunas.
- Controles físicos: son controles de los bienes físicos y de acceso, tanto a instalaciones, como a equipos, registros contables, archivos de datos.

En entidades pequeñas, las actividades de control pueden no diferir de las grandes empresas, pero hay que tener en cuenta algunos aspectos:

- Puede ocurrir que los controles no estén correctamente documentados, ocasionando que operen informalmente, y en función del juicio propio de los empleados, más que de un parámetro preestablecido.
- Puede que existan actividades de control, pero sólo relacionados con las transacciones principales.
- También, suele suceder que algunas actividades de control son irrelevantes, debido a que la alta dirección se encuentra constantemente inmiscuida en el día a día de la empresa, controlando más frecuentemente las operaciones y transacciones que en una gran empresa. Por ejemplo, la aprobación de transacciones importantes.

#### e. Componente n°5 – Seguimiento

El seguimiento del control interno es realizado por la empresa, con la finalidad de evaluar la eficacia de las actividades de control ejecutadas, es decir, si son o no adecuadas, y tomar medidas correctivas en caso de detectar deficiencias.

Este seguimiento permite a la dirección determinar si los controles implementados sirven para el objetivo que se quiere alcanzar, están correctamente establecidos, si son conocidos y ejecutados por el personal de la entidad, y si es o no necesario realizar alguna modificación en los mismos.

El seguimiento puede consistir en evaluaciones continuas, o bien en actividades individuales y periódicas, o bien, ambas dos. En estos aspectos, una Pyme difiere de una gran empresa:

- las actividades continuas en una Pyme generalmente son informales, y pueden estar incorporadas en las operaciones recurrentes de la entidad. Como la dirección se encuentra involucrada permanentemente en las operaciones, en forma frecuente detectará las diferencias significativas que puedan surgir en los datos financieros, y tomará las medidas necesarias.
- Las evaluaciones específicas dentro de un área no son muy comunes en las Pymes, pero podrían llegar a ser realizadas por el personal cualificado con que cuente la organización, o bien por un tercero ajeno a la empresa.

Según la NIA 315, el auditor deberá conocer las políticas, prácticas y actividades, que la empresa emplea con el objeto de hacer un seguimiento del control interno relacionado a la información financiera. También, del modo en que se ejecutan medidas correctivas ante posibles deficiencias en sus controles. Y por último, deberá tomar conocimiento de las fuentes de información que utiliza la empresa para hacer el seguimiento, y la forma de comprobar la fiabilidad de esa información.

Sucede que mucha de la información que se utiliza para realizar el seguimiento, es producida por la misma empresa. Por lo que debe ser evaluada con cuidado, ya que si es inexacta, podría derivar en conclusiones y toma de decisiones incorrectas.

### C) PROCESO DE TOMA DE CONOCIMIENTO DE LOS CONTROLES INTERNOS

Para poder tomar conocimiento de la actividad de control interna de un ente, con todos los componentes especificados, el auditor generalmente debe seguir una serie de pasos, los cuales se resumen a continuación:

- El primer paso es identificar los riesgos de incorrecciones materiales, que puedan afectar las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros<sup>10</sup>. Estos riesgos pueden ser: sobre las transacciones del día a día, de que se produzcan fraudes, de que falte información, sobre estimaciones y valoraciones, o bien sobre aspectos no rutinarios, tales como la implantación de un nuevo sistema de procesamiento de datos.

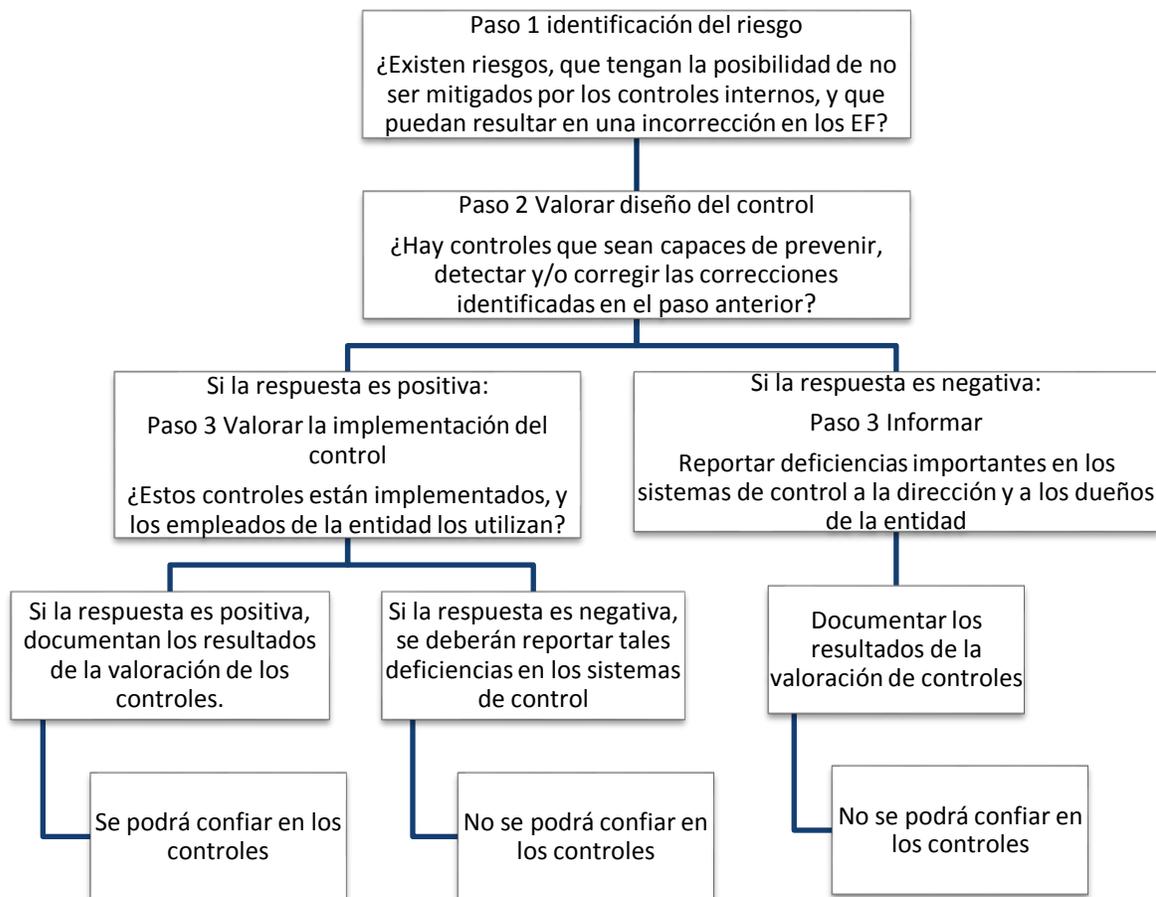
---

<sup>10</sup> Afirmaciones: “manifestaciones de la Dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir”. (NIA 315, párrafo 4, punto a)

- El segundo, es determinar de qué forma la dirección ha hecho frente a estos riesgos, es decir, mediante qué actividades de control interno intentan prevenir, detectar y corregir estas incorrecciones. No requiere identificar todas las actividades, sino solo las suficientes y necesarias para mitigar los riesgos.
- El tercer paso es informar a la dirección de algún riesgo que no se esté enfrentando, debido a que tal omisión podría derivar en una deficiencia importante de control. Además, se debe dar una respuesta de auditoría adecuada.
- Por último, se deben aplicar procedimientos sobre los controles que se han detectado, para concluir si éstos existen, son conocidos por el personal, y se aplican efectivamente.

Si queremos resumir el proceso de valoración de riesgos y utilización de controles, podemos verlo de la siguiente manera:

Esquema 4 - Valoración de riesgos y evaluación del control interno.



#### D) CONTROLES GENERALIZADOS

Los controles generalizados son la base a partir de la que se construyen los controles específicos. Fijan de qué forma se establece el tono de la alta autoridad, y establecen las expectativas que se tienen sobre el entorno de control de toda la organización. Si estos controles se implementan incorrectamente, pueden dar lugar a todo tipo de fraudes y errores. Por más que se implementen procesos altamente automatizados y eficaces, si la dirección tiene una actitud indiferente hacia los controles, y pasa por encima de ellos, igualmente se van a dar las incorrecciones materiales en los Estados Financieros.

Estos controles generalizados incluyen:

- a. controles que evalúan si el tono de autoridad es el previsto;
- b. controles del ambiente de control;
- c. controles sobre posibles abusos de la dirección;
- d. procesos de evaluación de riesgos;
- e. controles de monitoreo y comparación de resultados;
- f. controles sobre el procesamiento de la información financiera al terminar el período.

En Pymes, la falta de controles específicos (debido comúnmente a la falta de personal y recursos) se compensa en general con un alto grado de participación de la dirección en la implementación y ejecución de los controles. Lo que lleva a que los controles generales se apliquen con una precisión mayor para prevenir y detectar correcciones. Pero también genera mayores riesgos por elusión de los controles por parte de los directores. Por lo que se pueden aplicar complementariamente controles anti fraude.

#### E) CONTROLES ANTI-FRAUDE

En los últimos años han surgido nuevos tipos de controles internos, entre los que se encuentran los controles antifraude. Generalmente, los fraudes más importantes provienen del accionar de la alta dirección, por lo que la implementación de estos controles favorece al buen ambiente de control. Estos se diseñan con la finalidad de disuadir de una mala conducta, pero no la pueden evitar completamente.

Estos controles y programas antifraude son esenciales para grandes empresas, pero también son de suma utilidad en las Pymes. Esto último, debido a que la dirección se encuentra muy interiorizada en el día a día, y puede generarse más probablemente un fraude.

En cada uno de los cinco componentes se pueden establecer controles antifraude, pero tienen mayor relevancia cuando son utilizados en el entorno de control, ya que una buena actitud y tono de la alta autoridad es considerada, con mucho, el mejor control antifraude.

Dos de los posibles controles son:

- Asientos del diario: los asientos no rutinarios del libro diario pueden ser usados por los directores para cometer fraudes. Por lo que una buena política podría ser la de pedir, no solo autorización para ingresar estos asientos al director, sino también un soporte que explique la razón de registrar este asiento. Esto habilita al contador a solicitar a la dirección un respaldo de la registración, y proporciona al auditor una base de confianza de las afirmaciones en los Estados Financieros. Si bien en algunos casos puede disuadir de cometer un fraude, no siempre lo detendrá.
- Segregación de deberes: en las Pymes, el contador suele ocupar una posición de confianza y con la mínima supervisión, lo que le otorga la posibilidad de cometer un fraude. Un posible control sería contratar otro contador, a tiempo parcial, con el objeto de que realice las funciones del primero, en tiempos que esté ejerciendo otras labores.

#### **4 - MATERIALIDAD**

(NIA 320: concepto de materialidad y su aplicación)

##### **A) CONCEPTO**

La materialidad se utiliza tanto en la preparación de los EF, como durante el proceso de auditarlos. Las incorrecciones y omisiones se consideran materiales si, en forma individual o conjunta, podrían influir en la toma de decisiones de los usuarios.

La valoración de lo que es material es siempre una cuestión de juicio profesional. Además, los juicios que el profesional aplica sobre la determinación de la materialidad no se hacen en forma aislada, sino que se tienen en cuenta aspectos en relación con el entorno en el que opera la compañía, y según la naturaleza y tamaño de la incorrección.

También se tiene en cuenta las necesidades de los usuarios a los cuales va dirigida la información, considerándolos como grupos homogéneos, y no como usuarios individuales, cuyas necesidades pueden diferir. Al tener en cuenta a los usuarios, el auditor puede suponer: que estos tienen un adecuado nivel de conocimiento, tanto de la información financiera, como de la actividad de la

empresa; también debemos considerar que saben que esta información financiera se prepara y audita en base a niveles de materialidad; que reconocen incertidumbres por mediciones realizadas con estimaciones; y que las decisiones económicas que toman son razonables.

## B) NIA 320 – DIFERENTES NIVELES DE MATERIALIDAD

El objetivo del auditor es aplicar en forma correcta el concepto de importancia relativa, tanto en la planificación, como durante la ejecución.

En caso de que en una auditoría no se determine la materialidad, o ésta se defina en forma incorrecta, puede inducir a conclusiones erróneas que posteriormente se reflejan en el informe de auditoría que éste emite, influyendo negativamente en la decisión que pueden tomar los usuarios de la información contable. En éste orden debemos considerar que la materialidad es uno de los criterios profesionales claves, y la misma refleja lo que se percibe desde el punto de vista de los usuarios de los estados financieros.

En la práctica, se definen varios niveles de materialidad, los cuales van a depender entre otros factores, de la naturaleza de las transacciones de la organización, de los resultados que obtienen durante el ejercicio, y de la magnitud de su activo y pasivo.

A continuación, se describen los niveles de materialidad, que se definen al momento de la planificación y proceso de auditoría.

### a. Materialidad para los Estados Financieros en su conjunto

La también llamada materialidad global se debe determinar al establecer la estrategia de auditoría. La materialidad hace referencia a la importancia de la información financiera para la toma de decisiones de los usuarios de tal información. Alguna cuestión considerada como material puede influir en esa toma de decisiones. En la etapa de la conclusión, la materialidad global es útil para evaluar el efecto que producen sobre los EF las incorrecciones detectadas.

Generalmente, se fija una cifra similar a la tomada para preparar los Estados Financieros. El auditor debe considerar cuál es el monto más alto que no modificaría la decisión de los usuarios.

Si una incorrección, o suma de varias incorrecciones, es suficientemente importante como para influir y modificar la decisión que toma un usuario, entonces es material. En cambio, si está por debajo de este umbral, se considera que es inmaterial. Es decir, que este margen, que delimita las incorrecciones materiales, es la llamada Materialidad global.

Supongamos que las decisiones de las personas estuvieran influenciadas por incorrecciones materiales superiores a los \$10.000. La responsabilidad del auditor es reducir a un nivel muy bajo la probabilidad de que existan incorrecciones, que en forma individual o en su conjunto, excedan de la cifra de materialidad global.

Una práctica a la cual se ven tentados los auditores es bajar esa cifra, con lo que analizarían una cantidad mayor de movimientos, y tendrían por consiguiente una mayor seguridad. Sin embargo, sería inadecuado, ya que esta materialidad se refiere a las necesidades de los usuarios, y no al riesgo de incorrecciones. Si se requiere, en cambio, actualizar la materialidad global cuando el auditor entra en conocimiento de información que hubiera motivado una cifra de materialidad diferente a la establecida.

También puede ocurrir que el auditor sólo evalúe las transacciones o movimientos que superen dicha suma, ya que por debajo éstas no son significativas. Esto es un error, ya que podrían existir otras operaciones con incorrecciones, las cuales en forma individual sean inmateriales, pero en su conjunto si puedan modificar las decisiones de los usuarios. Por ello, es que surge un segundo nivel de materialidad.

#### b. Materialidad para la ejecución del trabajo.

El auditor, para planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos, debe tener en cuenta un segundo nivel de materialidad, inferior al de la materialidad global. La finalidad de la materialidad de ejecución, o importancia relativa, es proporcionar un margen de seguridad al auditor, para evitar que existan incorrecciones no detectadas que, sumadas entre sí, excedan la materialidad global.

Siguiendo el mismo ejemplo del punto a, se podría establecer una materialidad de ejecución de \$6.000. Significa que se planificarán procedimientos para transacciones superiores a este monto. Esta importancia relativa está dando al auditor un margen de \$4.000 hasta los \$10.000 de la materialidad global.

Para fijar esta cifra también se debe aplicar el juicio profesional, ya que no surge como un porcentaje de la materialidad global, sino en base a las características de la entidad, los resultados de los procedimientos de auditoría, las incorrecciones que se hubieran detectado en encargos previos, y las expectativas para el período corriente.

#### c. Materialidad específica

El auditor debería considerar la posibilidad de que existan incorrecciones, que aún estando por debajo de la línea de materialidad, podrían influir en la toma de decisiones. Esto ocurre debido a que

cada empresa tiene transacciones, saldos contables e información particulares, por lo que se deberían establecer un nivel de materialidad específico para estas situaciones.

Los aspectos en los que sería necesario establecer una materialidad específica son:

- información requerida por leyes, regulaciones, y marco contable: remuneración de los directores de la entidad, transacciones con partes vinculadas, incumplimiento de préstamos u otros acuerdos contractuales, desembolsos de ejecutivos, y hasta pagos ilegales.
- información a revelar clave para el sector donde se desenvuelve: costos de explotación de una entidad minera, investigación y desarrollo de un laboratorio.
- información sobre cambios significativos en las operaciones: negocios adquiridos, operaciones discontinuadas, contingencias, y nuevos productos.

Considerando lo expuesto anteriormente, podemos definir una materialidad específica para la ejecución del trabajo, con el propósito de planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos, se debería tener en cuenta un nivel más bajo de materialidad para las transacciones específicas, con el objeto de evitar que las correcciones agregadas excedan el nivel de materialidad específica.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los diferentes niveles de materialidad, para una Pyme, se recomienda tomar como base la ganancia/pérdida antes de impuestos y el porcentaje para aquellas Pymes que cotizan en bolsa es de hasta el 5% de dicho monto. No obstante, la entidad puede considerar como más apropiado otros factores, por lo tanto pueden tomarse bases diferentes, como por ejemplo, las que surgen del total de ingresos o gastos, hasta 1%; total del activo de la entidad, hasta 1%; activo neto, hasta 1%.

Los rangos definidos en los ejemplos anteriores, se eligen en función de diferentes factores. Es decir, que para los porcentajes elegidos en el extremo inferior del rango, se tienen en cuenta si los estados financieros son ampliamente distribuidos, o si la entidad es una entidad de interés público; si la entidad tiene un nivel significativo de endeudamiento externo; factores más específicos como la existencia de acuerdos financieros; intereses de los usuarios en los estados financieros. Por el contrario, los factores que indican porcentajes en el extremo superior del rango se puede mencionar si los estados financieros están limitados a pocos usuarios como sociedad controlante o cantidad limitada de accionistas o socios; la entidad no tiene un nivel de endeudamiento externo significativo o pedido formal del cumplimiento de acuerdos financieros.

## C) DOCUMENTACIÓN

Debido a que la determinación de la materialidad está basada preferentemente en el juicio profesional del auditor, teniendo en cuenta los diferentes factores que pueden influir en su determinación, se deberá realizar una correcta documentación de tal decisión detallando tanto los factores utilizados para establecerla, los usuarios de los EF, como así también los diversos niveles de materialidad definidos para el análisis de los procedimientos de auditoría (NIA 320):

- Materialidad global;
- Materialidad para determinados tipos de transacciones;
- Materialidad de ejecución;
- Cualquier cambio que se produzca en estos niveles.

La documentación debe ocurrir durante la etapa de la planificación de la auditoría, al tomar decisiones sobre la extensión, naturaleza y alcance del trabajo a realizar, y también durante la de ejecución, cuando, en base a diferentes hallazgos que se produzcan variaciones sobre la misma, se deben revisar nuevamente los niveles de materialidad establecidos.

