

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”

LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, REVISIÓN, ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS. COMPARACIÓN CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA NACIONALES

Mario Wainstein y Armando Miguel Casal

Dr. MARIO WAINSTEIN

- Contador Público F.C.E. – U.B.A.
- Doctor en Ciencias Económicas F.C.E. – U.B.A.
- Director del Centro de Investigación de Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”, F.C.E. - UBA
- Profesor titular Regular de la asignatura Auditoría, F.C.E. – U.B.A.

C.P. ARMANDO MIGUEL CASAL

- Contador Público F.C.E. – U.B.A.
- Ex Investigador del Centro de Investigación de Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo” F.C.E. – U.B.A.

**LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, REVISIÓN,
ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS. COMPARACIÓN CON LAS
NORMAS DE AUDITORÍA NACIONALES**

SUMARIO:

Palabras Clave

Resumen

1. Introducción

2. La nueva estructura de los pronunciamientos emitidos por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

3. Sumario de las Normas Internacionales de Auditoría, Prácticas Internacionales de Auditoría y Normas Internacionales de Revisión

4. Sumario de las Normas Internacionales de Aseguramiento

5. Sumario de los Servicios Relacionados

6. Principales diferencias entre las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs) y las Normas Argentinas de Auditoría (NAA)

7. Referencias Bibliográficas

8. Anexo

PALABRAS CLAVE

**NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIAS) – REVISIÓN –
ASEGURAMIENTO - INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS
BOARD- IAASB- (JUNTA DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y
ASEGURAMIENTO)
DE LA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS -IFAC-
(FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES).**

Resumen:

La profesión contable de la República Argentina, está orientada en un proceso de convergencia con las International Standards on Auditing (ISAs), conocidas en castellano como Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), las cuales son emitidas por la International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB- (Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) de la International Federation of Accountants -IFAC- (Federación Internacional de Contadores).

1. Introducción

La globalización y los escándalos financieros que ocurrieron luego de la quiebra de Enron llevaron a un replanteo de la actividad de los auditores externos, encargados de auditar los estados contables financieros y otra información financiera de las empresas. La búsqueda de transparencia en la información contable financiera y la necesidad de que la misma pueda ser interpretada sin distorsiones a través del mundo, está llevando a nuestro país y a los distintos países a buscar la unificación o armonización de su normativa, tanto contable como de auditoría.

Dentro de esta tendencia, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de

Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), había resuelto adoptar las NIAs, para los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2005 (Resolución N° 284/03), con ciertas modalidades específicas.

La Resolución de dicha Federación, señala que las Normas Internacionales de Auditoría son de alta calidad técnica, agregando que la convergencia de las Normas Argentinas de Auditoría con las primeras, muestra varios aspectos positivos:

- ". facilitará el proceso de reconocimiento (por parte de terceros) de que las Normas de Auditoría Argentinas, no están en contradicción con las Normas Internacionales de Auditoría;
- . facilitará el fortalecimiento de la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, con el consecuente efecto de la disminución del costo de capital;
- . el proceso de consulta para la emisión o modificación de normas abarca a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC;
- . **los organismos de control, tanto en Argentina como en otros países, tienden a armonizar con las NIAs, lo que coincide con la propuesta;**
- . las NIAs, en su conjunto, contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica, lo que facilita su estudio y aplicación;
- . las NIAs contemplan servicios vinculados con la auditoría, pero de menor alcance, que pueden ser útiles a empresas pequeñas y/o sociedades de familia (ejemplos: revisión, compilación);
- . la convergencia mejora el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo."

Sin embargo, por su Resolución N° 315/2005 se prorrogó el plazo de adopción, resultando de aplicación para los ejercicios iniciados el 1º de enero de 2007. Asimismo, a tales efectos, se considerará a dichas normas con los textos aprobados por la IAASB hasta el 31 de diciembre de 2004.

Los 23 (veintitrés) Consejos Profesionales de las provincias aprobaron originariamente tal convergencia, pero esta decisión no incluye al Consejo Profesional de la CABA (Capital Federal), el cual no integra, por lo menos por ahora, dicha Federación.

Actualmente, entre las Resoluciones Técnicas (RT) adoptadas (ratificadas) por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), a los efectos de la emisión de los informes de contador público sobre estados contables financieros, se encuentra la RT 7 (Normas de Auditoría), también enumerada en la Resolución N° 312/2005 de la FACPCE.^{1 2}

El objetivo del presente trabajo es actualizar la situación de las genéricamente llamadas NIAs, así como las principales diferencias con las Normas Argentinas de Auditoría (NAA), contenidas en dicha RT 7 de la FACPCE, emitida en 1985, aunque tiene un antecedente en la RT 3 de 1978.³

¹ Normas de Auditoría – Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), septiembre 1985.

² Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, edición 2006 en prensa.

³ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, edición 2006 en prensa.

2. La nueva estructura de los pronunciamientos emitidos por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

La Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants), tiene por misión el desarrollo y evolución de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistente calidad para el interés público.

Emite normas y guías en las siguientes áreas:

Áreas	
◆	Auditoría; Seguridad; Servicios relacionados y Control de calidad (Auditing, Assurance, Related Services and Quality Control)
◆	Educación (Education)
◆	Ética (Ethics)
◆	Tecnología de la información (Information Technology)
◆	Contadores Profesionales en Negocios (Professional Accountants in Business)
◆	Contabilidad del Sector Público (Public Sector Accounting)

La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board), constituye un cuerpo independiente de emisión de estándares bajo los auspicios de la IFAC, siendo sus objetivos servir al interés público mediante la emisión de estándares de alta calidad y facilitar la convergencia de normas internacionales y nacionales, favoreciendo la calidad y uniformidad de la práctica a través del mundo y fortaleciendo la confianza del público en la profesión global de auditoría y aseguramiento.

La nueva estructura de sus pronunciamientos se puede esquematizar como sigue:

- I. CÓDIGO DE ÉTICA DE LA IFAC PARA LA PROFESIÓN CONTABLE
- II. SERVICIOS CUBIERTOS POR LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA IAASB
 - II. 1. NORMAS INTERNACIONALES SOBRE CONTROL DE CALIDAD
 - II. 2. MARCO CONCEPTUAL PARA LOS SERVICIOS DE SEGURIDAD:
 - II.2.1. Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica
 - II.2.2. Normas de Aseguramiento para Otros Temas Distintos a Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica
- III. SERVICIOS RELACIONADOS

Las Normas Internacionales de Auditoría – ISAs – son aplicadas en la auditoría de estados contables financieros históricos (no prospectivos). Además, en un Área Especializada se considera el informe del auditor sobre compromisos de auditoría con propósitos especiales.

Los temas de los informes de auditoría con fines especiales, incluyen a los siguientes:

- 1) Estados contables financieros básicos e información complementaria preparados de acuerdo con otras bases de contabilidad, distintas a las normas internacionales de contabilidad/ normas internacionales de información financiera, o a las normas contables profesionales nacionales;
- 2) Componentes de los estados contables financieros;
- 3) Cumplimiento con acuerdos contractuales; y
- 4) Estados contables financieros condensados o resumidos.

Las Normas Internacionales de Revisión - ISREs- son aplicadas en la revisión de estados contables financieros.

Las Normas Internacionales de Aseguramiento - ISAEs- son aplicadas en los servicios de aseguramiento por temas distintos a información financiera histórica.

Las Normas de Auditoría de Servicios Relacionados - ISRSs- son aplicadas para servicios vinculados con procedimientos convenidos, compilaciones y otros servicios

relacionados.

La Perspectiva del Sector Público (The Public Sector Perspective – PSP), emitida por el Comité del Sector Público (Public Sector Committee) de la IFAC se expone al final de una ISA. Cuando no se agrega PSP, la ISA es aplicable respecto de todo lo significativo al Sector Público.

Referenciamos para su conocimiento, el "Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements", sobre las "International Public Sector Accounting Standards" (IPSASs), el cual incluye un glosario de términos actualizados; un sumario de los trabajos y estudios ocasionales y una bibliografía seleccionada. Todos estos estándares, han sido desarrollados por IFAC's International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), con el objetivo de mejorar la calidad de los informes financieros del sector público y las prácticas contables alrededor del mundo. (www.ifac.org)

Un importante objetivo de la IPSASB es procurar la convergencia de las normas internacionales de información financiera en el sector público. También considera y adopta, cuando su extensión al sector público sea apropiada, los requerimientos de las International Financial Reporting Standards (IFRS), emitidas por la International Accounting Standards Board (IASB).

2.1. Detalle de la nueva clasificación de las normas internacionales de auditoría ⁴

2.1.1. Auditoría, Revisión, Aseguramiento, Servicios Relacionados y Control de Calidad

Podemos distinguir las siguientes normas (estándares):

2.1.1.1. Normas Internacionales de Auditoría y Revisión

"International Standards on Auditing" (ISAs):

Aplicables a la Auditoría (Audit) de Información Financiera Histórica (Historical Financial Information).

"International Standards on Review Engagements" (ISREs):

Corresponden a la Revisión (Review) de Información Financiera Histórica.

2.1.1.2. Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento

"International Standards on Assurance Engagements" (ISAEs):

Utilizadas en los Compromisos de Aseguramiento sobre Otros Temas Diferentes a Información Financiera Histórica (del Pasado).