## 5 - PROCEDIMIENTOS DE VALORACIÓN DEL RIESGO

(Extracción y comentario de puntos de las NIA 240 y 315)

### A) NIA 315 – SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS

El auditor aplicará procedimientos de valoración de riesgos, con el fin de identificar los riesgos de incorrección material en los EF. Esto se logra mediante el conocimiento de la entidad, el entorno y su control interno. Es un proceso continuo y dinámico de obtención, actualización y análisis de la información.

Los procedimientos proporcionan evidencia de auditoría para valorar los riesgos. Pero esta evidencia no es independiente, sino que debe considerarse en conjunto con los procedimientos posteriores, elaborados por el auditor, para dar respuesta a los riesgos identificados. En otras palabras, estas herramientas no proporcionan por sí solas la adecuada y suficiente evidencia para emitir la opinión.

El objetivo de los procedimientos será obtener conocimiento de:

- Factores más relevantes del sector, normas, factores externos, requerimientos del marco de información.

- Naturaleza: Las operaciones de la entidad, la estructura del gobierno y dirección, las inversiones que planea mantener, y la forma en que se financia la empresa.
- Las políticas contables de la entidad, y los cambios en ellas. Esto sirve al auditor para evaluarlas en función del marco de información financiera aplicable.
- Los objetivos, estrategias y riesgos de su negocio.
- Posible evolución financiera.

Entre los aspectos de riesgo a evaluar por el auditor, podemos destacar algunos puntos importantes a considerar:

- I. Un aspecto relevante es el riesgo a que existan incorrecciones materiales debido a fraudes, por lo que los procedimientos serán dirigidos a detectar estos asuntos.
- II. Otra cuestión, tiene que ver con las transacciones que la empresa realiza con partes vinculadas, ya que mantienen una estrecha relación, y hay posibilidades de que existan incorrecciones.
- III. Otro punto a considerar es el de riesgo de existencia de dudas significativas sobre la capacidad de la empresa para continuar en marcha, algo sumamente importante para los usuarios de la información.

En las Pymes, estos procedimientos no son tan extensos como en las grandes empresas, donde suelen ser más complejos.

## B) PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS

Los procedimientos de valoración de riesgos deben ejecutarse a lo largo de la auditoría, pero no siempre será necesario aplicar todos y cada uno de ellos para obtener el conocimiento necesario y poder llevar a cabo el encargo. A veces, las conclusiones de uno pueden llevar a que el auditor deba emplear algún otro. Por ejemplo, si como resultado de una entrevista con un director se descubre algún contrato significativo no considerado anteriormente, se podrá hacer una inspección más detallada del mismo.

Estos procedimientos incluirán indagaciones ante la dirección, procedimientos analíticos, y observación e inspección.

### a. Indagaciones ante la dirección

El auditor realizará indagaciones a la dirección de la empresa, a sus dueños, y, si lo considera necesario en función de su planificación, a todo el personal. Estas indagaciones se hacen con el objeto de obtener conocimiento sobre:

- qué actividades de evaluación de riesgos realizan en la entidad, naturaleza, extensión y frecuencia de las mismas, para evitar posibles fraudes;
- cuál es el proceso ejecutado por la dirección para detectar y corregir los posibles riesgos, tanto los denunciados, como los que recaigan sobre operaciones más predisuestas a algún fraude. También se realizarán investigaciones sobre cómo la dirección comunica estos procesos a los responsables del gobierno;
- si los empleados o miembros de la dirección tienen indicios sobre algún posible fraude, o si existe algún fraude que quieran denunciar.
- cómo los responsables de gobierno supervisan el proceso de valoración, detección y corrección de riesgos de la empresa, y si tienen conocimiento de algún fraude posible, indicios de fraude, o denuncias de fraude, para corroborar las respuestas de los directores. En las Pymes, estos aspectos se ven conjuntamente con la dirección, debido a que generalmente los dueños de la empresa son los que ejercen la misma.

Generalmente, la información más confiable y útil se consigue de la dirección o de los dueños. Pero también se deben indagar a otras personas de la entidad, con el objeto de obtener un punto de vista distinto a los de la alta dirección, o bien tratar de identificar algún dato que se haya pasado por alto.

Una forma de asegurarse de que la dirección proporcione su valoración de riesgo en forma completa, es obtener de esta una manifestación escrita. Esa manifestación también puede versar sobre si se ha revelado toda la información que posean relativa a si existen fraudes o indicios de fraudes en la empresa (ver ANEXO B).

Hay que tener en cuenta diversos aspectos para llevar a cabo las indagaciones en forma efectiva:

1. No limitarse en las preguntas a gerentes y contadores, sobre todo en auditorías pequeñas;
2. hacer indagaciones a otros empleados y encargados;
3. documentar el proceso, tanto las preguntas como las respuestas, así como las preguntas que no se pudieron hacer y las que no se contestaron;
4. complementar el procedimiento con observaciones, asistencia a reuniones, etc.
5. si se obtiene conocimiento de un fraude, obtener asesoría legal sobre cómo proceder;
6. mantener las respuestas de las indagaciones en forma confidencial.

#### b. Procedimientos analíticos

Estos procedimientos ayudan a identificar ciertos aspectos que pueden afectar los Estados Financieros. Por ejemplo, transacciones inusuales, ratios, tendencias, análisis verticales y horizontales.

Generalmente, estos procedimientos no son muy detallados, no profundizan tanto en el análisis. Por lo que solo pueden dar un indicio inicial de si existe una incorrección material.

Los pasos para este tipo de análisis son los siguientes:

- primero hay que identificar qué tipo de relaciones son esperadas entre distintos datos, o posibles ratios que sean habituales, y determinar una cifra razonable para las mismas. Las fuentes de estos datos son los Estados Financieros de años anteriores, presupuestos intermedios o semestrales, e información del sector donde opera la empresa;
- luego calcular las cifras con los datos reales que surgen de la información actual;
- y comparar los números esperados con los obtenidos realmente.

El problema es que en las empresas pequeñas es muy complicado obtener información por períodos intermedios. Se puede obtener la misma información de indagaciones, pero a veces es necesario contar con un borrador de los EF para ello. Por lo que se deben complementar con otros tipos de procedimientos.

#### c. Observación e inspección

Los procedimientos de indagaciones y analíticos sirven para la obtención de datos en general, pero si el auditor necesita valorar los riesgos más profundamente, complementa sus actividades con observaciones e inspecciones.

Se puede usar la observación de:

- la forma en la que el ente funciona, y como la dirección organiza la estructura de personal y procedimientos;
- edificios, instalaciones, ubicación de lugares clave (tal como la tesorería);
- actitud de la dirección al control interno;
- cómo el personal ejecuta los distintos procedimientos de control establecidos.

Además se puede inspeccionar para obtener información más precisa:

- planes del negocio preparados por la dirección, en base a estrategias;
- sobre el sector en que opera la empresa, mediante lectura de informes comerciales y reportajes;
- reglamentos y manuales internos;

- todo tipo de correspondencia y relaciones con entes reguladores, abogados, bancos, proveedores, clientes, y otras partes interesadas;
  - registros contables, societarios, laborales e impositivos;
  - informes de gestión preparados por la dirección para control periódico de los resultados.
- d. Empresa en funcionamiento

Al aplicar los procedimientos antes descritos, el auditor deberá tener en cuenta si existe algún hecho o circunstancia que pueda generar incertidumbre sobre la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento. Debe analizar la valoración de tal capacidad, realizada por la dirección. El auditor debe discutirla con los directores, para determinar si pudieron encontrar estos hechos o condiciones.

Si la dirección no llevó a cabo el análisis, se debe indagar a la dirección, acerca de la adecuación de la hipótesis de empresa en funcionamiento a la realidad, y si se encontraron hechos o irregularidades relacionados con esa capacidad.

Al mismo tiempo, deberá estar atento durante el resto de la auditoría, por si se topara con algún evento que le genere dudas acerca del supuesto de empresa en marcha.

Este aspecto resulta muy importante al momento de evaluar la evidencia, ya que modificaría sustancialmente la forma de valorar los bienes. Por ello, lo ampliaremos posteriormente, y revisando qué efectos puede tener en el informe final.

## **6 - DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA**

(Este tema se encuentra desarrollado en la NICC 1, y las NIA 220, 230, 240, 300, 315, 330, por lo que veremos aspectos de varios temas relacionados)

### **A) NIA 230 – CONCEPTO DEL ARCHIVO DE AUDITORÍA**

Según la NIA 230, el objetivo del auditor es preparar documentación de auditoría<sup>11</sup> que le proporcione:

- + un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría;
- + evidencia de que la auditoría fue planificada y ejecutada siguiendo las normas técnicas, legales y profesionales.

---

<sup>11</sup> Documentación de auditoría: “registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor”. (NIA 230, párrafo 6, punto a)

La documentación a preparar incluye los papeles de trabajo del auditor, conteniendo los procedimientos, la evidencia, y las conclusiones. Estos estarán dentro del archivo de auditoría, un conjunto de carpetas físicas o electrónicas, que contienen toda la información relativa a un encargo específico.

La documentación de auditoría debe ser tal que un auditor experimentado<sup>12</sup>, sin tener conexiones previas con la empresa o con el encargo, pueda comprender cómo se llevó a cabo.

No es necesario, ni siquiera posible, que el auditor documente todos los asuntos considerados, o cada juicio profesional que elaboró. Sólo debe documentarse los hechos significativos durante la auditoría. Las cuestiones y juicios significativos ayudan a explicar las conclusiones del auditor y fundamentan la calidad de su opinión. Puede lograrse mediante la elaboración de un memorando de cuestiones significativas al finalizar la auditoría.

La NIA 330, que trata sobre la responsabilidad del auditor de llevar cabo una planificación, determina también dentro su anexo A, que todos los aspectos relacionados con el plan de auditoría, la estrategia global, la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos, como también todas las modificaciones que sufran estos elementos, deben ser documentados.

Pero, además de tener en cuenta específicamente la NIA 330, y en general lo establecido por las demás NIAS con respecto a la documentación, ésta no se prepara únicamente con el fin de cumplir con tales disposiciones, sino que además tienen otras finalidades, relativas al encargo y a su cumplimiento:

- sirve de base y de ayuda al auditor y su equipo, para planificar la auditoría, y ejecutarla.
- proporciona evidencia de que los procedimientos que estaban planificados, fueron correctamente ejecutados.
- ayuda a aquellas personas encargadas de revisar el encargo y hacer el control de calidad del mismo.
- registra el proceso de formación del juicio del auditor.
- registra también las cuestiones que son importantes de cara a auditorías futuras.

La documentación de auditoría en las Pymes será menos extensa que en las grandes empresas, debido a que pueden ocurrir determinadas situaciones, no presentes en una auditoría a mayor escala:

---

<sup>12</sup> Auditor experimentado: “una persona que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de: los procesos de auditoría; las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; el entorno empresarial en el que la entidad opera; y las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector”. (NIA 230, párrafo 6, punto b)

a) el firmante realiza la mayor parte del trabajo de auditoría, por lo que la documentación incluirá mínimas discusiones de equipo, asignación de responsabilidades, y supervisión.

b) Se pueden presentar situaciones sencillas que es más fácil abordarlas con un sólo documento de soporte, y con referencias cruzadas a los papeles de trabajo.

## B) ORGANIZACIÓN DEL ARCHIVO DE AUDITORÍA

Este es un aspecto del cual debieran ocuparse todos los profesionales auditores, y establecer una forma general y estándar de archivar la documentación, ya que así se facilita la localización y transmisión de los papeles de trabajo entre los miembros del equipo, y proporciona una forma de trabajo más coherente. También permite una mejor revisión de los papeles por el gerente de la empresa, el auditor, o algún revisor de control de calidad.

La documentación se va a organizar en forma de papeles de trabajo referenciados a una hoja principal, u hoja llave. A cada documento se le dará una referencia única, en relación a la indexación. Luego, en la principal, se incluirán esas referencias, indicando a qué parte de la auditoría y de los EF se refiere.

Si bien existen diversas formas de elaborar y mantener los archivos, no está de más proponer algunas formas en las que se pueden organizar e identificar los papeles de trabajo:

### Cuadro 2 - Alternativas de organización del archivo de auditoría.

Índice por fase de auditoría: agrupa los documentos de acuerdo a la etapa en la que se preparan	Índice por área de los EF: se agrupan los documentos según a qué área de los EF hacen referencia
<ul style="list-style-type: none"><li>•100-200 EF e informe de auditoría.</li><li>•201-300 DDJJ.</li><li>•301-400 Finalización del archivo: memorando de decisiones significativas, manifestación escrita de la dirección.</li><li>•401-500 Planificación de auditoría.</li><li>•501-600 Planificación del riesgo.</li><li>•601-700 Respuesta al riesgo.</li><li>•701-799 Otros documentos de soporte.</li><li>•800 Marcos de referencia de información.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>•10 EF e informe de auditoría.</li><li>•11 Finalización del archivo.</li><li>•12 Estrategia global de auditoría.</li><li>•15 Materialidad.</li><li>•A Efectivo</li><li>•C Cuentas a cobrar</li><li>•D Existencias</li><li>•BB Cuentas a pagar</li><li>•DD Deuda a largo plazo</li><li>•20 Ingresos</li><li>•30 Compras</li><li>•40 Nómina</li><li>•50 Impuestos</li><li>•100 Hechos posteriores</li><li>•150 Otros documentos de soporte</li></ul>

(Fuente: International Federation of Accountants, 2012)

### C) REQUERIMIENTOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN

A medida que se avanza con el encargo, se deben ir añadiendo diversos documentos al archivo de auditoría, relacionados con las distintas etapas de las que se compone la auditoría.

#### a. Valoración del riesgo – unidad E, del capítulo I.

El archivo comenzará con la fase de aceptación del encargo, por lo que contendrá los procedimientos previos a la aceptación, las valoraciones y cumplimiento de requisitos, tanto de independencia como de ética, y el acuerdo de los términos del encargo, con las conclusiones y consultas realizadas durante el proceso de aceptación. Esto está establecido por la NIA 220, en su párrafo 24.

Se deben incluir también en la documentación del encargo todos los aspectos de la entidad de los cuales se tomó conocimiento durante la planificación, así como de su entorno, y su control interno. Además, contendrá la estrategia global de la auditoría, el plan de auditoría, y cualquier cambio que haga sobre dichos conceptos, así como los motivos de esos cambios. Específicamente, las decisiones significativas que se hayan tomado en el equipo, con respecto a la valoración del riesgo, y la posibilidad de existencia de incorrecciones materiales en los EF, así como también los riesgos significativos identificados, y los controles establecidos para hacerles frente.

#### b. Respuesta al riesgo – tema que se amplía posteriormente, en la unidad 7, del capítulo I.

Una vez que se ha realizado la valoración de los riesgos, es necesario realizar y documentar un plan de auditoría que aborde todas las áreas materiales de los EF, los riesgos significativos de incorrección material de afirmaciones y Estados, y la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos a ejecutar.

Luego de que los procedimientos planificados se lleven a cabo, se debe dejar constancia de los resultados de los mismos, indicando las características de las partidas o personas que han sido alcanzadas por ellos, quien se encargó de ejecutar el procedimiento y a qué fecha, y la persona encargada de revisar ese trabajo y la fecha de revisión.

Se debe relacionar estos procedimientos con la planificación anterior señalando si sirvieron o no para mitigar los riesgos. También se incluyen explicaciones acerca de los resultados obtenidos, y el control de las desviaciones que se hubieran detectado.

Es necesario adjuntar documentación referente a las acciones tomadas en consecuencia a los resultados obtenidos, tales como la modificación de los procedimientos de auditoría, la posibilidad de existencia de errores u omisiones materiales en los EF, y la existencia de deficiencias importantes en el

control interno de la entidad. Esto podría motivar un cambio en el plan global de auditoría, aspecto que también deberá ser documentado.

La NIA 240, relacionada con la responsabilidad del auditor hacia el fraude por parte de la dirección, determina en sus párrafos 44 y 45 que las respuestas y procedimientos a los riesgos de fraude, así como sus resultados, deben también estar incluidas en la documentación de esta sección.

Por último, agregar las discusiones con la dirección acerca del rumbo de la auditoría, la manifestación escrita de la misma, y las referencias cruzadas a los distintos papeles de trabajo que dan soporte a la información.

c. Finalización de la auditoría – Se trata en la conclusión del capítulo III.

Al concluir con el encargo, el auditor debe incluir una serie de documentos, entre los cuales se encuentran los programas de auditoría que fueron finalizados. También se deja constancia de las revisiones que se efectúen sobre el archivo.

Se agregará un listado con los errores materiales identificados, su efecto sobre los EF, y las acciones tomadas por la dirección ante estos. Se incluyen otros errores significativos no corregidos.

Siempre se debe tomar nota de las discusiones verbales que se tengan con la dirección, sobre alguna cuestión significativa. Ayuda a plasmar el razonamiento y la formación del juicio del profesional. No olvidar incluir también correos electrónicos, mensajes de texto, declaraciones y demás comunicados con la dirección y los propietarios.

En el caso en que se haya prestado ayuda en la elaboración del borrador de los EF, describir la naturaleza de las discusiones llevadas a cabo con la dirección, las fechas de las mismas, principios de contabilidad, y las dudas de la dirección que hayan sido subsanadas. Esto es muy posible que ocurra en las empresas pequeñas, dado que no siempre tienen el personal suficiente para llevar a cabo esta tarea.

Por último, se incluye una copia de los Estados Financieros y del informe de auditoría, con referencias cruzadas al archivo de auditoría. Incluirá la fecha del informe, y fecha de finalización de la documentación, así como toda otra documentación de finalización de trabajo que requiera ser firmado.

## 7 - ELECCIÓN DEL ENFOQUE DE AUDITORÍA

(Tema contenido en las NIA 240, 300, 330, 500)

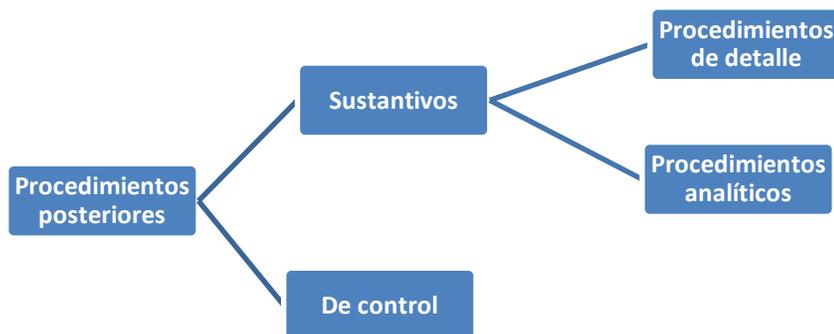
### A) RIESGOS Y ENFOQUE

Una vez que se ha valorado el riesgo implicado en el encargo de auditoría, por incorrecciones tanto en las afirmaciones de la dirección como en los Estados Financieros, se procede a determinar qué enfoque se va a aplicar para hacer frente a estos riesgos.