2.1.1.3. Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados

"International Standards on Related Services" (ISRSs):

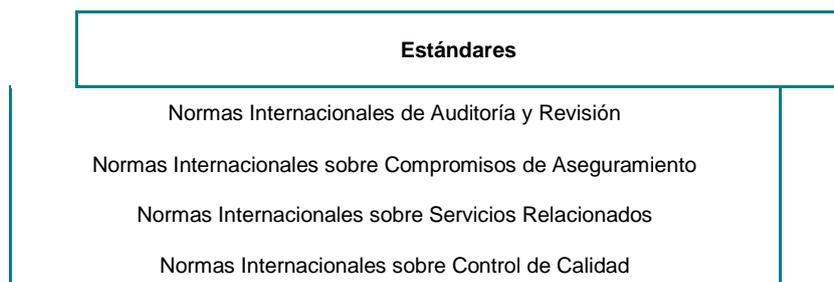
Empleadas en los Compromisos de Compilación (Compilation Engagements); Compromisos de Procedimientos Convenidos (Agreed-upon Procedures Engagements) y en Otros Compromisos de Servicios Relacionados (Others Related Services Engagements) especificados por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board).

2.1.1.4. Normas Internacionales sobre Control de Calidad

"International Standards on Quality Control" (ISQCs):

Usadas en todos los Servicios, bajo las ISAs; ISREs; ISAEs e ISRSs.

⁴ Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005 Edition.



2.2. Marco Conceptual: International Framework for Assurance Engagements

El Marco Conceptual para los Compromisos de Seguridad aplica para:

- *"Audits and Reviews of Historical Financial Information"*.
- *"Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information"*.

Como parte de la reestructuración de la ISA 100 (Assurance Engagements), se emitió un Marco Conceptual para los Compromisos de Seguridad, que contiene los principios éticos y los estándares de control de calidad; la definición y objetivo de un compromiso de seguridad; el alcance del marco conceptual; la aceptación del compromiso; sus elementos (una relación entre tres partes intervinientes; un tema apropiado a auditar; un criterio adecuado; una suficiente y apropiada evidencia; y un informe escrito); el uso inapropiado del nombre del profesional contable; y la perspectiva del sector público.

Un Anexo ilustra sobre las diferencias entre un Compromiso de Seguridad Razonable y un Compromiso de Seguridad Limitada.

La ISA 120 (*Framework of International Standards on Auditing*), fue eliminada en diciembre de 2004.

3. Sumario de las Normas Internacionales de Auditoría, Prácticas Internacionales de Auditoría y Normas Internacionales de Revisión

AUDITS AND REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION - Situación a Diciembre 2005-

3.1. (100-999) International Standards on Auditing (ISAs)- (Normas Internacionales de Auditoría)

- 100-199 INTRODUCTORY MATTERS
- 200-299 GENERAL PRINCIPLES AND RESPONSIBILITIES
- 300-499 RISK ASSESSMENT AND RESPONSE TO ASSESSED RISKS
- 500-599 AUDIT EVIDENCE
- 600-699 USING WORK OF OTHERS
- 700-799 AUDITS CONCLUSIONS AND REPORTING
- 800-899 SPECIALIZED AREAS

Normas Internacionales de Auditoría- International Standards on Auditing (ISAs)	
120	Framework of International Standards on Auditing- Withdrawn December 2004 (Marco conceptual de las normas internacionales de auditoría)- Derogada diciembre 2004
200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements (Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros)
210	Terms of Audit Engagements (Términos de los compromisos de auditoría)
220R	Quality Control for Audits of Historical Financial Information (Control de calidad para la auditoría de estados financieros históricos). Sustituye a la 220
230R	Documentation (Documentación). Sustituye a la 230.
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements (La responsabilidad del auditor para considerar el fraude en una auditoría de estados financieros)

250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements (Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros)
260	Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance (Comunicaciones de temas de auditoría con aquellos cargos relacionados con el gobierno de una entidad)
300	Planning an Audit of Financial Statements (Planeamiento en una auditoría de estados financieros)
310	Knowledge of the Business- Withdrawn December 2004 (Conocimiento del negocio)-Derogada diciembre 2004.
315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risk of Material Misstatement (Comprensión de la entidad y su ambiente, y evaluación del riesgo de declaración errónea significativa)
320	Audit Materiality (Importancia relativa de auditoría)
330	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks (Los procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados)
400	Risk Assessments and Internal Control- Withdrawn December 2004 (Evaluación de riesgos y control interno)-Derogada diciembre 2004.
401	Auditing in a Computer Information Systems Environment – Withdrawn December 2004 (Auditoría en un ambiente de sistemas de información computadorizado). Derogada diciembre 2004.
402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations (Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios)
500	Audit Evidence (Evidencia de auditoría)
501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items (Evidencia de auditoría- Consideraciones adicionales para partidas específicas)
505	External Confirmations (Confirmaciones externas)
510	Initial Engagements-Opening Balances (Compromisos iniciales-Balances de apertura)
520	Analytical Procedures (Procedimientos analíticos)
530	Audit Sampling and Other Means of Testing (Muestreo en auditoría y otras pruebas selectivas)
540R	Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Auditoría de estimaciones contables y revelaciones relacionadas). Sustituye a la 540.
545	Auditing Fair Value. Measurements and Disclosures (Auditoría de valores razonables. Mediciones y exposiciones)
550	Related Parties (Partes relacionadas)
560	Subsequent Events (Hechos posteriores)
570	Going Concern (Negocio en marcha)
580	Management Representations (Representaciones de la Administración)
600	Using the Work of Another Auditor (Utilización del trabajo de otro auditor)
610	Considering the Work of Internal Auditing (Consideración del trabajo de auditoría interna)
620	Using the Work of an Expert (Uso del trabajo de un experto)
700R	The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements (El informe del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros para propósitos generales). Sustituye a la 700.
701	Modifications to the Independent Auditor's Report (Modificaciones al informe del auditor independiente)
710	Comparatives (Comparativos)
720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements (Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados)
800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements (El informe del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial)

3.2. (1000-1100) Declaraciones Internacionales de Práctica de Auditoría (International Auditing Practice Statements – IAPSS)

Las IAPSS son utilizadas para proveer guías interpretativas y asistencia práctica a los auditores independientes para implementar las ISAs y promover las buenas prácticas. De la misma manera, las IAEPSS (International Assurance Engagement Practice Statements) y las IRSPSS (International Related Services Practice Statements), son usadas para servir los mismos propósitos en la implementación de las ISAEs e ISRSs, respectivamente.

Declaraciones Internacionales de Práctica de Auditoría	
1000	Inter-Bank Confirmation Procedures (Procedimientos de confirmación entre bancos)
1001	IT Environments-Stand-Alone Personal Computers- Withdrawn december 2004 (Ambientes de tecnología de la información-Microcomputadoras personales)-Derogada diciembre 2004
1002	IT Environments-On-Line Computer Systems- Withdrawn december 2004 (Ambientes de tecnología de la información-Sistemas de computadora en línea)- Derogada diciembre 2004.
1003	IT Environments-Database Systems- Withdrawn december 2004 (Ambientes de tecnología de la información-Sistemas de base de datos)- Derogada diciembre 2004.
1004	The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors (La relación entre supervisores bancarios y auditores externos de bancos)
1005	The Special Considerations in the Audit of Small Entities (Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas)
1006	Audits of the Financial Statements of Banks (Auditoría de estados financieros de bancos)
1007	<i>Communications with Management – Withdrawn June 2001 (Comunicaciones con la Administración)- Derogada junio 2001.</i>
1008	Risk Assessments and Internal Control-CIS Characteristics and Considerations - Withdrawn December 2004 (Evaluación del riesgo y control interno-Características y consideraciones del sistema de información computadorizado)- Derogada diciembre 2004.
1009	Computer – Assisted Audit Techniques – Withdrawn December 2004 (Técnicas de auditoría asistidas por computadora)- Derogada diciembre 2004.
1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit. of Financial Statements (La consideración de temas ambientales en la auditoría de estados financieros) <i>Implications For Management and Auditors of the Year 2000 Issue –Withdrawn June 2001 (Implicaciones para la administración y los auditores del problema del año 2000)- Derogada junio 2001.</i>
1011	Auditing Derivative Financial Instruments (Auditoría de instrumentos financieros derivados)
1013	Electronic Commerce: Effect on the Audit of Financial Statements (Comercio electrónico: Efectos sobre la auditoría de estados financieros)
1014	Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards (Informes del auditor sobre cumplimiento con las normas internacionales de información financiera)

3.3. (2000-2699) International Standards on Review Engagements (ISREs)- Normas Internacionales sobre Compromisos de Revisión

2400 Engagements to Review Financial Statements (Normas sobre compromisos de revisión de estados financieros)

2410 Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity (Revisión de información financiera interina practicada por el auditor independiente de la entidad)

La norma ISRE 2400 debe ser leída en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados" de la IAASB. El término "Revisión" sin aditamento, incluye a los Compromisos de Revisión de Estados Financieros de cierre de ejercicio (anuales).

En un Trabajo de Revisión, el auditor provee un nivel de seguridad moderado (moderate level of assurance) acerca de que la información sujeta a revisión está libre de declaraciones erróneas significativas (is free of material misstatements), expresado en la forma de seguridad negativa (form of negative assurance). Tal referencia a la palabra "auditor", no pretende implicar que una persona que está practicando una revisión de estados contables financieros, necesite ser el auditor de los estados de la entidad. Por esta razón, aplica en su caso, la ISRE 2410 correspondiente a la Revisión de información financiera interina.

4. Sumario de las Normas Internacionales de Aseguramiento

ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDITS OR REVIEWS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION
- Situación a Diciembre 2005-

**4.1. (3000-3699) International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)
(Normas Internacionales de Aseguramiento)**

4.1.1. (3000-3399) APPLICABLE TO ALL ASSURANCE ENGAGEMENTS (Aplicable a todos los Compromisos de Aseguramiento):

3000R Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information (Compromisos de Aseguramiento Distintos a las Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica)

La ISAE 3000 fue revisada, pasando a tener la denominación antes indicada (3000 Revised), siendo de aplicación efectiva para reportes fechados en o después del 1º de enero de 2005, estando permitida su aplicación anticipada. Su propósito es establecer principios básicos y procedimientos esenciales al profesional practicante (practitioners) para el desarrollo de otros compromisos de aseguramiento distintos a las Auditorías o Revisiones de información financiera histórica, cubiertas por las ISAs o ISREs, respectivamente.