Se establecen dos tipos de respuesta por parte del auditor:

- una respuesta global, con la que el auditor va a decidir qué actitud tomará frente a la información proporcionada por el ente. Por lo que si hay alto riesgo en el encargo, el auditor deberá ser más escéptico, supervisar continuamente al personal, evaluar más puntualmente las políticas contables y de la dirección. Esta respuesta global es provocada por riesgos de los Estados Financieros, que son más generalizados por naturaleza.
- respuestas específicas, llamadas procedimientos posteriores de auditoría (Esquema 5):

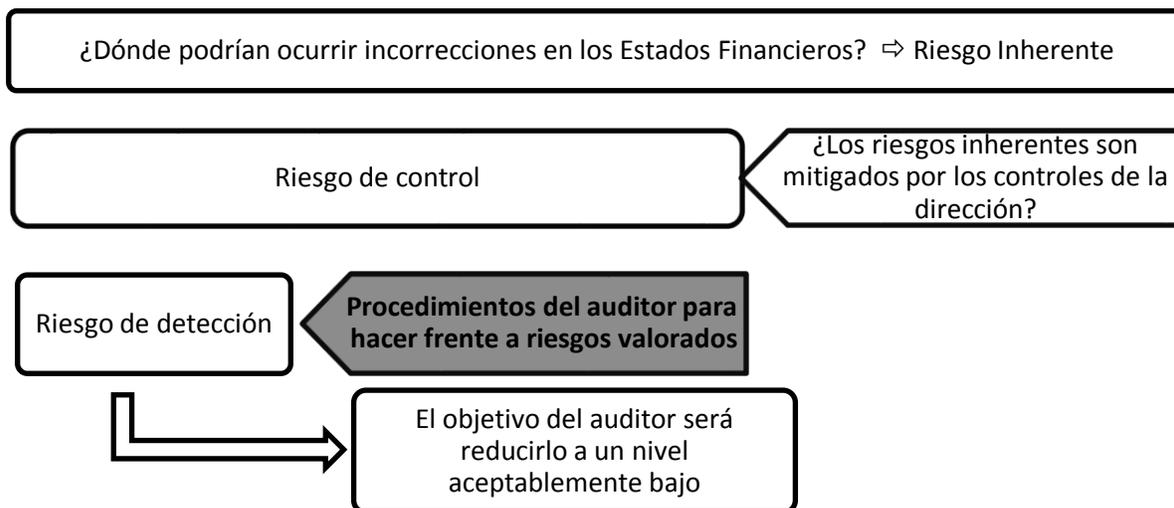
Esquema 5 - Procedimientos posteriores de auditoría



El resultado que se busca obtener así es la evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, y así poder emitir la opinión en el informe final.

Dentro del esquema de riesgos, vemos que este tema se relaciona al tercer renglón, donde se desarrollan los procedimientos para hacer frente a los riesgos no detectados y/o corregidos por la dirección y sus controles (Esquema 6).

### Esquema 6 - Riesgos de auditoría. Papel del auditor.



### B) NIA 330 – FACTORES A TENER EN CUENTA AL DISEÑAR PROCEDIMIENTOS

Partiendo de la valoración de riesgo, el auditor deberá diseñar los procedimientos posteriores de auditoría. Debe tener en cuenta para plantear el enfoque a seguir:

- Por un lado, el riesgo de que la información a revelar o el saldo contable contenga una incorrección, a causa de las características específicas de tales conceptos (riesgo inherente).
- Por otro lado, la valoración y evaluación que el auditor haya realizado para probar la eficacia de los controles relevantes (riesgo de control). Si el auditor tiene previsto confiar en los controles, deberá probarlos previamente a determinar el enfoque de auditoría.
- Por último, mientras mejor haya sido la valoración de ambos riesgos, más convincente será la evidencia de auditoría que se obtendrá con estos procedimientos.

### C) RESPUESTAS GLOBALES

Los riesgos de incorrección material de los estados financieros los afectan en su conjunto, por lo que pueden derivar en incorrecciones en muchas afirmaciones. Un ejemplo sería una actitud despectiva de la dirección hacia los controles, es decir, una falta o deficiencia en el ambiente de control. Estos riesgos son generales, afectan a todos o gran parte de los saldos contables y la información a mostrar, y no pueden ser tratados con procedimientos de auditoría, sino con respuestas globales.

Algunas de las respuestas globales establecidas por las NIA son:

- a. Gestión del encargo

Ante una auditoría muy riesgosa, las NIA establecen que se debe formar un equipo con más experiencia, supervisar continuamente al personal, y mantener el escepticismo profesional.

b. Considerar un cambio en el enfoque global de la auditoría

Basándose en el conocimiento del entorno de control, el auditor puede decidir si es más eficiente ejecutar pruebas de cumplimiento sobre los controles de la empresa, cuando éstos hayan demostrado ser confiables en su evaluación. O por el contrario, puede establecer un número mayor de procedimientos sustantivos, debido a que los riesgos inherentes y de control son altos.

Esto puede provocar ciertos cambios, ya que si se elige un enfoque más de cumplimiento, la mayor parte de trabajo será en una fecha intermedia del encargo, a diferencia que si se escoge un enfoque sustantivo, en el que el mayor trabajo será al cierre del período económico de la entidad. También va a afectar la cantidad de evidencia a obtener de procedimientos sustantivos, respecto de las pruebas de controles.

c. Imprevisibilidad en procedimientos posteriores

En caso de auditorías recurrentes, es recomendable variar el alcance, la oportunidad y la naturaleza de los procedimientos respecto a años anteriores, ya que al estar acostumbrados a realizarse normalmente los mismos, pueden generar un caldo de cultivo para el fraude.

Por ejemplo, variar el momento de realización de los procedimientos, modificar los muestreos utilizados, realizar los procedimientos en ubicaciones diferentes.

d. Revisar políticas contables

Las políticas establecidas por la dirección pueden indicar señas de fraude, por lo que deberán ser evaluadas, sobre todo en relación al marco de información requerida aplicable, y en cuanto a las transacciones más complejas y esporádicas.

En el caso de una Pyme, establecer la respuesta global de auditoría no debería ser una tarea muy compleja. Lo que generalmente se usa es que ambos pasos se completan preparando un breve memorándum al terminar la auditoría previa, el cual se debería actualizar al comienzo de la nueva auditoría.

## D) FRAUDE Y ELUSIÓN DE LA DIRECCIÓN

La elusión y posibilidad de fraude por parte de la dirección es un riesgo significativo<sup>13</sup>, el cual debe ser tratado mediante diferentes procedimientos, los cuales deberían de estar presentes en toda auditoría.

a. Comprobación de asientos del libro diario: para llevar a cabo estos procedimientos, el auditor conocer la entidad y el sector en que opera, y en base a esto realizará indagaciones entre el personal implicado en generar esta información, sobre actividades que considere inusuales o sospechosas. Además seleccionará asientos realizados al cierre, y otros de ajuste durante el período, que puedan haber sido realizados con el objeto de cometer un fraude.

b. Revisión de estimaciones contables: se deben buscar posibles sesgos de la información, y evaluar las circunstancias que dieron lugar al mismo. Estas estimaciones, como los juicios y las decisiones de la dirección, deben ser evaluadas individualmente, y en su conjunto para determinar si existe un sesgo de la información, que puede derivar en una incorrección material. Se complementa este procedimiento con un análisis en comparación a estimaciones significativas realizadas en períodos anteriores.

c. Transacciones significativas: el auditor ya tendrá conocimiento de la entidad y de sus funcionamiento, por lo que podrá reconocer cuando hayan sido registradas transacciones significativas que no corresponden (o bien la ausencia de éstas), con el fin de cometer algún fraude u ocultar apropiaciones de activos indebidas. Puede evaluar diferentes aspectos, como la existencia de documentación apropiada, discusión de la naturaleza de las transacciones con los responsables del gobierno, participación de entidades vinculadas no reconocidas previamente, etc.

d. Reconocimiento de ingresos: si hay riesgo de fraude al reconocer ingresos, el auditor debe evaluar qué tipo de ingresos produce estos riesgos. Aplicará entonces procedimientos sustantivos para identificar transacciones con ingresos que no son los esperados. También se pueden confirmar con los clientes las cláusulas de contratación que se han pactado, y que no existen otros acuerdos paralelos.

---

<sup>13</sup> Riesgo significativo: “riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría”. (International Federation of Accountants, 2012)

## E) RESPUESTAS A RIESGOS EN LAS AFIRMACIONES

A partir del análisis de los riesgos particulares de las afirmaciones, el auditor deberá diseñar los procedimientos a aplicar, su naturaleza, oportunidad y extensión. Estos procedimientos deben ser conformes al tipo de riesgo detectado.

Comúnmente llamado el “enfoque de auditoría”, es un conjunto de pruebas y procedimientos, tanto sustantivos como de cumplimiento o de control, que el auditor ejecuta sobre las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros, con el objeto de obtener evidencia suficiente y adecuada.

Para poder elegir el enfoque de la auditoría, es necesario tener en cuenta dos aspectos:

- Primero, si las pruebas sustantivas proporcionarían por sí mismas la evidencia suficiente y adecuada en relación a las afirmaciones. Si no es así, se deben ejecutar pruebas sobre los controles. Pero si es posible hacerlo, se pasa al segundo aspecto;
- En caso de que sea posible obtener la evidencia de auditoría por medio de procedimientos sustantivos, pero al mismo tiempo es más eficiente aplicar pruebas sobre los controles (para reducir la extensión de los primeros), entonces, se diseñará un enfoque de cumplimiento. Si no es así, será un enfoque sustantivo.

En Pymes, suele ocurrir que no existen los controles necesarios en los que aplicar las pruebas de cumplimiento, o bien éstos son limitados, por lo que se impone aplicar un enfoque más sustantivo.

Se pueden establecer distintas relaciones entre la información obtenida hasta este momento durante la auditoría y el tipo, momento y alcance de procedimientos a ejecutar.

- a. Relación con la naturaleza de la afirmación: dependiendo del tipo de afirmación que se trate, las transacciones que contenga y la frecuencia de las mismas, es que algunos procedimientos serán más efectivos, y otorgarán una evidencia más confiable que otros. Por ejemplo, es más efectivo y proporciona una mejor evidencia, para la afirmación de existencia de créditos a cobrar, una circularización de saldos de deudores, que un análisis detallado de la facturación.

Por ello, siempre hay que tener en cuenta cuál es la afirmación que se tiene que validar, ya que hay procedimientos distintos ya sea para la existencia (donde se puede partir de saldos existentes en los Estados Financieros, y analizar si existen o no), como para la integridad (donde no siempre hay que partir de lo contenido, sino ver si hay otras partidas que deberían haber sido incluidas).

b. Motivación del riesgo: según las características del área que se trate, y el riesgo inherente y de control, se podrá considerar la posibilidad de ejecutar pruebas de cumplimiento, siempre que este riesgo valorado haya sido lo suficientemente bajo, o bien se cuente con los procesos de control necesarios para mitigarlo.

c. Importancia del rubro: si una transacción o conjunto de transacciones contienen una importancia mayor, puede que sea necesario obtener una mayor cantidad de evidencia para validar la información. Por ejemplo, un artículo de gran valor puede que requiera un inventario detallado, además del análisis de la documentación respaldatoria.

d. Fuentes de información: puede ocurrir que no toda la información proveniente del sistema, sobre la que se realicen los procedimientos, sea de carácter financiero, en cuyo caso será necesario obtener evidencia sobre la exactitud de tal información. Esto puede hacerse basándose en contratos, declaraciones, legajos, y otra documentación.

e. Pruebas con doble finalidad: se trata de procedimientos que sirven para validar más de una afirmación, por lo que podría ser eficiente aplicarlos, siempre que la evidencia que proporcionen para ambas afirmaciones sea la necesaria.

## F) MOMENTO U OPORTUNIDAD DE PROCEDIMIENTOS

Es en qué oportunidad se llevarán a cabo los distintos procedimientos de auditoría que proporcionarán la evidencia suficiente y necesaria.

Generalmente, sobre todo en las empresas pequeñas, los procedimientos son ejecutados al cierre del período contable, y posteriormente a este. Otro factor que hay que tener en cuenta es que en las empresas de mayor riesgo de incorrección material, los procedimientos se harán al cierre o en fecha cercana posterior.

A veces si se realizan las pruebas en una fecha anterior al cierre, se generan ciertas ventajas:

- es posible prever ciertos problemas significativos, que al cierre podrían ser resueltos. De otra manera, si no se descubren con anterioridad, al finalizar el período puede que ya sea muy tarde para analizar el problema.
- Separar en el tiempo los procedimientos, para poder equilibrar el uso de los recursos, y no sobrecargar de trabajo en la misma época al equipo.

- Reduce el tiempo de respuesta de la dirección de las indagaciones que se hagan posteriormente al cierre, y sobre los datos obtenidos al mismo, ya que se va a contar con anterioridad con ellos.

Hay ciertos procedimientos que sólo pueden ser realizados con posterioridad al cierre. Estos son los procedimientos de corte, ajuste de cierre, y hechos posteriores a la finalización del período.

## **8 – CONCLUSIÓN DE LA PLANIFICACIÓN**

La planificación es la primer parte de la auditoría, y es la más importante, ya que durante ella se toman todas las decisiones que irán guiando el accionar del auditor a través de las siguientes etapas. Desde el punto de partida que significa aceptar o rechazar el encargo, hasta la selección de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos, cada punto define pautas que marcarán la relación entre el auditor y la Pyme, la confianza en la dirección, la profundidad de los procedimientos, y hasta el carácter de su opinión final. Una mala planificación puede desviar al profesional de los aspectos en los que debería poner su mayor interés, provocando que su informe no tenga ninguna utilidad.

Además, es menester agregar que la planificación no finaliza en este momento, sino que la misma abarca toda la auditoría: siempre que se deba modificar algún aspecto de la misma, con el objeto de llevar a cabo correctamente su trabajo, se hará la corrección necesaria.

Por todo ello, es fundamental hacer especial énfasis en esta etapa, documentando todas las conclusiones que se alcancen, y preparando los procedimientos y pruebas que se van a ejecutar en la siguiente etapa.

## II. EJECUCIÓN

### 1 - PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

(Aplicación de conceptos de las NIA 330, 505, 520)

#### A) CONCEPTOS GENERALES

Una vez definido el enfoque, y seleccionado los procedimientos, sigue la ejecución de los mismos. Como definimos anteriormente, existen dos tipos de procedimientos:

→ Sustantivos: los que se ejecutan para detectar incorrecciones materiales. El auditor los desarrollará para obtener evidencia acerca de las afirmaciones incorporadas en los Estados Financieros. Procedimientos típicos:

- ◆ Recálculo de los importes
- ◆ Circularizaciones a terceros
- ◆ Pruebas de corte para asegurar la correcta imputación de las operaciones
- ◆ Comparación de montos entre períodos mediante ratios
- ◆ Inspección ocular de la documentación de respaldo
- ◆ Inventarios y arqueos

→ De control: se llevan a cabo para probar la fiabilidad de los controles que se han implementado en la empresa. Estos deben referirse a afirmaciones específicas en los Estados Financieros, y usarse para prevenir o detectar incorrecciones. Las pruebas típicas son:

- ◆ observar la secuencia de pasos de un control interno
- ◆ investigar la evidencia de si el control se hizo o no
- ◆ re-ejecutar el control

#### B) PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

Este tipo de procedimientos se llevará a cabo cuando, a partir de la evaluación de riesgos llevada a cabo durante la etapa de planificación, haya surgido que los mismos son significativos. Entonces aplicará las pruebas para responder en forma específica a estos riesgos. Además, el auditor deberá

evaluar constantemente si esta valoración de riesgos se modifica, ya que puede resultar necesario rever la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas.

La NIA 330 establece que el auditor debe diseñar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción o saldo contable que sea material. Además, debe considerar si es necesario aplicar procedimientos de confirmaciones externas. Entre las pruebas, unas de las principales son la comprobación de los Estados Financieros con los registros que les dan origen, para evaluar la concordancia; y los asientos y ajustes incluidos en el libro diario.

Existen dos tipos de procedimientos sustantivos: las pruebas de detalle y los procedimientos analíticos. Según los riesgos valorados el auditor puede elaborar:

- solo pruebas de detalles, dentro de las cuales encontramos las confirmaciones externas
- sí no hay riesgo significativos, sólo procedimientos analíticos
- una combinación de ambas

#### a. Pruebas de detalle

Son procedimientos ejecutados para obtener una cantidad de evidencia que sirva para respaldar las afirmaciones contenidas en los EF (tales como existencia y medición).

Como vimos anteriormente, estas pruebas incluyen una comprobación entre los registros y los EF, análisis de ajustes, y limitaciones al accionar de la dirección. Además, se pueden incluir confirmaciones externas para validar las diferentes afirmaciones.

Otro aspecto importante es el momento de ejecutar la prueba. Si estos son realizados en una fecha intermedia, antes del cierre, se deben desarrollar procedimientos adicionales u otras pruebas de control, para cubrir el período restante. Sirve para extender el análisis, obtener evidencia suficiente, y reducir el riesgo de incorrecciones al cierre. Los procedimientos que contribuyen a este fin son:

- comparar información del período restante con datos de igual período del ejercicio anterior, y con un lapso de tiempo equivalente dentro de la información auditada.
- en base a esto, se identificarán montos que son inusuales, los cuales serán investigados mediante procedimientos de detalle.
- basarse en pruebas sobre los controles que haya realizado el auditor anteriormente es importante, ya que si pudo obtener confiabilidad sobre los mismos, no deberá diseñar muchos más procedimientos sustantivos (sólo en caso de primer auditoría).
- pueden ser útiles también los procedimientos sustantivos realizados al cierre del ejercicio anterior, pero generalmente no proporcionan la evidencia suficiente.

#### b. Confirmaciones externas (NIA 505)

Las confirmaciones externas se usan para validar saldos contables y sus componentes, pero no se restringen a estas partidas. A menudo se usan para proporcionar evidencia sobre la integridad de un pasivo y la existencia de un activo, pero también puede dar evidencia sobre si el monto se ha registrado correctamente y en el periodo apropiado. La desventaja es que son menos relevantes para tratar problemas de valuación como las cuentas por cobrar.

Entre los conceptos a circularizar, podemos encontrar:

- Saldos y condiciones de cuentas por pagar y cobrar
- Saldos bancarios
- Inventarios o documentación retenida por terceros
- Asesores legales

El auditor utiliza estos procedimientos para obtener evidencia de una fuente confiable. Él será el encargado de controlarlas, implicando que debe seleccionar la información a solicitar, la parte a circularizar, el diseño de la confirmación, y monitorizar el envío y seguimiento de las mismas. También debe tener en cuenta que puede proporcionar evidencia sobre otros asuntos importantes, como contratos, y que la prueba será más eficaz si es respondida por una persona que esté informada en la materia.

Incluimos un cuadro, con los diferentes rubros que se pueden circularizar, indicando además cuando se debería realizar el corte para proceder con el control, y qué cantidad de partidas se deberían analizar durante el procedimiento, dependiendo del rubro, y de los riesgos inherentes de cada uno (Cuadro 3).

En caso de que la dirección no permita al auditor enviar las confirmaciones a terceros, éste último debe analizar si esos motivos son razonables, qué efecto pueden producir sobre el análisis de riesgos y sobre la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos, y cuáles son los procedimientos alternativos con los cuales puede reemplazar estas confirmaciones externas.