Distingue entre dos tipos de Compromisos de Aseguramiento permitidos, utilizando los términos: 1) Compromiso de seguridad razonable, con el objetivo de reducir el riesgo a un nivel bajo aceptable (an acceptably low level) en las circunstancias del trabajo y expresando una conclusión positiva, por ejemplo: "En mi opinión el control interno es efectivo, en todos los aspectos significativos, basado en el Informe COSO-Estructura Conceptual Integrada del Control Interno"; y 2) Compromiso de seguridad limitada, con el fin de reducir el riesgo a un nivel que es aceptable en las circunstancias del compromiso, pero donde el riesgo es mayor que para el compromiso señalado en 1), y se expresa una conclusión negativa baja, por ejemplo: "Basado en el trabajo descrito en este informe, nada ha llegado a mi atención que me motive pensar que el control interno no es efectivo, en todos los aspectos significativos, basado en el Informe COSO...".

4.1.2. (3400- 3699) SUBJECT SPECIFIC STANDARDS (Normas para temas específicos):

3400 The Examination of Prospective Financial Information (El Examen de Información Financiera Prospectiva)

Los compromisos de seguridad sobre información financiera prospectiva representan exámenes de cualquier información relacionada con el futuro, pudiendo involucrar pronósticos (forecasts) o proyecciones financieras (projections). Dicha norma internacional, tiene el propósito de establecer estándares y proporcionar lineamientos sobre los trabajos para examinar y reportar sobre "Prospective Financial Information", incluyendo los procedimientos para los mejores estimados (best-estimate), y los supuestos hipotéticos (hypothetical assumptions).

5. Sumario de los Servicios Relacionados

RELATED SERVICES

- Situación a Diciembre 2005-

5.1. (4000-4699) International Standards on Related Services (ISRSs)

5.1.1. (4400) Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (Compromisos para Desempeñar Procedimientos Convenidos Relacionados con Información Financiera)

Esta norma internacional debe ser leída en el contexto del "Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Assurance and Related Services". Su propósito es establecer estándares y proporcionar guías sobre las responsabilidades profesionales del auditor (término que se usa cuando se describen tanto la Auditoría como los Servicios Relacionados que pueden ser desempeñados), cuando se lleva a cabo un Compromiso para efectuar Procedimientos Convenidos respecto de información financiera, y sobre la forma y contenido del informe del auditor emitido en conexión con el mismo. Si bien la norma está dirigida a trabajos respecto de información financiera, puede proporcionar lineamientos útiles para compromisos respecto de información no financiera, con tal que el profesional contador público tenga un conocimiento adecuado del asunto en cuestión (subject matter) y existan criterios razonables (reasonable criteria) sobre los cuales basar los hallazgos.

Consiste en un servicio profesional de "no assurance", y por ende, no representa una Auditoría de estados contables financieros, ni tampoco una Revisión de tales estados. Con tal caracterización, tampoco encuadra dentro de los Compromisos de Aseguramiento. Si bien, el auditor debe cumplir con el "Code of Ethics for Professional Accountants", emitido por la International Federation of Accountants, la "Independencia" no es un requisito para los Compromisos con procedimientos acordados, aunque sin embargo, los términos u objetivos de un determinado trabajo, o las normas nacionales, pueden requerir que el profesional cumpla con los requisitos de independencia de dicho Código de Ética.

5.1.2. (4410) Engagements to Compile Financial Information (Compromisos para Compilar Información Financiera)

La norma internacional proporciona los lineamientos sobre los Compromisos para Compilación de Información Financiera, pudiendo ser aplicada también para la compilación de información no financiera. Su objetivo es que el contador público utilice su pericia contable, y no su pericia en Auditoría o Revisión, a los efectos de reunir, clasificar y resumir información preferentemente financiera (preparación de los estados contables financieros, o parte de ellos, u otra información financiera), brindándole a los usuarios el beneficio de su participación especializada.

El profesional contable debe cumplir con el "Código de Ética" emitido por la Federación Internacional de Contadores (integridad; objetividad; competencia profesional, y debido cuidado; confidencialidad; conducta profesional; y estándares técnicos), no siendo la independencia un requisito para un trabajo de compilación, aunque debe emitirse el correspondiente informe.

6. Principales diferencias entre las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs) y las Normas Argentinas de Auditoría (NAA)^{5 6 7}

En publicaciones anteriores hemos expuesto en forma comparativa las diferencias existentes - en los momentos considerados - entre las normas de auditoría internacionales y nacionales. Nos remitimos especialmente a los siguientes trabajos:

Mario Wainstein y Armando Miguel Casal^{8 9}

- 1) Armonización de las normas de auditoría en el Mercosur, 9no. Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Mendoza, Octubre de 1992, publicado en la revista La Información de Editorial Cangallo en Mayo de 1993 (páginas 990 a 1003);
- 2) Normas de Auditoría Nacionales e Internacionales, revista Desarrollo & Gestión de Errepar, Septiembre de 2000 (páginas 1075 a 1115).

Seguidamente, actualizaremos las diferencias principales, entre ambas normativas, tomando en cuenta la situación al momento presente. Se desprende claramente de los puntos anteriores que la normativa argentina tiene una estructura muy diferente a la normativa internacional, considerando que esta última clasifica por separado a las ISAs; ISREs; ISAEs; e ISRSs.

En las referencias bibliográficas se citan trabajos de consulta que consideraron específicamente diversos temas tratados en las mismas.^{10 11}

Los pronunciamientos de la IAASB incluyen un glosario de términos (*Glossary of Terms*), y están en permanente cambio y actualización, por lo cual es necesario seguirlas de cerca para estar actualizados sobre la materia. Entendemos que ello conspira contra el proceso de armonización encarado por nuestro país, y aplicando una metáfora podemos decir que "siempre estaremos corriendo detrás" (www.iaasb.org)

6.0. Introducción¹²

6.0.1. Agregados de normas y/o modificaciones a las existentes:

Glosario y Prefacio:

- Actualización del "Glossary of Terms".
- Revisión del "Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Assurance and Related Services".

International Standard on Quality Control :

ISQC 1, "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Information, and Other Assurance and Related Services Engagements".

International Standard on Auditing:

- ISA 220 (Revised), "Quality Control for Audits of Historical Financial Information".
- ISA 240, "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements".
- ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements".

⁵ Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005 Edition.

⁶ Normas de Auditoría – Resolución Técnica Nº 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), setiembre 1985.

⁷ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, edición 2006 en prensa.

⁸ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, La armonización de las normas de auditoría en el Mercosur, 9º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Mendoza, octubre 1992, publicado en La Información, Ed. Cangallo, mayo 1993.

⁹ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, Normas de auditoría nacionales e internacionales, Desarrollo & Gestión, Ed. Errepar, setiembre 2000.

¹⁰ Armando Miguel Casal, Profesional y Empresaria. D & G, Ed. Errepar. (Trabajos de consulta detallados en la bibliografía).

¹¹ Armando Miguel Casal, Enfoques. Contabilidad y Administración, Ed. La Ley. (Trabajos de consulta detallados en la bibliografía).

¹² Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005 Edition.

- ISA 700 (Revised), "The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements".
- ISA 701, "Modifications to the Independent Auditor's Report".
- ISA 315, "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement".
- ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements".
- ISA 330, "The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks".
- ISA 500 (Revised), "Audit Evidence".

6.0.2. Enmiendas o modificaciones incorporadas a las siguientes normas:

International Standards on Auditing:

- ISA 200, "Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements".
- ISA 210, "Terms of Audit Engagements".
- ISA 230, "Documentation".
- ISA 250, "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements".
- ISA, 260, "Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance".
- ISA 320, "Audit Materiality".
- ISA 402, "Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations".
- ISA 501, "Audit Evidence- Additional Considerations for Specific Items".
- ISA 505, "External Confirmations".
- ISA 510, "Initial Engagements- Opening Balances".
- ISA 520, "Analytical Procedures".
- ISA 530, "Audit Sampling and Other Means of Testing".
- ISA 540, "Audit of Accounting Estimates".
- ISA 545, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures".
- ISA 550, "Related Parties".
- ISA 560, "Subsequent Events".
- ISA 570, "Going Concern".
- ISA 580, "Management Representations".
- ISA 610, "Considering the Work of Internal Auditing".
- ISA 620, "Using the Work of an Expert".
- ISA710, "Comparatives".
- ISA 720, "Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements".

6.0.3. Normas y Prácticas eliminadas:

International Standards on Auditing:

- ISA 120, "Framework of International Standards on Auditing".
- ISA 240, "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements".
- ISA 300, "Planning".
- ISA 310, "Knowledge of the Business".
- ISA 400, "Risk Assessments and Internal Control".
- ISA 401, "Auditing in a Computer Information Systems Environment".
- ISA 500 A (renumerada), "Audit Evidence".

International Auditing Practice Statements:

- IAPS 1008, "Risk Assessments and Internal Control-CIS Characteristics and Considerations".
- IAPS 1001, "IT Environments-Stand-Alone Personal Computers".
- IAPS 1002, "IY Environments-On-Line Computer Systems".
- IAPS 1003, "IT Environments-Database Systems".
- IAPS 1009, "Computer-Assisted Audit Techniques".