El problema es si el auditor concluye con que las causas mostradas por la dirección no son razonables, y/o si los procedimientos alternativos no proporcionarían la suficiente o adecuada evidencia. En este caso, deberá reunirse con los dueños del ente, y especificar las consecuencias que traerán estas

situaciones sobre el resto de la auditoría y el informe final, las cuales serán negativas, ya que implicará una limitación al alcance de la auditoría<sup>14</sup>.

**Cuadro 3 - Confirmaciones de terceros**

Cuenta	Corte Recomendado	Alcance recomendado
Bancos	Cierre de ejercicio	100%
Inversiones	Cierre de ejercicio	100%
Cuentas por cobrar	Corte cercano al cierre del ejercicio, por ejemplo, dos meses antes. Para la fecha de cierre, se analizan los movimientos del período no incluido en el corte.	En función de la materialidad establecida por el auditor
Inventarios en poder de terceros	Cierre de ejercicio	100%
Seguros	Cierre de ejercicio	100%
Compañías vinculadas	Cierre de ejercicio	100%
Obligaciones financieras	Cierre de ejercicio	100%
Proveedores/cuentas por pagar	Corte cercano al cierre del ejercicio, por ejemplo, dos meses antes. Para la fecha de cierre, se analizan los movimientos del período no incluido en el corte.	En función de la materialidad establecida por el auditor
Abogados	Cierre de ejercicio	100%

Fuente: <http://nias2clopezp.blogspot.com.ar>

Otra situación que puede producirse es que se tengan dudas sobre la fiabilidad de la confirmación. Esto puede producirse porque la parte a confirmar no acepte la responsabilidad, o piense que una respuesta puede ser costosa o le haga demorar en otros temas, no considere importante este

<sup>14</sup> Se produce cuando el auditor no puede, por causas ajenas a su persona o no, desarrollar en forma completa sus tareas de auditoría, y obtener así elementos de juicio válidos y suficientes. Implican incertidumbres hacia el pasado, ya que al no poder aplicar las pruebas existe desconocimiento sobre lo que sucedió. Esto ocurre cuando el auditor no puede reemplazar el procedimiento principal por otro alternativo.

procedimiento, o bien, que sea una parte relacionada con la empresa. En cuyo caso, se deberán diseñar procedimientos sustantivos alternativos, y analizar los efectos sobre la planificación de la auditoría.

Igual es el caso en que no se produzca la contestación de la confirmación. Existen dos tipos de confirmaciones, las positivas y las negativas. Las positivas son las que se necesita que el tercero en cuestión envíe una respuesta a la misma, confirmando el saldo, o informando las diferencias con sus registros. En estos casos, si no puede reemplazarse por algún otro procedimiento, se dejará constancia de ello, pudiendo afectar la opinión final.

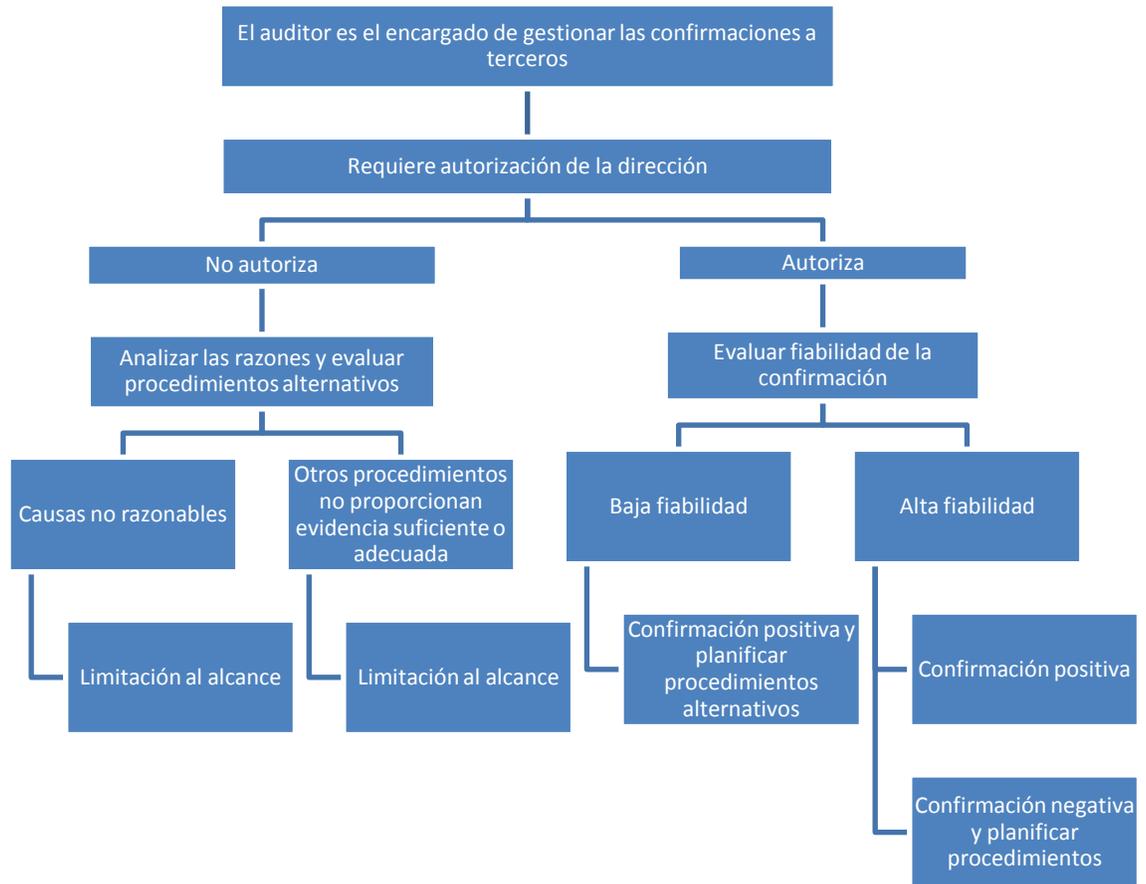
Por otro lado, las negativas son aquellas en que no es necesaria la respuesta, es más, la misma falta de contestación proporciona la evidencia de auditoría. La diferencia es que las confirmaciones negativas proporcionan una evidencia menos adecuada que las positivas, porque puede ocurrir que la misma no haya sido recibida, o que la respuesta no haya sido enviada o recepcionada por el auditor. Por lo que siempre serán acompañadas con procedimientos alternativos.

Existe un caso en que una confirmación negativa no necesita de otro procedimiento, que es cuando no existe gran riesgo de incorrección, los saldos contables son pequeños y homogéneos, el tercero circularizado no tiene motivos para no contestar, y además se obtuvo evidencia suficiente y adecuada en las pruebas sobre los controles internos relativos a la afirmación a validar.

Podemos concluir con que la regla general es que, si bien las confirmaciones externas proporcionan una fuerte evidencia de auditoría, si el auditor lo considera necesario, deberá aplicar otros procedimientos alternativos.

En el árbol ubicado en la siguiente página (Esquema 7), vemos cómo el Auditor decide acerca de sí efectuar o no la confirmación, y si debería complementarla con otros procedimientos.

**Esquema 7 - Proceso decisorio sobre confirmaciones externas**



**Cuadro 4 – Evaluación de fiabilidad de una confirmación externa.**

La fiabilidad de la confirmación puede disminuir, debido a que el tercero:

- No acepte la responsabilidad;
- Considere que es costoso o pérdida de tiempo;
- No le atribuya importancia;
- Sea una parte relacionada.

Es importante tenerlo en cuenta, para determinar cómo efectuar la confirmación

**c. Procedimientos analíticos sustantivos**

Los procedimientos analíticos son pruebas de comparación. Consisten en generar una expectativa (ratio, relación), la cual representa el monto esperado para un saldo contable, y la cual se realiza a través de información obtenida anteriormente. Esa expectativa se contrapone con la evidencia recogida durante la auditoría actual.

Estos procedimientos son ideales cuando los riesgos no son muy altos, pudiendo obtener más fácilmente la evidencia necesaria. Pero si ese bajo riesgo es en realidad generado por los controles

internos relativos a la afirmación a validar, estos procedimientos deben complementarse con pruebas sobre los controles.

Estos procedimientos pueden clasificarse en tres niveles distintos, según el grado de seguridad que otorgan. Si los riesgos de incorrección son lo suficientemente bajos, estos procedimientos son de efectividad alta, ya que por sí solos proporcionan la evidencia suficiente y necesaria. En cambio, si por la naturaleza de la afirmación debe ser validada por medio de otros procedimientos (de detalle), estos son de efectividad moderada, sólo sirven para complementar el análisis. Por último, tenemos las simples comparaciones de saldos con los del período anterior, los cuales no proporcionan casi evidencia, sólo son el punto de partida para la validación de las afirmaciones.

El auditor debe evaluar algunos aspectos al realizar procedimientos sustantivos:

- + Idoneidad de los procedimientos en comparación con las afirmaciones, la valoración de riesgos y las pruebas de detalle.
- + Fiabilidad de las fuentes de donde se van a extraer los datos necesarios para realizar estas pruebas, y capacidad de generar las expectativas en base a los mismos.
- + Diversos factores pueden alterar la fiabilidad de los datos. Uno de ellos es si la fuente es interna o independiente. Claramente, excepto algunos casos, la fiabilidad será mayor de los datos obtenidos en fuentes externas. Otro aspecto importante es si el sistema es confiable. Además, hay que considerar si los datos de períodos anteriores fueron o no sometidos a auditoría. Por último, es importante analizar si se pudieron obtener datos concretos de la industria donde se desempeña la entidad.
- + Si dentro del análisis se utilizan datos no financieros (como tipos de artículos producidos) es recomendable contar con una base apropiada para determinar si esos datos son o no confiables.
- + Precisión de las expectativas generadas para detectar incorrecciones en las afirmaciones.

En caso de que surjan diferencias entre los datos del período y las expectativas establecidas, el auditor debe considerar una serie de pasos, antes de analizar si realmente esa diferencia representa o no una incorrección.

Por ejemplo:

Si establecemos, mediante confirmaciones a alguna entidad especializada del sector, que en la industria el rendimiento promedio sobre el activo es aproximadamente del 10%, y luego determinamos, mediante cálculos, que el mismo ratio de la empresa auditada alcanzó sólo el 2%, debemos analizar:

- primero, debe considerar si la expectativa generada, a través de las confirmaciones a las entidades, es precisa y confiable.

- una vez que está satisfecho con el punto anterior, debe solicitar explicaciones a la dirección sobre la diferencia que existe entre una cifra y la otra, y evaluar si las explicaciones son o no razonables.

- por último, deberá aplicar otros procedimientos más detallados, para concluir si existe incorrección, o bien si es una realidad de la empresa encontrarse por debajo de tal promedio.

### C) PRUEBAS DE CONTROLES<sup>15</sup>

Las pruebas sobre controles son procedimientos de auditoría que le permiten al auditor evaluar si un control ha funcionado correctamente a lo largo del período a auditar. Esto es útil, debido a que un control eficaz evita que se produzcan incorrecciones, o bien si las hay, las detecta y las corrige oportunamente. Los controles a considerar son aquellos que proporcionen evidencia suficiente y adecuada para validar una afirmación. En general, el auditor se valdrá de los controles clave para realizar estas pruebas.

El auditor realizará pruebas de controles cuando:

- durante el proceso de valoración de riesgos y selección de enfoque haya previsto confiar en la eficacia de los controles;
- siempre que de tal proceso no se concluyera con que el riesgo es demasiado alto;
- además, los procedimientos sustantivos por sí mismos no proporcionan la suficiente evidencia para validar tal afirmación.

La relevancia de la evidencia que se obtenga será directamente proporcional a la confianza que tenga el auditor sobre los controles.

Al diseñar estos procedimientos, con el objeto de probar la eficacia de los controles, el auditor deberá realizar indagaciones sobre de qué forma se han aplicado los controles en los momentos más importantes del período, si se aplicaron procedimientos diferentes en dos oportunidades (habría que considerarlos por separado), la coherencia con que se han aplicado, y las personas que los han llevado a cabo. También debe determinar si dependen de otros controles indirectos (revisiones de informes y reportes en forma periódica), y si es necesario probar además la eficacia de esos controles.

---

<sup>15</sup> Prueba de controles: “procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones”. (NIA 330, párrafo 4, punto b)

Para el diseño de estos procedimientos, hay que tener en cuenta cuáles son los elementos de control interno con que cuenta la entidad. Recordemos que se dividían en dos grandes grupos: los generales, que influyen en el ambiente de control, y los específicos, que previenen o detectan incorrecciones. Además, hay que tener en cuenta que en las Pymes los controles generalizados (como la autorización por parte de los directores de determinada transacción) están más incorporados al día a día, como resultado de la mayor participación de los administradores. Por lo que servirían también para prevenir incorrecciones. Así, una prueba sobre estos controles generales, que satisfaga al auditor sobre su eficacia, permitiría obtener la evidencia necesaria sobre la afirmación.

**Esquema 8 - Aspectos a considerar por el auditor en pruebas sobre controles.**



Otros controles a tener en cuenta son los que tienen por función monitorear a los controles específicos, en busca de fallas. Probar estos primeros podría reducir, pero no eliminar, la necesidad de probar los controles específicos.

- ¿Cómo se hace una prueba sobre controles? Existe una serie de pasos, los cuáles sirven para diseñar estas pruebas en forma efectiva:

1. Riesgo tratado: en la evaluación de riesgos, se identificaron los posibles problemas a los cuáles podría estar expuesta la empresa. Estos, a su vez, se relacionan con una afirmación.

2. Controles identificados: para dar respuesta al riesgo, la empresa implementa sistemas de control. Se debe seleccionar el control relacionado con el riesgo a enfrentar. Al mismo tiempo, hay que tener en cuenta diversos factores que pueden afectar la confiabilidad: errores anteriores, cambios relevantes en el volumen de las transacciones, no operan frecuentemente, es posible que hayan sido evadidos por la administración, etc. Esto es importante, ya que al tomar un pequeño muestreo de las operaciones de ese control, si del mismo no surgen desviaciones, sólo será posible extender el análisis al resto si el control es lo suficientemente confiable.

3. Diseño del control: de qué manera está estructurado el control.

4. Aplicación del control: analizar de qué forma se ha implementado el mecanismo a lo largo del período.

5. Prueba de efectividad de controles: es el procedimiento diseñado por el auditor. Trata de evaluar si el control funciona de acuerdo a lo establecido, y si sirve para validar la información. Las pruebas pueden consistir en investigaciones con los empleados encargados del control, observación, inspección de manuales de procedimiento y otra documentación, y la reejecución del mismo.

Tener en cuenta: en el diseño, considerar qué sería una desviación y qué no, al evaluar el control.

6. Documentación: Una vez finalizada la prueba, se agregan los resultados al archivo, junto a las conclusiones sobre los mismos.

#### Esquema 9 - Diseño de pruebas sobre controles.



- ¿Cuál es el momento para llevar a cabo estas pruebas? Las pruebas de controles pueden realizarse:

- + antes del cierre del ejercicio: en cuyo caso proporciona evidencia sobre el período anterior, pero el auditor debe tomar las medidas necesarias para poder extender esa evaluación al plazo restante hasta finalizar el ejercicio. Se pueden complementar analizando algunas operaciones de control de ese período, o poniendo a prueba el monitoreo del control interno.

- + Al cierre: se hacen controles sobre los inventarios y arqueos, para evaluar su fiabilidad.

- ¿Se puede usar evidencia de pruebas de períodos anteriores? El auditor puede tomar la evidencia sobre la fiabilidad de un control obtenida en períodos anteriores, teniendo en cuenta:

- + la eficacia del ambiente de control, valoración de riesgos y seguimiento de controles llevado a cabo por la empresa;

- + los riesgos inherentes al tipo de control;

- + la eficacia con la que la empresa lleva cabo el control, las desviaciones encontradas en auditorías anteriores, y si han habido cambios de personal que lo puedan afectar;

- + alguna otra circunstancia significativa que se haya modificado;

- + la valoración de riesgos realizada al inicio del encargo.

Además, debe aplicar ciertos procedimientos para obtener evidencia sobre si hubo cambios significativos en el control. Estos incluyen indagaciones al personal, observaciones del control e inspecciones, con un menor alcance que las pruebas sobre controles, pero lo suficientemente profundo para determinar si es necesario o no volver a probarlos. Si no es necesario, el auditor los probará en 1 de cada 3 auditorías, variando los controles en cada una, para que no haya encargos en los que no se pruebe ningún control.

Hay factores que impiden hacer uso de evidencias de años anteriores, como lo son: altos riesgos, débil ambiente, cambios significativos, mal monitoreo permanente, baja efectividad de controles generales, etc.

## 2 – EXTENSIÓN DE LAS PRUEBAS. MUESTREO

(NIA 330, 500, 530)

### A) CONCEPTOS GENERALES

Una vez determinados los procedimientos a aplicar, es necesario cuantificar su alcance, es decir, que tan profundo será la ejecución de los mismos. Para ello, primero hay que determinar qué definir población y muestreo:

*Muestreo: aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al total de los elementos de una población, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas. Esto se realiza con el fin de que el auditor no analice todos los movimientos que componen un saldo o partida, sino que pueda investigar un número razonable de operaciones, que sean representativas del total de las mismas.* (NIA 530, párrafo 5, punto a)

*Población: “conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones”.* (NIA 530, párrafo 5, punto b)

La cantidad de partidas a analizar va a depender de la naturaleza de la cuenta o saldo, como veremos a continuación:

- En caso de que la población se componga de pocas partidas de alto valor, existan riesgos importantes que no se hayan podido mitigar, y puedan usarse medios electrónicos para rehacer el proceso, se deberá analizar todos los movimientos que forman la población
- Si la cuenta está formada por muchas partidas, pero existen algunas de alto valor, que de ser erróneas podrían dar lugar a una incorrección, será necesario analizar estas partidas específicas.
- Cuando exista un gran número de movimientos homogéneos y de diferentes valores, se necesita de un muestreo, ya que permite al auditor concluir sobre todo el conjunto de datos, seleccionando una muestra representativa del total de la población.

El uso de muestras trae varios beneficios, como por ejemplo, le permite al auditor obtener conclusiones válidas en un menor tiempo y a un menor costo, aunque no sean absolutas, y permite combinarlas con otras pruebas para afirmar esas conclusiones.

## B) TÉCNICAS DE MUESTREO

El muestreo no es un procedimiento de auditoría, sino una forma de llevar a cabo los procedimientos planificados. Cuando se usa, se requiere que todas las unidades que forman la población tengan oportunidad de ser seleccionadas. Esto es necesario para poder extraer conclusiones válidas.

Debido a que en las muestras no se toma el 100% de la población, siempre existe la posibilidad de que uno de los movimientos no incluidos en la muestra contenga un error, y que este sea material. Esto es el riesgo de muestreo, el cual puede reducirse al incrementar la muestra.