International Standards on Assurance Engagements:

- ISAE 3000 (previously ISA 100), "Assurance Engagements".

6.0.4. Borradores de normas y declaraciones:

International Standards on Auditing:

- ISA 230, "Audit Documentation".
- ISA 320, "Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements".
- ISA 540, "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures...".
- ISA 600, "Using the Work of Another Auditor".

International Auditing Practice Statements:

- New IAPS, "The Audit of Group Financial Statements".

International Standards on Review Engagements:

- New ISRE, "Review of Interim Financial Information Performed by the Auditor of the Entity".

6.1. Marco Conceptual

ISAs e ISAEs:

Contienen un Marco Conceptual (MC) para los Compromisos de Seguridad (International Framework for Assurance Engagements), definiendo trabajos a cargo del Auditor y del llamado "Practicante" (término más amplio que el de "Auditor"), según corresponda:

- a) *Auditoría y Revisión de información financiera histórica (no prospectiva)*; y
- b) *Aseguramiento de información distinta a auditorías o revisiones de información financiera histórica*, incluyendo información prospectiva; información no financiera; sistemas y procesos; conducta.

Dicho MC realiza una descripción de los siguientes temas: introducción; definición y objetivo de un compromiso de seguridad; alcance del MC; aceptación del compromiso; elementos de un compromiso de seguridad; inapropiado uso del nombre del profesional contable. En un anexo se describen las diferencias entre los Compromisos de seguridad razonable, y los Compromisos de seguridad limitada.

Las Normas Internacionales sobre Control de Calidad (ISQCs-International Standards on Quality Control) abarcan no solamente a los compromisos antes enumerados, sino también a los *Servicios Relacionados* (Related Services).

En adición al MC, y a las ISAs, ISREs e ISAEs, el profesional contable que practique un Compromiso de Seguridad está alcanzado por: a) los principios éticos fundamentales contenidos en el Código de Ética ("The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants"; y b) los estándares y guías provistas para el sistema de control de calidad de las firmas ("International Standards on Quality Control").

RT 7:

La norma argentina no está respaldada por un Marco Conceptual, aunque sigue a uno de los enfoques de la ciencia de la Administración (teoría de sistemas).

Contempla estándares sobre *Auditoría Externa de Información Contable*, especialmente sobre la *Auditoría de Estados Contables Financieros*, realizada para determinar la razonabilidad de la información financiera presentada en los mismos. Además, *Revisión Limitada de Estados Contables Financieros de Períodos Intermedios*, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información financiera presentada en tales estados; *Certificación* de situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico; e *Investigaciones Especiales* (no definidas).

Su primer antecedente considera el "Enfoque de la Teoría de Sistemas" aplicado a la Auditoría, mencionando en un cuadro comparativo las normas de auditoría del Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP); la Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS) nro. 1 del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), y las normas del Instituto de Auditores Internos de Argentina (IAIA). Nos referimos al Informe nro. 1 Área Auditoría de la FACPCE, emitido en setiembre de 1976.

La sección de “*Normas de Auditoría en General*”, no cita a profesión alguna (“Condición básica para el ejercicio de la auditoría”). En su antecedente normativo, se menciona: “...que una de las posibilidades de ejercicio profesional más importante consiste en el desempeño de tareas de auditoría interna o externa - función de control independiente al sistema auditado-” (Resolución Técnica Nro. 3 de la FACPCE, mayo de 1978, punto c) Visto). Además, que “...es necesario definir a través de “Normas de Auditoría”, aplicables a auditores internos y externos, las condiciones requeridas para el ejercicio de la función de auditoría y las pautas, reglas o estándares para la aplicación de procedimientos de auditoría y para la emisión de informes” (ídem, punto e) Visto).

La RT 7 solamente menciona “...que una de las posibilidades de ejercicio profesional más importante es el desempeño de tareas de auditoría interna o externa” (punto c. Considerando). Hay que destacar que las normas de auditoría interna son emitidas por el Instituto de Auditores Internos de Argentina (IAIA).

6.2. Glosario de Términos

IASs:

El glosario internacional define numerosos términos.

Solamente, a modo de ejemplo, señalamos seguidamente a algunos de ellos:

- I Administración
- Alcance de la auditoría
- Ambiente de Control
- Aseveraciones
- Aseveraciones de los estados financieros (existencia; derechos y obligaciones; ocurrencia; integridad; valuación; cuantificación; presentación y revelación)
- Asociación del auditor con la información financiera
- Auditor (auditor continuo; auditor entrante; auditor externo; auditor predecesor; auditor principal; otro auditor; personal de auditoría)
- Auditoría
- Auditoría interna
- Auxiliares
- II Balances iniciales
- Base de datos
- Base integral de contabilidad
- Carta compromiso
- Certeza (seguridad); Seguridad razonable
- Comparativas
- Componente
- Cómputo
- Confirmación
- Conocimiento del negocio
- I Controles de aplicación
 - Controles de calidad
 - Controles generales
 - Debilidades importantes
 - Dictamen (abstención de opinión; énfasis de tema; opinión adversa; opinión calificada; opinión no calificada)
 - Dictámenes modificados del auditor
 - Documentación
 - Empresas del sector público
 - Error
- Error esperado