Para determinar el tamaño de la muestra, hay que considerar el límite de desviación tolerable aceptable, es decir, que cantidad de errores puede encontrar en las unidades analizadas, superado el cual habría que aumentar el tamaño de la muestra.

a) en el caso de procedimientos sustantivos, el nivel de tolerancia se fija en función de la materialidad de trabajo establecida, ya que un nivel de materialidad bajo implica que hay más operaciones que pueden provocar una incorrección significativa.

b) en el caso de pruebas de controles, el nivel tolerable será muy bajo, permitiendo una o ninguna desviación, ya que, para llevar a cabo estas pruebas, es necesario poder confiar en el control.

Existen dos tipos de técnicas de muestreo, los estadísticos y los no estadísticos:

- Los estadísticos seleccionan las muestras al azar, por lo que todas las unidades tienen las mismas conocidas posibilidades de ser seleccionadas. Los resultados pueden analizarse matemáticamente.
- Los no estadísticos no se usan en auditoría, debido a que algunas partidas tienen mayor probabilidad de ser elegidas que otras.

## C) USO DEL MUESTREO

Existe una serie de pasos y principios para elaborar correctamente un muestreo. La NIA 530 trata de guiar este procedimiento, pero es muy limitada en cuanto a explicaciones, por lo que se añaden otras pautas a considerar. No es una lista rigurosa, pero se aconseja su seguimiento para obtener óptimos resultados:

a. Propósito de la prueba: lo primero es que el auditor defina y tenga en cuenta cuál será el propósito del procedimiento que va a realizar. Necesita aclarar qué afirmaciones son las que intentará validar.

b. Fuente de evidencia: existen fuentes primarias y secundarias a la hora de estudiar una afirmación. Es importante saber diferenciarlas e identificarlas claramente.

c. Considerar pruebas previas: también sirve tener en cuenta qué resultados tuvieron los muestreos de ejercicios anteriores en cuanto a las mismas afirmaciones, ya que pueden advertir al auditor si es un procedimiento propenso a las desviaciones.

d. Población a estudiar: el auditor debe preguntarse si el universo a analizar y sus características posibilitan o no el muestreo, ya que si bien sirve para confirmar la existencia de los movimientos, no permite así afirmar la integridad, ya que no abarca partidas no incluidas en la población. También es importante el tamaño de la población, un universo muy pequeño no permitiría la aplicación de muestreos.

A veces es posible, y hasta necesario, separar los movimientos de mayor monto para analizarlos por separado, lo que conlleva a considerar una población menor que el total. Puede que hasta permita eliminar el muestreo, si el análisis de los mayores movimientos resulta concluyente.

e. Unidad de muestreo: es la porción más pequeña en que puede dividirse la población. Hay que determinar cuáles serán las unidades de muestreo a utilizar, dependiendo del propósito de la prueba y la afirmación.

f. Técnica de muestreo: como vimos, la técnica utilizada en auditoría es la estadística. La no estadística sirve como complemento de otros procedimientos.

g. Tamaño de la muestra: debe ser lo suficientemente grande como para poder reducir el riesgo de muestreo a un nivel muy bajo.

Además, se puede considerar estratificar la población, reduciéndola en grupos más pequeños que compartan alguna característica identificadora. Permite dirigir los esfuerzos a las partidas más significativas, sin perder de vista el resto de los movimientos.

h. Definición de la desviación: hay que determinar previamente qué se considera desviación, para no analizar partidas que sean insignificantes, y se pierda el tiempo. También establecer cómo reaccionar ante una desviación.

Luego se precisa el nivel de incorrección, generalmente en sintonía con la materialidad de trabajo, estableciendo así el nivel de confianza del auditor sobre la muestra.

i. Aplicación de la muestra: Una vez completado los pasos anteriores, se puede proceder a obtener la muestra, aplicando el procedimiento de auditoría a cada unidad seleccionada. Si no puede aplicar los procedimientos diseñados, implementará algún mecanismo sustituto. Si tampoco puede

ejecutarlo, deberá tomar ese movimiento como una desviación del control analizado, en pruebas de controles, o una incorrección en caso de pruebas sustantivas.

Debe analizar tales desviaciones e incorrecciones, buscando sus causas, y valorará su efecto sobre el resto de la población.

En casos poco frecuentes, y habiendo obtenido suficiente evidencia que lo confirme, podrá concluir que la desviación o incorrección configura una anomalía dentro de la población, por lo que no es posible proyectar tal movimiento sobre el resto.

j. Evaluación de resultados: el auditor valorará, por un lado, los resultados de la muestra, como también si el uso del muestreo proporciona una base confiable sobre la cual emitir su opinión.

Al analizar las desviaciones, se debe considerar si pudo haber algún abuso por parte de la dirección o de los dueños, o si se generó por error. También considerar el riesgo de muestreo. Pueden darse tres alternativas:

- Disminuir la confianza en el control analizado
- Aumentar el tamaño de la muestra
- Realizar procedimientos alternativos.

### **3 - AUDITORÍA SOBRE ESTIMACIONES CONTABLES**

(NIA 330, 505, 540)

#### **A) NATURALEZA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES**

Algunas partidas de los Estados Financieros no son fácilmente medibles, por lo que es necesario el cálculo de diferentes estimaciones, en base a las cuales se va a establecer el valor de la partida correspondiente. Estas estimaciones pueden ser directas (VNR) o muy complejas (por ejemplo, pasivos futuros).

Para el cálculo de las estimaciones debe basarse en datos tanto históricos como actuales, y pronósticos de situaciones a producirse en el futuro. La forma en que se miden va a variar de acuerdo a los requisitos del marco de información, y las características de las partidas a determinar.

La importancia de auditar las estimaciones es que, mientras más incierta haya sido una medición de una partida de los Estados Financieros, más posibilidades de incorrección existen. Esto conlleva a controlar si las estimaciones han sido correctamente establecidas.

Algunos factores que pueden incidir en la inexactitud de una estimación son: la complejidad de las operaciones, el método utilizado, y el modelo que se usa y su grado de especialización.

La función del auditor es obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la razonabilidad de las estimaciones utilizadas durante el ejercicio contable, y además, si fueron suficientemente reveladas en los Estados Financieros, de acuerdo a los requerimientos de información.

Una vez que el auditor obtuvo la evidencia, de ésta derivará una estimación propia, la cual será comparada con la que la dirección llevó a cabo, para determinar si existe una incorrección, y valorarla.

## B) EVALUACIÓN DEL RIESGO

Según lo establece la NIA 540, el auditor debe evaluar qué grado de incertidumbre existió para determinar la estimación contable. Esto deriva en un segundo análisis, en el que concluye si alguna de las estimaciones elaboradas con alto grado de incertidumbre conlleva a un riesgo significativo.

En una empresa pequeña, el tiempo utilizado en la elaboración de las estimaciones será generalmente menor, debido a que sus operaciones son más limitadas y menos complejas. Normalmente, será el director de la entidad quien plantee la necesidad de una estimación contable. La desventaja es que probablemente no se cuente con un experto en realizar las estimaciones, por lo que el riesgo podría incrementarse. En ese caso, el auditor deberá indagar al director sobre las necesidades de estimaciones, y recomendar la contratación de una persona adecuada para tal tarea.

## C) RESPUESTA A RIESGOS VALORADOS

En base a la valoración del riesgo realizada, el auditor determinará si las estimaciones se han elaborado siguiendo los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los métodos utilizados son adecuados, y si las hipótesis sobre las cuales se elaboran las estimaciones son razonables. Para ello, llevará a cabo pruebas, como establecer su propia estimación, y compararla con la de la dirección, evaluando las diferencias que se encuentren.

Otro método para obtener evidencia es probando la eficacia de los controles (si los hay). Lo que ocurre es que en entidades pequeñas, es probable que la dirección haya participado activamente en la elaboración y formulación de estimaciones, por lo que puede derivar en que no existan controles, o éstos operen informalmente. Entonces, el auditor llevará a cabo pruebas sustantivas para evaluar tales estimaciones:

- Evaluar métodos e hipótesis a la luz del marco de información financiera;

- Revisar los hechos posteriores al cierre del ejercicio contable, para asegurarse de que respalden las estimaciones realizadas por la dirección.

- Identificar si existe una administración parcial, analizando los cambios en las estimaciones de un período a otro. Lo que debe llamar la atención es que haya cambios significativos, que no estén de acuerdo con la realidad.

Es necesario, también, solicitar a la dirección una manifestación escrita sobre que todas las estimaciones que se llevaron a cabo son razonables, como se puede ver en el ANEXO B.

El paso final es determinar si se obtuvo la suficiente y adecuada evidencia de auditoría, para concluir que las estimaciones son razonables, y se elaboraron en base al marco de información financiera. Si no la hay, o ésta refuta las estimaciones, se deberán discutir los resultados con la dirección, analizando el camino a tomar en la auditoría. Esto podría derivar en un cambio en la valoración del riesgo de la empresa, o en la posibilidad de realizar más procedimientos sustantivos.

#### **4 – MANIFESTACIONES ESCRITAS**

(NIA 580)

La evidencia de auditoría que recaba el auditor, es información que el mismo utiliza para alcanzar las conclusiones sobre las que basa su opinión de auditoría. Éstas constituyen información necesaria que se requiere con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas<sup>16</sup> constituyen una evidencia de auditoría más al igual que las respuestas obtenidas a través de indagaciones. Debemos tener en cuenta que el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables, no afecta la naturaleza o extensión de otros procedimientos para obtener evidencias de auditoría, respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o respecto a afirmaciones concretas.

---

<sup>16</sup> Manifestación escrita: “documento suscripto por la dirección y proporcionada al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias, o soportar otra evidencia de auditoría. En éste contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los Estados Financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan”. (NIA 580, párrafo 7)

## A) NIA 580 – OBJETIVOS DEL AUDITOR

A continuación, se detallan los objetivos del auditor, en lo que respecta a la obtención de manifestaciones escritas por la Dirección:

- a) obtener manifestación, por parte de la Dirección, de que sus responsables consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los Estados Financieros y que la información que proporcionó al Auditor sea íntegra.
- b) fundamentar otra evidencia de auditoría que sea relevante para los Estados Financieros o para las afirmaciones concretas contenidos en dichos estados, cuando así lo considere necesario el Auditor u otra NIA.
- c) Responder en forma adecuada, y de igual manera cuando se hayan obtenido o no manifestaciones escritas por parte del gobierno de la organización.

## B) REQUERIMIENTOS

El auditor, solicitará a la dirección manifestaciones escritas; se va a dirigir a los miembros de ésta que tengan las responsabilidades adecuadas referidas a los estados financieros y conocimientos de las cuestiones que se trate.

## C) CONTENIDO DE LAS MANIFESTACIONES ESCRITAS

a. Sobre la preparación de estados financieros: El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas referidas al cumplimiento de la responsabilidad en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera que se debe aplicar; como también manifestaciones referidas a su presentación fiel.

b. Sobre información proporcionada e integridad de las transacciones:

- Le ha proporcionado al auditor toda la información y accesos, conforme a los términos acordados en el encargo de auditoría.
- Todas las transacciones han sido registradas y las mismas se reflejan en los estados financieros.

Al final del trabajo de investigación, luego del modelo de la carta de encargo, se incluye además un ejemplo de manifestaciones escritas entregadas por la dirección (ANEXO B).

## D) OTROS ASPECTOS

En otras NIA, se requiere que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si además, a criterio del auditor, se determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para poder fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros, se solicitarán las mismas.

Un aspecto importante de las manifestaciones escritas, es la fecha en la que deben obtenerse. Esa fecha será la más próxima posible, pero nunca posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros que se auditan, ya que las mismas están referidas al periodo o periodos de los estados financieros sobre los que se refiere el informe de auditoría, y las mismas son evidencia de auditoría necesaria. Estas manifestaciones van a quedar reflejadas, en una carta de manifestaciones dirigida al auditor.

En el momento de obtenerlas, pueden surgir dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones, las cuales pueden estar expuestas en la carta de manifestaciones. En ese caso, cuando existan dudas sobre las manifestaciones, el auditor deberá ser escéptico sobre la competencia, integridad, valores éticos, o diligencia de la dirección y determinará el efecto que dichas valoraciones pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones, ya sean éstas verbales o escritas.

Si en las manifestaciones escritas, se encuentran incongruencias con otra evidencia de auditoría obtenida, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos que intenten resolver tal contradicción. Luego, si no se resuelve, el auditor deberá reconsiderar la valoración de la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la dirección, determinando también el efecto sobre la fiabilidad de las manifestaciones y sobre la evidencia de auditoría en general.

Otro caso, es que el auditor llegue a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables. En tal situación, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión del informe de auditoría.

Otra limitación que podría ocurrir, es que se soliciten manifestaciones escritas, y que las mismas no sean proporcionadas por la dirección. Así, el auditor discutirá la cuestión con la dirección. Además, evaluará nuevamente la integridad de la dirección y el efecto que esto pueda obtener sobre la fiabilidad de las manifestaciones, sean verbales o escritas y sobre la evidencia de auditoría en general. Adoptará medidas adecuadas, incluyendo también el posible efecto sobre la opinión del informe de auditoría.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, el auditor debe denegar la opinión sobre los estados financieros cuando concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección o bien que ésta, no facilite las manifestaciones escritas requeridas.

## 5 - HECHOS POSTERIORES

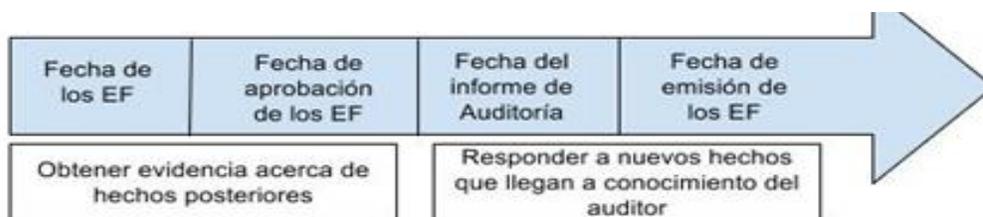
(NIA 560)

### A) NIA 560 – CONCEPTO DE HECHOS POSTERIORES Y DIFERENTES MOMENTOS

Los hechos posteriores son aquellos ocurridos entre la fecha a la que se refieren los estados financieros<sup>17</sup> (cierre del ejercicio), pasando por la fecha de aprobación de los EF<sup>18</sup>, y la fecha de emisión del informe del auditor<sup>19</sup>.

Este es un esquema de las diferentes fechas que van marcando el accionar del auditor con respecto a los hechos posteriores. Dependiendo del momento en que se encuentre, es la actitud que debería tomar respecto a estos hechos.

Esquema 10 - Fechas importantes en una auditoría.



### B) NIA 560 - OBJETIVOS DEL AUDITOR Y PROCEDIMIENTOS

Los objetivos del auditor, con respecto a los hechos posteriores, son:

<sup>17</sup> Fecha de los estados financieros: “fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros”. (NIA 560, párrafo 5, punto a)

<sup>18</sup> Fecha de aprobación de los estados financieros: “fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos”. (NIA 560, párrafo 5, punto b)

<sup>19</sup> Fecha del informe del auditor: “fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700”. (NIA 560, párrafo 5, punto c)

Otra fecha a considerar es la fecha de publicación de los estados financieros: “fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros”. (NIA 560, párrafo 5, punto d)

- obtener evidencia respecto de si los hechos posteriores que requieren ser tratados o ajustados en los Estados Financieros, se han reflejado adecuadamente en ellos, en relación al marco de información aplicable.

- analizar los hechos posteriores de los que se tome conocimiento luego de la fecha de emisión del informe, para evaluar si, de haberlos conocidos a dicha fecha, hubieran ocasionado un cambio significativo en el informe.

Para ello, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría que le proporcionen la evidencia de que no existen otros hechos posteriores que no hayan sido reflejados en los Estados Financieros, y deban estarlo. Pero no aplicará procedimientos adicionales con el fin de validar cuestiones sobre las que ya obtuvo conclusiones satisfactorias.

Estos procedimientos incluirán:

- tomar conocimiento de procedimientos establecidos por la dirección para detectar hechos posteriores;

- indagar a la dirección y responsables de gobierno sobre si han ocurrido hechos posteriores de la naturaleza detallada;

- lectura de actas de reuniones posteriores al cierre, o bien, indagaciones sobre los temas tratados en las mismas, si las actas no están disponibles;

- lectura de estados financieros de períodos intermedios posteriores al cierre, si los hubiera.

- Hacer investigaciones con la dirección de:

- compromisos asumidos posteriormente, préstamos, garantías, prendas, hipotecas, y otros contratos;

- compras o ventas de activos, o su planificación para el futuro;

- emisión de acciones o debentures;

- acuerdos para fusionarse con otra empresa, escindirse, o liquidarse;

- expropiación de bienes;

- litigios y reclamos judiciales;

- otros eventos relacionados con estimaciones, provisiones, recuperos de activos, políticas contables, etc.

### C) COMPORTAMIENTO DEL AUDITOR ANTE HECHOS POSTERIORES

a. Regla general: Siempre que se identifiquen hechos posteriores que deban ser reconocidos al cierre, se deberá evaluar si están razonable y correctamente reflejados o ajustados en los Estados Financieros, de acuerdo al marco de información. También se pueden solicitar confirmaciones escritas a la dirección o responsables de gobierno, respecto de esta afirmación. Se puede ver un ejemplo de ello en el ANEXO B.

b. Con respecto a la fecha del informe del auditor: éste no tendrá obligación de aplicar procedimientos de auditoría posteriormente a tal fecha. Pero si antes de la emisión de los Estados Financieros, toma conocimiento de algún hecho que lleve a rectificar los Estados, deberá discutir esta situación con la dirección y propietarios, determinando si es o no necesario modificarlos. Si es así, se tratará de qué forma deben ser considerados estos hechos. Igual tratamiento aplicará si toma conocimiento de los hechos posteriormente a la emisión de los EF.

c. Modificación y negativa: Siempre que el auditor determine que es necesaria la modificación de los Estados, pero la dirección decide no modificarlos, el auditor tendrá dos opciones, dependiendo del momento en que se trate:

- Si no ha presentado su informe a la entidad, expresará una opinión modificada dentro del mismo;

- Si ya lo hubiera presentado, notificará a la dirección y los responsables de gobierno que no deben divulgar los Estados a terceros hasta que éstos hayan sido modificados. Si aún así lo hicieran, deberá tomar las medidas necesarias para que no se confíe en su informe de auditoría, notificando a las terceras partes de la situación.

d. Decisión de modificación: Si ante el pedido del auditor, la dirección decide modificar los Estados, el auditor debe tomar las medidas necesarias para informar de tal situación a todos aquellos que hayan recibido copias de los Estados Financieros en conjunto con su informe.

En este caso surge una nueva circunstancia. La dirección, en tanto no esté prohibido por normas legales, reglamentarias, o el marco de información, podrá limitar la modificación de los Estados a la inclusión de ese sólo hecho. Por lo que el auditor podrá, o bien modificar el informe, incluyendo una fecha adicional, la llamada fecha doble del informe, que haga referencia y se limite a esa modificación (esto indica que sus procedimientos se limitan sólo a esa modificación); o bien redactar un nuevo informe o rectificar el anterior, incluyendo una declaración en un párrafo de énfasis, sobre que sus procedimientos se limitan únicamente a la modificación de los Estados Financieros.

En cambio, si la dirección decide no incluir esta limitación, el auditor extenderá los procedimientos antes mencionados sobre estos nuevos hechos, hasta la fecha del informe de auditoría, el cual deberá redactar nuevamente. En este nuevo informe, incluirá en un párrafo de énfasis o uno sobre otras cuestiones, que referencie a la nota explicativa de la modificación de los Estados, y al informe anterior.

## **6 - EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO**

(Conceptos incluidos en la NIA 570)

### **A) NIA 570 - LA EMPRESA EN MARCHA COMO HIPÓTESIS DE LA DIRECCIÓN**

La capacidad de la empresa para seguir funcionando es uno de los supuestos más importantes sobre los que se basa la auditoría. La responsabilidad del auditor para con este supuesto es validarlo, mediante análisis de los hechos, diferentes documentos, actitudes de la dirección y de los propietarios de la entidad, etc.

Los Estados Financieros se elaboran bajo la hipótesis de que la empresa podrá continuar con el normal giro de sus operaciones en un futuro cercano, salvo que exista la intención de liquidar la entidad y cesar con la actividad, o bien no exista otra posibilidad.

En el caso que opere el supuesto, los activos y pasivos se valuarán siguiendo lo establecido por la Resolución Técnica N°26. Caso contrario, y según lo establece la Ley general de Sociedades N°19550, los bienes y las deudas de la Pyme se deberían registrar a su valor corriente, que es el utilizado en operaciones de liquidación.

### **B) NIA 570 - OBJETIVOS DEL AUDITOR**

El auditor deberá cumplir una serie de requisitos para validar el supuesto:

- obtención de evidencia suficiente y adecuada que respalde la hipótesis de la dirección, acerca de la capacidad del ente de continuar en funcionamiento.
- determinar si existe alguna incertidumbre sobre la capacidad de la empresa.
- analizar implicaciones sobre el informe.

Durante la etapa de planificación, y a medida que avanza la misma, el auditor podrá ir reconociendo diferentes signos o indicadores, que generarían dudas sobre el supuesto de empresa en marcha. Estos deben ser analizados minuciosamente, y desde todo punto de vista, ya que de confirmarse

las sospechas con respecto a tales situaciones, la auditoría debería tomar un ángulo diferente al que venía llevando, con la posibilidad de que la empresa no pueda continuar con sus operaciones.

A continuación, un cuadro con diferentes causas o motivos que podrían llamar la atención del auditor:

**Esquema 11 - Causas de incertidumbre sobre una empresa en marcha.**



Como dijimos, estos factores por sí solos no generarían incertidumbre, siempre que exista una respuesta acorde por parte de la dirección para hacer frente a las circunstancias, y el auditor concuerde con que es razonable la hipótesis de empresa en funcionamiento.

### C) NIA 570 - INCERTIDUMBRE MATERIAL

Existe una inseguridad material cuando el impacto potencial y probabilidad de ocurrencia de los factores analizados es tal que es necesaria su revelación en los Estados Financieros, en cumplimiento del marco de información aplicable, para que no conlleve una interpretación errónea de los mismos.

1. El primer paso es realizar una evaluación de la capacidad de la empresa para continuar en marcha, y un plan de acción en virtud del cual se empleen acciones con el objeto de reducir la

incertidumbre. Los caminos a seguir pueden incluir la liquidación de activos, refinanciamientos, reducción de gastos, reorganización empresarial, u obtención de capitales.

2. El auditor analizará el plan de acción, considerando si mejorará la situación con esos planes y la factibilidad de llevarlos a cabo. Además, deberá tener en cuenta la confiabilidad de los pronósticos de utilidades y los flujos de efectivo, términos de préstamos a tomar, adecuación del soporte financiero, y la posibilidad de que surjan otros factores que, combinados, aumenten la incertidumbre. Se puede tomar conocimiento de otras situaciones surgidas entre la evaluación de la dirección, y el análisis de la misma por el auditor.

3. Solicitar confirmaciones escritas de la dirección, respecto a los planes, soporte financiero y otras acciones.

#### D) EVALUACIÓN DE LOS PLANES DE LA DIRECCIÓN EN PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

Puede suceder que la dirección de las Pymes no haya preparado una evaluación propia de la capacidad del ente para continuar como empresa en marcha, sino que en vez de eso, se basan en su conocimiento del negocio y proyecciones futuras.

Además, las Pymes reúnen varias características distintivas respecto a las grandes empresas, que podrían afectar la capacidad de empresa en funcionamiento.

Entonces, el auditor debe aplicar una serie de procedimientos tendientes a evaluar la capacidad de la entidad, dependiendo de la característica a la que se quiera hacer frente (Cuadro 5).

Otro accionar del auditor ante estas situaciones podría ser el siguiente:

- + Documentar la evidencia disponible, términos de préstamos, financiamientos por parte del banco o de terceros, prendas, y garantías.
- + Evaluar la capacidad del director como soporte, es decir, para poder cumplir con los términos de los contratos, y poder financiar a la empresa mediante préstamos o garantías.
- + Determinar qué impacto podría ocasionar en la empresa cualquier cambio operativo que ocurra, ya sea interno (fallas en el proceso productivo), o externo (competencia, pérdida de clientes/proveedores).
- + Siempre es recomendable hacer constar los dichos de la dirección, por medio de una confirmación escrita, sobre el soporte financiero que se proporciona (ver ANEXO B).

**Cuadro 5 - Procedimientos del auditor para evaluar capacidad de empresa en marcha.**

	Financiamiento	Intenciones	Documentación	Adversidades
Característica de la PYME	Es más factible que un banco le retire el financiamiento a una empresa pequeña, por considerar que no tiene el respaldo suficiente para hacer frente a los compromisos futuros.	Es más factible que no cuenten con planes estratégicos a largo plazo, sino que se basen en las intenciones y propuestas actuales de la dirección.	Es probable que la dirección no haya realizado una evaluación completa de la capacidad de empresa en marcha.	Puede que las empresas pequeñas cuenten con la posibilidad de dar respuesta rápida a posibles situaciones adversas, pero se les dificulta mantener sus operaciones en el tiempo.
Procedimiento del auditor	Discutir la capacidad de financiarse a mediano y largo plazo, tanto la actual como la potencial. Asegurar que no se vayan a producir retiros de capital por los dueños, en concepto de préstamo o garantía.	Cuáles son las intenciones de los propietarios y los directores para el futuro de la entidad.	Complementar la evaluación con análisis de contratos, órdenes de ventas, convenios, informes de producción, etc.	Investigar si se posee conocimiento sobre situaciones adversas que se puedan llegar a generar en el futuro, y que podría afectar la capacidad de funcionamiento.

### E) DICTAMEN DEL AUDITOR

Luego de concluida la auditoría, el auditor dará su opinión respecto de la hipótesis de empresa en marcha considerada por la dirección.

- a. Si el auditor concluye que la hipótesis es adecuada, y no existen factores que generen una incertidumbre, opinará favorablemente sobre los Estados Financieros en este aspecto.
- b. Si concluye a pesar de la existencia de una incertidumbre material, la hipótesis de empresa en marcha es adecuada, determinará si los hechos que pueden generar tal incertidumbre están

adecuadamente revelados en los Estados Financieros, así como los planes y condiciones para afrontar tales situaciones:

- Si es así, opinará favorablemente, e incluirá un párrafo de énfasis en el informe, haciendo referencia a la existencia de tal incertidumbre, y a la nota explicativa de los EF que lo revela.
  - Si tales hechos no están adecuadamente revelados en los EF, expresará una opinión con salvedades o desfavorable, por exposición, expresando en su informe la existencia de una incertidumbre acerca de la hipótesis de la dirección.
- c. Si la hipótesis de empresa en funcionamiento no es adecuada, y los EF han sido elaborados en base a ésta, el auditor opinará desfavorablemente en su informe.

Sin embargo, como señalamos durante la etapa de planificación, existen limitaciones inherentes de la auditoría que impiden opinar con total certeza sobre los EF. Menor todavía será la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales, con respecto a hechos futuros que puedan dar lugar a que una Pyme cese en su funcionamiento. El auditor no puede predecirlos. Por consiguiente, si el informe de auditoría no hace referencia a incertidumbres con respecto a la continuidad en marcha, no puede considerarse garantía de que la empresa continuará en funcionamiento.

## F) CONCLUSIÓN

Podemos concluir en que la hipótesis de empresa en marcha siempre debe ser considerada por el auditor, sobre todo en las Pymes, ya que tienden a ser más inestables y con menos respaldo que las grandes empresas. Es fundamental tenerlo en cuenta, no sólo al momento de planificar los procedimientos, sino también al momento de ejecutarlos, debido a que en base a las evidencias obtenidas, puede surgir la necesidad de modificarlos.

Con respecto a la RT 37, se refiere a la obtención de elementos de juicio, válidos y suficientes, sobre la idoneidad de la hipótesis de empresa en marcha, como tarea necesaria para poder opinar sobre los Estados Financieros de un ente. También, que en caso de concluir que existe alguna incertidumbre con respecto a este supuesto, debería estar adecuadamente revelado en los EF. Por último, establece que si el informe del auditor no hace referencia a incertidumbres sobre la hipótesis, no es garantía de que la empresa siga funcionando durante los siguientes 12 meses, similar a lo establecido por la NIA 570.

## **7 – CONCLUSIÓN DE LA EJECUCIÓN**

Luego de planificada la auditoría y definido el enfoque de la misma, se puede proceder a llevar a cabo los procedimientos diseñados por el Auditor, los cuáles podían ser, dependiendo de la evaluación del riesgo, de cumplimiento o sustantivos. Luego de ejecutados, se debe documentar el resultado de los mismos.

Si la planificación se realizó correctamente, en base los distintos principios teóricos de auditoría, y a un conocimiento profundo de la entidad y de su actividad, esta etapa podrá ser realizada satisfactoriamente con un esfuerzo menor. Por lo que es importante resaltar nuevamente la importancia de una buena planificación.

En cambio, una planificación acotada, sin un trabajo que la respalde y sin un estudio acabado de los pormenores de la pyme, puede derivar en una ejecución dificultosa: es posible que no se establezcan eficientemente los momentos y el alcance de los procedimientos, y estos deban volver a ser ejecutados; o bien ya no se puedan ejecutar nuevamente, lo que derivaría en una falta de evidencia acerca de los EF y de las afirmaciones contenidas en ellos. En resumen, un encargo que probablemente resulte en un informe sin utilidad para los usuarios del mismo.

Una vez documentados los resultados, el Auditor evaluará si las evidencias obtenidas son válidas y suficientes, para poder emitir su opinión respecto de los EF.

### **III. OPINIÓN Y EMISIÓN DE INFORME**

#### **1 - FORMACIÓN DE LA OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

(NIA 700, 705, 706, 450)

##### **A) CONSIDERACIONES PREVIAS**

Finalmente, luego de haber planificado y ejecutado los diferentes procedimientos a lo largo de la auditoría, se debe llegar a una conclusión sobre los resultados obtenidos. Por lo que esta etapa comprendería un análisis de la evidencia obtenida, considerar la existencia de incorrecciones en la elaboración de los Estados Financieros, la formación de una opinión sobre la auditoría realizada, y por último, la elaboración del informe.

El informe puede parecer una cuestión meramente formal y mecánica, ya que su redacción siempre será estándar, utilizando diversas frases o vocablos preestablecidos, pero no por ello hay que declinar el esfuerzo en este momento de la auditoría.

El informe es el producto de todo el trabajo realizado, es la conclusión final de horas de trabajo, y es el elemento utilizado por los usuarios de los Estados Financieros para decidir si confiar o no en las cifras contenidas en los mismos. Una palabra fuera de lugar, una cuestión no incluida, o bien una conclusión no acorde a las evidencias obtenidas, puede llevar a cambiar la visión sobre la Pyme, ya sea para bien o para mal.

Generalmente contendrá los mismos apartados, salvo cuando por situaciones especiales, deban agregarse párrafos complementarios. Para una auditoría que haya sido realizada conforme a las NIA, el texto deberá contener un mínimo de elementos. Esto tiene por finalidad ser consistentes y coherentes en la emisión de informes, algo que ayuda a promover la credibilidad tanto del informe como de los EF. Además facilita el conocimiento del usuario sobre el encargo de auditoría y la identificación de situaciones inusuales.

Existen algunas jurisdicciones que reglamentan una redacción del informe diferente a la establecida en las NIA. El auditor debe cuidarse de que una elaboración diferente no haga malinterpretar a los usuarios el grado de seguridad que proporciona el informe, por lo que podría agregar una aclaración adicional.

## B) NIA 700 - OBJETIVOS DEL AUDITOR:

- Formarse una opinión acerca de la conformidad de los Estados Financieros con el marco de información financiera aplicable, basándose en el análisis de las evidencias obtenidas durante la auditoría.
- Expresar dicha opinión en un informe escrito, el cual contenga la descripción de la base sobre la que se formó.

## C) MARCOS DE REFERENCIA

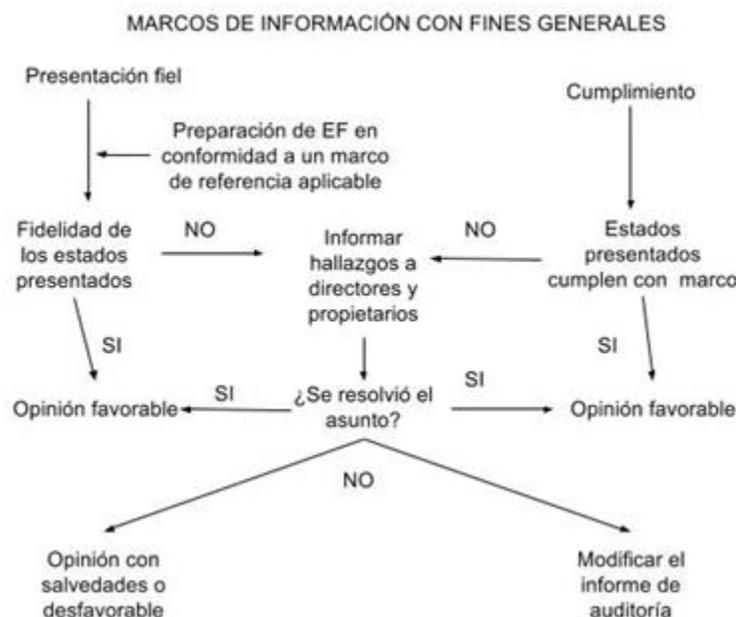
El auditor formará su opinión en base a un marco de referencia para fines generales. Este cumple la finalidad de satisfacer las necesidades de información de una amplia variedad de usuarios. Incluyen Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes; Normas Internacionales de Información Financiera; y las Normas Internacionales de Contabilidad.

Como fue introducido al principio del trabajo, existen dos tipos de marco de referencia: marco de imagen fiel y marco de cumplimiento.

Se diferencian en cuanto a los requerimientos de información a proporcionar en los Estados Financieros, y a la opinión que debe emitir el auditor en su informe final.

En el siguiente esquema, se mostrará resumidamente la decisión a tomar por el auditor, en función del marco de referencia en base al cual deba formar su opinión.

Esquema 12 - Marcos de información con fines generales.



Puede que al auditor se le encomiende un encargo basándose en ambos marcos de referencia, por lo que deberá expedirse a cada uno de ellos.

Es posible que exista conflicto entre las normas nacionales e internacionales de auditoría. En ese caso, sólo se debe hacer referencia a aquellas normas en base a las cuales se realizó el encargo. Si no hubiere conflicto, se podrá mencionar ambas.

#### D) NIA 700 - FORMACIÓN DE LA OPINIÓN

El objetivo de una auditoría es formarse una opinión acerca de si los Estados financieros han sido preparados, de conformidad al marco de información aplicable, sea de fidelidad, cumplimiento, o ambos. Si así concluye, expresará en el informe una opinión favorable o sin salvedades<sup>20</sup>. En caso contrario, cuando los EF no estén libres de incorrecciones materiales, o no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada, expresará una opinión modificada.

Para poder formarse la opinión, debe evaluar la evidencia, y concluir si los EF contienen o no incorrecciones materiales en su conjunto, debido a fraude o a error. Ese proceso debe contener:

- conclusión sobre si la evidencia es suficiente y adecuada;
- conclusión sobre si las incorrecciones son materiales, individualmente y en conjunto;
- evaluación sobre si los EF han sido preparados en todos sus aspectos cuantitativos, y cualitativos (políticas contables, y consideración de sesgo de parte de la dirección) de conformidad al marco de información aplicable.

Además, se debe evaluar si las políticas contables seleccionadas y aplicadas están reveladas en los EF, y si éstas son congruentes con el marco. Así también, si las estimaciones son razonables; si la información de los EF es relevante y fiable, y si es adecuada a los efectos de los usuarios, para permitirles entender las transacciones y los hechos materiales.

Si los EF están preparados en base a un marco de información de fidelidad, tendrá que evaluar la estructura, presentación, contenido global y notas explicativas, para determinar si presentan las transacciones y hechos que requieren la presentación fiel. Si no logran esa presentación, el auditor debe discutirlo con la dirección, y dependiendo del resultado de la reunión y de los requisitos del marco de información aplicable, determinará si su opinión será o no modificada.

---

<sup>20</sup> Opinión no modificada (o favorable): “opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (NIA 700, párrafo 7, punto c)

El auditor expresará una opinión modificada cuando concluya que sobre la base de la evidencia reunida, los EF no están libres de incorrecciones, o cuando no pueda obtener suficiente y adecuada evidencia de tal situación.

**Cuadro 6 - Variedad de opiniones del Auditor.**

Naturaleza del hecho que genera la opinión modificada	Juicio del auditor sobre los efectos sobre los EF	
	Material no generalizado <sup>21</sup>	Material y generalizado
Los EF contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedad por exposición o valuación	Opinión adversa por exposición o valuación
Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada	Opinión con salvedad por limitación al alcance	Abstención de la opinión por limitación al alcance
Existencia de múltiples incertidumbre, por más que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada	Si no es posible formarse una opinión acerca de los EF debido a la posible interacción de tales incertidumbres, y su efecto acumulativo, se abstendrá de opinar.	

Si las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, el auditor podrá renunciar al encargo, cuando a su juicio, deba abstenerse de opinar. En ese caso, debe informar a los propietarios de cualquier incorrección que hubiera encontrado a lo largo de la auditoría, y que le hubiera ocasionado la modificación de su opinión.

Si, luego de comenzada la auditoría, la dirección impone al auditor una limitación al alcance, que lo obligaría a opinar con salvedades o a abstenerse de hacerlo, debe solicitar a los directores que la eliminen. Si no la eliminan, se lo comunicará a los responsables de gobierno, y evaluará si es posible obtener evidencia suficiente y adecuada por medio de procedimientos alternativos.

<sup>21</sup> Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- (i) No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (ii) En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- (iii) En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. (NIA 705, párrafo 5, punto a)

## E) NIA 705 – REDACCIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

Para analizar la estructura y confección del informe de auditoría, resulta más simple partir de un modelo de informe redactado por la ICAC (Ministerio de Economía y Competitividad de España) en la NIA 700, y del cual vamos a revisar sus principales aspectos y variables.

Luego, ampliaremos la tarea de análisis con diferencias entre la redacción del informe según las NIA y según la resolución técnica N° 37. Modelo de informe de auditoría:

### **INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (a)**

Señor Presidente y Directores de

Pyme SA

CUIT N° 30-35511936-0

Pedro Molina 123, Mendoza, Argentina (b)

-----

#### **Informe sobre los estados financieros (c)**

He auditado los estados financieros adjuntos de Pyme SA, que comprenden el balance de situación al 31 de Diciembre de 2015, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas 1 a 25 y los anexos I a VII. (d)

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el 31 de Diciembre de 2014 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual. (e)

#### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de información Financiera para Pymes, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección material. (f)

#### **Responsabilidad del auditor**

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrección material. (g)

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección de la entidad, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. (h)

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría. (i)

### **Opinión**

En mi opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel, en todos sus aspectos materiales, de la situación financiera de Pyme SA al 31 de Diciembre de 2015, así como de sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con las NIIF. (j)

### **Fundamentos de la opinión modificada (k)**

#### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (l)**

a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al 31 de Diciembre de 2015 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$100.000 y no era exigible a esa fecha.

b) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Identificación y firma del contador (m)

Ciudad de Mendoza (n), 20 de Abril de 2016 (o).

Requisitos: debe ser escrito; debe estar firmado al final por el auditor; la fecha Además, debe incluir la jurisdicción en que el auditor ejerce.

**Cuadro 7 - Informe de Auditoría. Diferencias entre NIA 705 y RT 37.**

	NIA 705	RT 37
(a) Título	Indicar que es un informe de un auditor independiente	Ídem
(b) Destinatario	Dirigido a quien encarga la auditoría. Generalmente será la dirección o los dueños de la empresa. También se hace referencia a la entidad auditada, indicando su dirección, y su número de CUIT, este último sólo si es solicitado por el CPCE correspondiente	Ídem
(c) Subtítulo	Informe sobre los <b>Estados Financieros</b> . Se coloca en el caso de que se incluya el apartado posterior de Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.	Ídem. Hace referencia a los <b>Estados Contables</b> , no a EF.
(d) Introducción	Se señalan los <b>EF</b> de la entidad que fueron auditados, indicando los nombres de los mismos, así como el período que abarcan. Además, se remite al resumen de políticas contables. Por último, se indica si la información adicional contenida en los EF, tales como notas y anexos, fueron o no incluidos en el examen.  En caso de que la opinión trate sobre <b>Estados Financieros</b> comparativos, serán incluidos en este párrafo, como un juego más de EF, indicando su período correspondiente.	Ídem, hace referencia a los <b>Estados Contables</b> , y no a EF. Nombra el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, no denominados así por las NIA.
(e) Cifras correspondientes de períodos	En caso de que no se opine sobre <b>Estados Financieros</b> comparativos, sino que sólo se incluyan las cifras correspondientes al	Ídem. Hace referencia a los <b>Estados Contables</b> , no a EF.

anteriores	ejercicio económico anterior, para compararlas con las del ejercicio actual, debe indicarse en este apartado.	
(f) Responsabilidad de la dirección	Indicará que la responsabilidad de la dirección es la preparación y presentación <b>fiel</b> de los <b>EF</b> , según el marco aplicable, en este caso, las NIIF.  También, del control interno necesario para cumplir con este fin sin incurrir en incorrecciones <b>materiales</b> .	La preparación y presentación de los <b>EECC</b> se hace en forma <b>razonable</b> , en base a las <b>normas contables profesionales argentinas</b> .  No se refiere a incorrecciones materiales, sino <b>significativas</b> .
(g) Responsabilidad del auditor	Emitir opinión sobre los <b>EF</b> , en base a las <b>NIA</b> . Alude a que dichas normas obligan a cumplir con la ética, y desarrollar la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los EF están libres de incorrecciones <b>materiales</b> .	Opinar sobre los <b>EECC</b> , en base a la <b>RT N°37</b> . Se refiere a incorrecciones <b>significativas</b> .
(h) Descripción de la auditoría	Breve descripción de una auditoría de <b>EF</b> . Alude a la obtención de evidencias sobre los importes e información de los EF. Hace referencia a la preparación y presentación <b>fiel</b> de los EF.	Ídem, se refiere a obtención de elementos de juicio sobre cifras e información de los <b>EECC</b> , y a la preparación y presentación <b>razonable</b> de los EECC.
(i) Evidencia de auditoría	Si las evidencias obtenidas son base válida y suficiente, ya sea para emitir una opinión sin salvedades, con salvedades, o adversa. Si no pudo obtener tales evidencias, se omite este párrafo.  Si debe opinar sobre EF comparativos, deberá indicar para cada juego diferente si obtuvo las evidencias válidas y suficientes.	Ídem.

(j) Opinión	<p>Se incluirá la opinión que el auditor se formó sobre los EF. Puede contener diversas variantes, dependiendo del marco de información aplicable al caso, y del tenor de la opinión, Es decir, si resulta o no favorable. A continuación, se referirán las distintas redacciones que puede tener éste párrafo.</p>	Ídem
(k) Fundamento de la opinión	<p>Sólo cuando el auditor deba expresar una opinión no favorable o modificada, incluirá un apartado que fundamente tal opinión. Se titulará de acuerdo al carácter de la opinión. Incluirá una cuantificación de las incorrecciones que lo llevaron a opinar de tal forma, siempre que sea posible cuantificarlas. Si no es posible, debe indicarlo. Lo mismo aplica para casos de omisión de información, la cual será contenida en este párrafo. Aún cuando la opinión sea adversa, o se abstenga de opinar, deberá incluir las incorrecciones que hubieran motivado una opinión con salvedades.</p>	Ídem
(l) Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	<p>Si en el informe se debiera incluir otra información, además de la requerida por las NIA, estarán contenidas en este párrafo, lo que implica que los apartados anteriores estarán enmarcados por el título “Informe sobre los Estados Financieros”. Específicamente, en Argentina es necesario</p>	Ídem, Título: “Informe sobre los Estados Contables”.

	<p>incluir dos leyendas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la primera, indicando qué deuda existe al cierre del ejercicio a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino, en concepto de aportes y contribuciones, y que importe de esa deuda resulta exigible a la misma fecha.</li> <li>- la segunda, enunciando que se han aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos por la legislación.</li> </ul>	
(m) Firma y sello del Auditor	Según lo requerido por cada jurisdicción. Se deberá incluir el nombre del auditor, su título, número de matrícula, y el nombre del estudio que lleva adelante la auditoría, si corresponde.	Ídem
(n) Jurisdicción	Argentina, y provincia en cuyo CPCE el auditor esté matriculado.	Ídem
(o) Fecha	<p>No debe ser anterior a la fecha en la que se hayan obtenido todas las evidencias sobre las que el auditor basa su opinión. Incluye evidencias de que todos los EF, notas y anexos ya fueron preparados, de que las personas con autoridad declaran que asumen tal responsabilidad, y de que se tuvieron en cuenta los hechos posteriores.</p> <p>En la práctica, coincide con la fecha de presentación de los EF.</p>	Ídem

Si las normas de la jurisdicción del auditor imponen un formato distinto al descrito, sólo se podrá hacer referencia a las NIA, si el formato incluye como mínimo los apartados anteriores. En nuestro país

no ocurre, debido a que la RT 37 ha sido elaborada en base a las NIA, por lo que el formato establecido es el mismo.

El auditor puede estar obligado a realizar la auditoría en base a normas nacionales de auditoría. Si además, se basó en las NIA para realizar su encargo, puede hacer referencia a ambos juegos de normas, siempre que no exista entre ellas un conflicto que lo hubiera llevado a opinar distinto si aplicara uno u otro, y además las normas nacionales deben contemplar un formato que contenga, como mínimo, los apartados anteriores. Si hace referencia a ambas normas, indicará la jurisdicción de que se trata.

Si, junto a los Estados Financieros, el ente presenta otra información adicional (no requerida por el marco de información aplicable) no auditada, el auditor evaluará si esta información se distingue en forma clara del resto de la información sobre la que sí trabajó. En caso que no sea así, deberá solicitar a la dirección que modifique la presentación, a efectos de que los usuarios no confundan la información auditada con la no auditada. Si la dirección se niega a hacerlo, deberá incluir una leyenda que indique que dicha información no fue auditada.

Pero si la información adicional que se presente no puede diferenciarse claramente de los Estados debido a su naturaleza, entonces sí será abarcada por la opinión del auditor.

## F) TIPOS DE OPINIÓN

Como adelantamos en el punto j del cuadro anterior, existen varias formas de redactar el párrafo de opinión, dependiendo del carácter de la misma.

- Para expresar una opinión favorable sobre EF preparados bajo un marco de preparación fiel, y siempre que reglamentaria o legalmente no se establezca otra cosa, se utilizará una de estas frases:

“los Estados Financieros presentan la imagen fiel, de conformidad con... (Marco de información)”

“los Estados Financieros presentan fielmente, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con... (Marco de información aplicable)”

- Para opinar con salvedades, incluirá la siguiente frase:

“...excepto por los efectos de la o las situaciones descritas en el párrafo fundamento de la opinión con salvedades.”

- Para opinar en forma adversa, dirá:

“En nuestra opinión, debido a la significatividad de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión adversa, los Estados Financieros no muestran la imagen fiel”.

- Para abstenerse de opinar, expresará:

“Debido a la significatividad del hecho analizado en el párrafo fundamentos de la abstención de la opinión, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.”

Cuando el auditor, a su juicio, deba opinar desfavorablemente o deba abstenerse de opinar, no podrá incluir en el mismo informe una opinión favorable sobre un solo Estado, conjunto de partidas o cuenta específica, en relación al mismo marco de información, ya que sería contradictorio con las otras opiniones.

Si el marco de información al que se hace referencia el auditor no son las NIIF, ni las NIC, se identificará entonces la jurisdicción del marco de información aplicable.

## G) PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y DE OTRAS CUESTIONES

Pueden existir situaciones en las que, una vez que ha finalizado el encargo, el auditor considere que es necesario llamar la atención de los usuarios, para una mejor comprensión de los Estados Financieros, la auditoría, o el informe. Esto se logra por medio de una comunicación incluida en su informe, la cual puede versar sobre:

- una cuestión que esté claramente expuesta y revelada en los EF, y que sea de vital importancia para entenderlos;
- cualquier otra cuestión, distinta a las reveladas en los EF, e importante para comprender la auditoría, las responsabilidades del auditor, y el informe.

Siempre que deba llamar la atención de los usuarios, bajo alguno de estos dos conceptos, deberá primero comunicárselo a los propietarios, informando sobre cómo será la redacción del informe.

Para informar a los usuarios, hará uso de dos apartados diferentes:

- a) Párrafo de énfasis: Cuando se trate de cuestiones reveladas en los EF. Debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma incorrecta en los Estados, ya que en ese caso sería una incorrección por exposición y correspondería emitir una opinión con salvedades. Lo insertará luego del párrafo de opinión, utilizando el título “párrafo de énfasis”. Además, incluirá una referencia al sector o nota de los EF en el que se encuentre esta información.

Este párrafo no sustituye una modificación de la opinión por parte del auditor, ni la responsabilidad de la Dirección de hacer diferentes revelaciones en los EF cuando le sea requerido. Las situaciones que requieren un párrafo de énfasis, según las NIA, son:

- NIA 210 – Durante la Aceptación o continuación del encargo: cuando el auditor considere que el marco de información para preparar la información es inaceptable, sólo aceptará el encargo bajo ciertas condiciones, una de ellas es que pueda incluir en el informe un párrafo de énfasis, que haga referencia a cuestiones complementarias a revelar por la dirección.

- NIA 560 – Al analizar Hechos posteriores: cuando, por un hecho posterior al cierre, del cual se tomó conocimiento luego de haberse emitido los EF, y que tenga tal importancia que éstos deban ser modificados para considerar tal situación, el auditor incluirá en su informe un párrafo de énfasis, haciendo referencia a la nota en la cual se explique la causa de la modificación de los EF.

- NIA 570 – Incertidumbre por empresa en marcha: En caso de que exista una incertidumbre que genere dudas acerca de la capacidad del ente para continuar como empresa en marcha, se incluirá en el informe un párrafo de énfasis, en el cual destacará tal incertidumbre, haciendo referencia a la/s nota/s de los EF en la/s que se detalle la situación, siempre que esté correctamente revelada en los EF.

b) Cuando se trate de otros asuntos distintos, hará uso del párrafo sobre otras cuestiones. Se insertará a continuación del párrafo de opinión, o del párrafo de énfasis si lo hubiera, bajo el título de “Párrafo sobre otras cuestiones”. Debe señalar que la información a la que se haga referencia no debe ser incluida obligatoriamente en los EF.

La información a revelar no debe estar prohibida por leyes o disposiciones reglamentarias. Tampoco debe ser contradictoria con lo expuesto en los distintos párrafos del informe, ni modifica la opinión emitida anteriormente. Las situaciones a revelar son:

- Restricción a la distribución del informe de auditoría: si los EF son preparados para un propósito específico, se debe incluir un párrafo sobre otras cuestiones para señalar que el informe de auditoría se dirige sólo a los usuarios que tienen como fin tal propósito, y no puede usarse con otras personas.

- Responsabilidades adicionales: pueden existir disposiciones que obliguen o permitan al auditor abundar sobre sus responsabilidades, cosa que incluirá en este párrafo.

- Incapacidad de retirarse: siempre que exista una ley que impida al auditor retirarse del encargo, ante una situación que lo amerite, deberá dejar constancia de esto en el informe, dentro de este apartado, indicando la causa.

## 2 - INFORMACIÓN COMPARATIVA

(Tema comprendido en la NIA 710)

### A) NIA 710 – DIVERSOS ENFOQUES DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA

La naturaleza de la información comparativa<sup>22</sup> incluida en los EF depende del marco de información aplicable. El enfoque de la misma va a estar definido por normas legales o reglamentarias, o bien, especificarse en los términos de un encargo en particular.

Las responsabilidades del auditor, con respecto a los procedimientos y su opinión, se basan en el enfoque que se tenga sobre los datos comparativos. Los enfoques, por lo tanto, son dos:

a. Cifras correspondientes<sup>23</sup> de ejercicios anteriores: los montos y otras situaciones del ejercicio anterior se incluyen como parte de los EF actuales, y se deben interpretar sólo en relación a los actuales. El auditor opinará sólo sobre el período actual.

b. Estados Financieros comparativos<sup>24</sup>: se incluye información de ambos EF (ejercicio actual y anterior), como si se estuvieran presentando por separado. La cantidad de información del período anterior incluida permite la comparabilidad con el actual. El auditor opinará sobre ambos ejercicios.

Al momento, no existen reglas que especifiquen que el auditor deba utilizar uno u otro enfoque, por lo que podrá adoptar cualquier de los dos, teniendo en cuenta que para el enfoque de Estados financieros Comparativos, es necesario que la información del ejercicio anterior cuente con un grado de detalle similar al de los EF actuales.

La mayor diferencia entre los dos enfoques reside en el alcance de su opinión, ya que, como ampliaremos a continuación, en caso de adoptar el de EF Comparativos, deberán opinar sobre todos los períodos para los cuales se incluya información comparativa.

---

<sup>22</sup> Información comparativa: “importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (NIA 710, párrafo 6, punto a)

<sup>23</sup> Cifras correspondientes de periodos anteriores: *información comparativa consistente en importes e información del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objeto de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual. El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.* (NIA 710, párrafo 6, punto b)

<sup>24</sup> Estados financieros comparativos: “información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual”. (NIA 710, párrafo 6, punto c)

En todos los casos, el auditor debe pedir a la dirección manifestaciones escritas sobre cada período para el cual se presenta información comparativa, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones de ejercicios anteriores siguen siendo adecuadas (ver ANEXO B):

## B) NIA 710 – OBJETIVOS DEL AUDITOR

Los objetivos del auditor con respecto a la información comparativa son:

- Obtener evidencia suficiente y adecuada acerca de si la información comparativa se presentó de acuerdo al marco de información financiera aplicable.
- Emitir una opinión en el informe.

Para que el auditor determine si la información comparativa se presenta como es debido, deberá valorar, primero, si las cifras incluidas en los EF actuales, a modo de comparación, se corresponden con las del ejercicio anterior, o bien si han debido reexpresarse. Si los EF del ejercicio anterior fueron modificados, la información debería concordar con esos EF modificados.

Luego, comparará las políticas contables utilizadas en ambos ejercicios, comprobando si se han mantenido, o bien si se han modificado. En este último caso, deberá probar si esos cambios fueron debidamente tenidos en cuenta.

Siempre que el auditor detecte que existen posibles incorrecciones materiales en la información comparativa de los EF, deberá aplicar los procedimientos necesarios para obtener evidencia sobre la existencia o no de esas incorrecciones. Además, deberá solicitar confirmaciones escritas para cada período que está emitiendo su opinión, sobre todo, en situaciones que se haya dado una reexpresión.

## C) NIA 710 – EFECTOS SOBRE LA OPINIÓN EN EL INFORME

Si se utiliza el enfoque de cifras correspondientes a los ejercicios anteriores, en su opinión no hará referencia a tales cifras. Esto, debido a que se considera que las cifras correspondientes del ejercicio anterior son parte integrante de los EF actuales, y se las incluye al sólo propósito de ser interpretadas en relación a las cifras actuales.

La excepción se produce cuando en el período anterior se hubiera emitido una opinión modificada, y el problema no se hubiese resuelto, o bien haya encontrado una incorrección significativa

no corregida<sup>25</sup> del período anterior. En ese caso, deberá opinar desfavorablemente sobre el período actual, fundamentando tal opinión en que tales incorrecciones afectan significativamente al período actual, o que afectan significativamente la comparabilidad entre ambos períodos, según corresponda. Siempre se puede solicitar una manifestación escrita a la dirección, que contenga todas las incorrecciones no corregidas, tal como vemos en el ANEXO B.

En cambio, cuando se eligen EF comparativos, el auditor deberá emitir una opinión para cada período que se presente. En este caso, al tener que opinar sobre ambos períodos, y sólo cuando la opinión que emita en el período actual difiera de la emitida anteriormente sobre las cifras del período anterior, deberá exponer las causas, en un párrafo sobre otras cuestiones.

Dentro de la elección del enfoque de EF comparativos, al emitir la opinión, el auditor:

- si el informe emitido previamente no fue un informe limpio (tenía salvedades, o fue de opinión adversa o abstención de opinión), y la cuestión no fue resuelta, expresará una opinión modificada sobre los EF actuales. Para ello, se podrá referir, en el párrafo de fundamento de la opinión modificada, a que las incorrecciones materiales del ejercicio anterior producen efecto sobre las cifras del ejercicio actual, por lo que también tienen incorrecciones, o bien, a los efectos que esas incorrecciones tengan sobre la comparabilidad entre ambos ejercicios.
- si los EF del período anterior no fueron auditados, manifestará esa situación en un párrafo de otras cuestiones, pero no se libera de la responsabilidad de obtener evidencia acerca de los saldos iniciales.
- si los EF del período anterior fueron auditados por otra persona, se deberá, además de emitir opinión sobre los EF actuales, un párrafo sobre otras cuestiones, indicando que los EF del ejercicio pasado fueron auditados por otra persona, la opinión que emitió esa persona, y la fecha de su informe.
- puede ocurrir que en los EF del ejercicio anterior, además de haber sido auditados por otra persona, existan incorrecciones no detectadas, por lo cual se emitió un informe limpio. En ese caso, se deberá comunicar a la dirección y a los propietarios la situación, señalando que deben modificarse los EF del ejercicio anterior, y comunicarse también con el otro auditor, para

---

<sup>25</sup> Incorrecciones no corregidas: incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

informarle que deberá emitir un nuevo informe. Si ambas partes están de acuerdo, el auditor actual sólo opinará sobre el período actual.

#### D) CONCLUSIONES Y COMPARACIÓN CON RT 37

Para cerrar el tema, vamos a comparar lo establecido por la NIA 710 con lo referido por la RT 37. Ambas normas tienen en cuenta los dos enfoques: el enfoque de las cifras correspondientes del ejercicio anterior, y el de los Estados comparativos. Además, contemplan las mismas situaciones, otorgándoles el mismo tratamiento al momento de emitir la opinión en el informe. Por lo que concluimos que no hay diferencias significativas entre ambas legislaciones.

### 3 - OTROS REQUERIMIENTOS DE LAS NIA

(Aspectos comprendidos en las NIA 250, 501, 510, 720)

Más allá de la emisión del informe de auditoría con su opinión sobre los EF, el auditor tiene otras obligaciones que cumplir, establecidas por diferentes NIAs, y en relación a diversos aspectos de la auditoría. Se pueden citar varias de ellas, pero consideramos que las de mayor relevancia son las que se tratan a continuación.

#### A) NIA 250 – DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE EF

Además de las NIIF para Pymes, estas entidades deben cumplir todas las disposiciones que surjan de distintas regulaciones, y que le sean aplicables. Su incumplimiento podría dar lugar a una representación errónea en los EF.

La responsabilidad por la detección de incumplimiento de las normas recae sobre la dirección y los dueños de la entidad. Por lo que deberían mantener un registro de las leyes importantes, contratar asesores legales, y monitorear nuevos requisitos que puedan surgir durante su actividad. Además, se debería obtener una manifestación escrita sobre que se han revelado todos los casos de incumplimiento y/o sospechas de incumplimiento, que puedan afectar los EF.

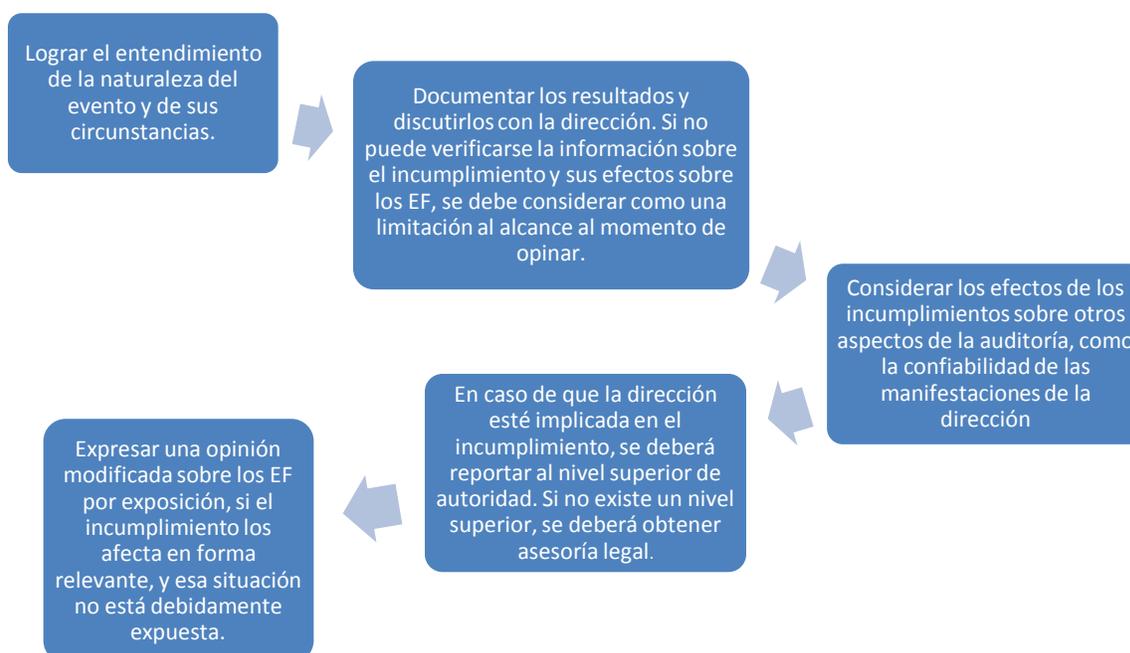
Si el auditor detecta algún incumplimiento, deberá evaluar su efecto sobre los EF, y sobre otros aspectos de la auditoría, como por ejemplo la integridad de la dirección, o su consideración del ambiente de control. Para detectar tales incumplimientos, deberá llevar a cabo distintos procedimientos, como

indagaciones ante la dirección, sobre el cumplimiento de las normas; o inspecciones de documentación, tales como la correspondencia con los asesores legales y con autoridades regulatorias.

Pero no todos los incumplimientos causan efecto sobre los EF, por lo que previamente, el auditor deberá identificar cuáles de todas las leyes a las que está sujeta la entidad son relevantes al momento de elaborar los EF. Sobre todo, las que definen algún aspecto de la forma y/o contenido de los EF, o de reconocimiento de los gastos.

Cuando se sospecha que existen casos de incumplimiento de leyes y regulaciones, se debe proceder de la siguiente manera:

#### Esquema 13 - Accionar del Auditor ante incumplimientos de normativas.



## B) NIA 501 – EVIDENCIA DE AUDITORÍA, EN RELACIÓN A ÁREAS ESPECÍFICAS

### a. Existencias de mercaderías

Si las existencias de mercaderías son, para el auditor, un rubro significativo dentro de los EF, el auditor deberá obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a su realidad mediante su presencia en el recuento físico de las existencias, llevado a cabo por la Pyme, salvo que no sea viable. Además, deberá complementar su análisis con procedimientos sobre los saldos finales, para evaluar su correspondencia con los resultados del inventario.

Si el inventario se hace con anterioridad al cierre, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para validar los movimientos producidos entre la fecha del recuento y el cierre del ejercicio.

Si existen mercaderías en manos de terceros, y su valor es significativo, se deberá efectuar una circularización a tales personas, con el fin de que confirme las cantidades y el estado de las existencias que mantiene.

En caso que no pueda asistir al inventario, por circunstancias imprevistas, realizará un recuento propio de las mercaderías, aplicando otros controles sobre los movimientos del período intermedio. El problema es si no es viable su presencia en el recuento, y no puede obtener evidencia de auditoría mediante aplicación de otros procedimientos sobre los saldos del cierre. En ese caso, deberá emitir una opinión modificada, por limitación en el alcance, ya sea una opinión con salvedades o una abstención de opinión.

#### b. Litigios y reclamaciones

El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría con el fin de identificar posibles litigios o reclamos que afecten a la Pyme, y pueden generar una incorrección material. Pueden ser indagaciones ante la dirección y asesores legales, solicitud de manifestaciones escritas a la dirección o propietarios de la Pyme, revisión de actas de reunión de la dirección, y revisión de gastos en materia jurídica.

En caso de que el auditor identifique un riesgo de incorrección material por una incorrecta valuación y/o exposición de los litigios identificados, o por existencia de otros litigios no considerados, el auditor deberá solicitar una comunicación directa con los asesores jurídicos externos. Esto será solicitado mediante carta de la dirección en la que se solicite que se comuniquen directamente con el auditor. En caso de que las leyes o reglas, o bien el estudio de abogados lo prohíba, aplicará procedimientos alternativos.

El auditor expresará una opinión modificada en el informe si la dirección no quiere enviar la carta a sus asesores legales, o estos se niegan a comunicarse directamente con el auditor; y no pudo obtener otras evidencias suficientes y adecuadas mediante otros procedimientos.

#### c. Información por segmentos

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y válida sobre la presentación de la información por segmentos de acuerdo a lo que establezca el marco de información. Para ello debe tomar conocimiento de la forma en que se determina la información por segmentos, y la aplicación de procedimientos analíticos o pruebas globales.

### C) NIA 510 – SALDOS DE APERTURA EN EL CASO DE AUDITORÍAS INICIALES

Siempre que sea la primera vez que se vaya a auditar una Pyme, ya sea porque lo hacía otro auditor, o comenzaron a funcionar recientemente, o las mismas no se auditaban, el auditor debe obtener evidencia, suficiente y adecuada, sobre si los saldos de apertura son correctos, sin incorrecciones materiales. También debe evaluar si las políticas contables que estos saldos reflejan se han aplicado uniformemente a lo largo del ejercicio, o bien, se reveló adecuadamente los cambios que se produjeron en las mismas.

Para obtener información sobre los saldos iniciales, primero deberá realizar una lectura de los EF del ejercicio anterior, en conjunto con el informe del auditor, para conocer sus saldos finales.

Luego, deberá determinar si esos saldos se trasladaron correctamente, y si reflejan las políticas contables adecuadamente. Además, deberá revisar los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia sobre los saldos iniciales, pero sólo será posible si los EF anteriores fueron auditados. Si no, deberá aplicar algún procedimiento específico para obtener evidencia sobre los saldos de inicio.

Si los saldos iniciales contienen alguna incorrección, detectada por los procedimientos del auditor actual o por el auditor predecesor, y la misma está presente en los EF actuales, deberá determinar qué efectos produce, y cuantificarlos. Luego, deberá comunicárselas a la dirección.

Según la evidencia que obtenga de los saldos iniciales y de sus propios procedimientos, puede motivar opiniones distintas en su informe:

#### Cuadro 8 - Saldos iniciales. Diversas opiniones del auditor.

Evidencia	Opinión
Si no puede obtener evidencia adecuada y suficiente sobre los saldos iniciales.	Opinión con salvedades o abstención por limitación en el alcance.
Si los Saldos iniciales contienen incorrecciones, y las mismas no se presentan o revelan adecuadamente en el período actual.	Opinión con salvedades o adversa por error de valuación o exposición.
Si las políticas contables reflejadas en los saldos iniciales no se aplican congruentemente en el período actual.	Opinión con salvedades o adversa.
Si hubo un cambio en las políticas contables, y éste no se presenta o revela adecuadamente.	Opinión con salvedades o adversa.
Si el informe del auditor predecesor contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante en los EF actuales	Opinión con salvedades o adversa por error de valuación o exposición.

Ejemplo de opinión con salvedades por limitación en el alcance:

*Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 2015, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 2014. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignadas en el estado de flujos de efectivo. (Fuente: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20510%20p%20def.pdf>)*

#### D) NIA 720 – OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN LOS DOCUMENTOS QUE CONTIENEN LOS EF AUDITADOS.

Existen casos en que los documentos que contienen los EF, además de éstos, incluyen otra información que no ha sido auditada, y que puede reducir la confianza y credibilidad del informe del auditor y de los EF en sí mismos.

Para ello, el auditor deberá examinar toda información adicional, en busca de incongruencias significativas con los EF. Con ese fin, deberá solicitar a la dirección que esa información adicional que se vaya a incluir debe estar disponible antes de la fecha en que se vaya a presentar el informe de auditoría.

Una vez que haya analizado dicha información, si el auditor concluye en que hay incongruencias materiales con respecto a los EF, deberá decidir si modifica la información adicional, o bien si modifica los EF. En este último caso, si la dirección se rehúsa a hacerlo, expresará una opinión con salvedades, o adversa, dependiendo de la magnitud de la incongruencia.

En cambio, si lo que el profesional necesita modificar es la información adicional, y la dirección no lo hace, primero comunicará tal hecho a los dueños de la Pyme. Luego, deberá incluir en el informe un párrafo de otras cuestiones sobre esta incongruencia, o bien no permitirá que se distribuya su informe, o bien renunciará al encargo, si las normas legales y reglamentarias lo permiten.

#### **4 – FINALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA**

Una vez finalizada la auditoría, y emitido el informe, el mismo es fechado, por lo que posteriormente a esa fecha, no hay responsabilidad del auditor de continuar buscando evidencia de

auditoría. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor alcanza nuevas evidencias o aplica otros procedimientos posteriormente a esa fecha, debe documentar:

- las circunstancias observadas;
- Los procedimientos aplicados, los resultados obtenidos, y sus efectos sobre el informe;
- fecha y personas que realizaron y revisaron los cambios.

Luego de determinada la fecha del informe, el auditor reunirá toda la documentación de auditoría en el archivo, y completará el proceso de compilación de la misma. El plazo para realizar esta acción es de generalmente 60 días desde la fecha del informe de auditoría.

Es importante mantener y actualizar un check-list con las tareas necesarias y pendientes sobre la compilación. Este trabajo se simplifica mucho si es efectuado con el orden adecuado.

#### Esquema 14 - Finalización de la auditoría.



Se puede modificar el archivo de auditoría una vez finalizada la misma, pero solo hasta la fecha de la finalización de la compilación.

- si se quiere hacer cambios en la documentación, se debe señalar la naturaleza de la evidencia obtenida, y quién preparó y revisó cada documento, luego desechar la documentación sustituida, y referenciar con la hoja llave los nuevos papeles incluidos. Luego, modificar y actualizar el check-list.
- si se quiere modificar las evidencias obtenidas, debería prepararse una documentación adicional sobre cuándo y quién hizo estos cambios, los motivos, y el efecto sobre las conclusiones de auditoría.

Ahora una vez transcurridos los 60 días del informe de auditoría, y cuando se finaliza la compilación de la documentación, ningún documento puede eliminarse o desecharse del archivo de auditoría hasta que se venza el plazo de conservación de los mismos. Si se desean agregar elementos o

modificaciones, deberá contemplar los mismos aspectos que si se modifican evidencias obtenidas antes del plazo de 60 días.

## **5 – CONCLUSIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME**

Como se advirtió al comenzar el capítulo, la confección del informe del auditor conlleva más trabajo del que aparenta, debido a que contiene todas las conclusiones que se han alcanzado a lo largo del encargo, las cuales deben ser reflejadas en la opinión que se forme y que se emita dentro de tal informe. Además, la redacción está afectada por diferentes variables, tales como el enfoque de la información comparativa, el carácter de la opinión, los requerimientos de información de determinadas regulaciones, y otros aspectos a revelar en el mismo.

No sirve de nada el haber realizado una excelente planificación, sumada a una correcta y eficiente ejecución de los procedimientos diseñados, y luego el haberse formado una opinión concreta acerca de los EF, si todo eso no se plasma en un informe elaborado según lo establecido por las NIA, y firmado y sellado por el Auditor.

## CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo de investigación realizado, se fueron descubriendo diferentes aspectos en los que difiere la aplicación de una norma de auditoría sobre una Pyme, y una gran empresa. Como así también, puntos donde las mismas son congruentes. Esto es debido a que hemos identificado un conjunto de características en las cuales estos dos tipos de empresa se distinguen:

- niveles de facturación;
- cantidad de empleados;
- estilo y profesionalización de la dirección;
- calidad y cantidad de controles internos;
- complejidad de la estructura organizativa;
- normativas vigentes aplicables a cada una.

Podemos concluir, que si bien la norma de auditoría existe, y la misma se aplica a ambos tipos de organizaciones, es necesaria la creación de un cuerpo normativo concreto para aplicar a la auditoría de Pymes, debido a las características esenciales de las mismas que requieren ser tratadas en forma más específica y adecuada.

## BIBLIOGRAFÍA

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2013). *Resolución técnica 37 - Normas de Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados*. Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría. Santa Fe: F.A.C.P.C.E.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2014). *Proyecto de Interpretación N° 7 - El informe del Auditor sobre información comparativa*. Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: F.A.C.P.C.E.
- International Accounting Standards Board. (2015). *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las Pymes*. Londres: I.A.S.B.
- International Accounting Standards Boards. (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas*. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sizes Entities. Londres: I.A.S.B.
- International Federation of Accountants. (2012). *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas, Volumen I*. Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría. Nueva York: I.F.A.C.
- International Federation of Accountants. (2012). *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas, Volumen II*. Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría. Nueva York: I.F.A.C.
- Ministerio de Economía y Competitividad de España. (s.f.). *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/> - Fecha: Marzo de 2016
- NIC - NIIF. (21 de Marzo de 2016). *Modificaciones a la Norma NIIF para las PYMES 2015*. Obtenido de <http://www.nicniif.org/home/novedades/modificaciones-a-la-norma-niif-para-las-pymes-2015.html> - Fecha: Marzo de 2016
- NIC - NIIF. (s.f.). *Acerca de las NIIF para PYMES*. Obtenido de <http://www.nicniif.org/home/acerca-de-niif-para-pymes/acerca-de-las-niif-para-pymes.html> - Fecha: Abril de 2016
- Palma, C. L. (2014). *Normas Internacionales de Auditoría II*. Obtenido de <http://nias2clopezp.blogspot.com.ar> - Fecha: Febrero de 2016
- Slosse, C. A., Gordicz, J. C., & Gamondés, S. F. (2015). *Auditoría* (3° ed.). Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Editorial La ley.
- Zecca, D. (6 de Septiembre de 2015). *El Ciudadano Web*. Obtenido de <http://www.elciudadanoweb.com/buscan-que-10-mil-pymes-se-puedan-financiar-en-la-bolsa/>

## **ANEXO A: Ejemplo de Carta de encargo**

Dirigida al representante de la dirección de la sociedad Pyme SA

La dirección ha solicitado que audite los estados financieros de la sociedad Pyme SA, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 2015, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados

financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría. Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección reconoce y comprende que es responsable de:

(a) la preparación y presentación fiel de los EF de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes;

(b) el control interno que considere necesario para permitir la preparación de EF libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) proporcionarnos: acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los EF, tal como registros, documentación y otro material; información adicional que podamos solicitar para los fines de la auditoría; y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la dirección confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría. Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

Nombre del Auditor.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad Pyme SA por (Firma)

Lugar y Fecha

(Fuente: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20210%20p%20def.pdf>)

## ANEXO B: Ejemplo de Manifestación escrita

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2015, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Confirmamos que, según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente:

Estados financieros:

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de fecha 1 de Julio de 2015, con respecto a la preparación de los EF de conformidad con las NIIF; en concreto, los EF expresan la imagen fiel, de conformidad con dichas Normas.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables.(NIA 540)
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de NIIF. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los EF y con respecto a los que las NIIF exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)

Información proporcionada:

- Les hemos proporcionado: Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material; información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.

- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a: la dirección, empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno, u otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.(NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)

La Dirección

(Fuente: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20580%20p%20def.pdf>)

**Declaración Jurada Resolución 212/99-CD**

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

Mendoza,

Apellido y Nombre

Ceverino, Federico Agustín

Mondejas Cintia

Nº Registro

26592

26753

Firma