- Error tolerable
 - Estados financieros
 - Estimación contable
 - Evidencia de auditoría
 - Experto
 - Falta de certeza
 - Firma de auditoría
 - Fraude
 - Hechos posteriores
- Significatividad
- Incumplimiento
 - Información financiera prospectiva
 - Información por segmento
 - Informe anual
 - Informe del auditor con propósito especial (estados financieros preparados de acuerdo a sensores distintos a las Normas Internacionales de Auditoría o normas nacionales; componentes de los estados financieros; cumplimiento de acuerdos contractuales; estados financieros condensados)
 - Inspección
 - Investigación
 - Muestreo de auditoría (estratificación; población; unidades de muestreo)
 - Normas nacionales de auditoría
- Observación
- Organización de servicio
 - Papeles de trabajo
 - Partes relacionadas
 - Planeamiento
 - Prácticas nacionales de auditoría
 - Presupuesto
 - Procedimientos analíticos
 - Procedimientos de control
 - Procedimientos sustantivos (pruebas detalladas de transacciones y saldos; procedimientos analíticos)
- Programa de auditoría
- Proyección
 - Prueba de transacciones
 - Pruebas de control (diseño de los sistemas de contabilidad y control interno; operación de los controles internos a lo largo del ejercicio o período)
 - Representación errónea
 - Representación de la Administración
 - Riesgo de auditoría (riesgo de control; riesgo de detección; riesgo inherente)
 - Riesgo de muestreo; riesgo de no muestreo
 - Sector público
 - Servicios relacionados con la auditoría (revisiones; procedimientos convenidos; compilaciones)
- Sistema de contabilidad
- Sistema de control interno
 - Sistema de información por computadora
 - Supuesto de negocio en marcha
 - Trabajo con procedimientos convenidos
 - Trabajo de compilación

RT 7:

No contiene ningún Glosario de Términos.

6.3. Marco de referencia

ISAs, ISREs, ISAEs e ISRSs:

Incluye los *Términos de Referencia* donde se menciona la misión de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el establecimiento de la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB).

El Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados es utilizado para facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos operativos de la IAASB y el alcance y autoridad de los pronunciamientos emitidos.

Los estándares incluyen la Perspectiva del Sector Público.

Servicios considerados:

. Auditoría

Seguridad alta provista por el auditor (no absoluta). Informe expresado como seguridad positiva sobre las aseveraciones de los estados financieros.

. Revisión

Seguridad moderada proporcionada por el auditor. Informe expresado como seguridad negativa sobre las afirmaciones de dichos estados.

.Aseguramiento

Seguridad alta o limitada, según el caso, provista por el practicante. Conclusión en una forma positiva o en una forma negativa, respectivamente.

.Procedimientos convenidos

Ninguna seguridad provista por el auditor. Se informan los resultados de los procedimientos.

.Compilación

Ninguna seguridad proporcionada por el contador público. El informe identifica a la información compilada.

RT 7:

No considera los "Servicios de Aseguramiento", los "*Procedimientos Convenidos*", ni las "*Compilaciones*". En nuestro país, la RT 7, llama a las "*Revisiones*", *Revisiones Limitadas de Estados Contables de períodos intermedios (no anuales)*. No trata la perspectiva del Sector Público.

6.4. Objetivo y principios generales de una auditoría de estados contables financieros

ISAs:

Incorpora la dirección estratégica de los entes, la administración de riesgos y el rol del auditor, el cual debe aplicar procedimientos de auditoría que le permitan reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable. En este sentido, se agregan una amplia explicación vinculada con el riesgo de auditoría (inherente, de control, y de detección), y la significatividad, relacionando aspectos con las ISAs que tratan los temas vinculados con: Conocimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de declaraciones erróneas significativas; Significación relativa en la auditoría; Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados y Evidencia de auditoría.

El auditor debe cumplir con el "Código de Ética para los Contadores Profesionales", emitido por IFAC, señalando los principios éticos relacionados con sus responsabilidades (independencia; integridad; objetividad; competencia profesional y debido cuidado; confidencialidad; conducta profesional; y normas técnicas). Se define el objetivo de una

auditoría de estados financieros (“... es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo significativo, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado”), aclarando que “...Aunque la opinión del auditor aumenta la credibilidad de los estados financieros, el usuario no puede asumir que la opinión es una seguridad en cuanto a la futura continuidad de la entidad, ni la eficiencia o efectividad con que la Administración ha conducido los asuntos del ente”.

Se define: alcance de la auditoría; la seguridad razonable; las limitaciones inherentes para detectar representaciones erróneas significativas (el uso de pruebas; las limitaciones de cualquier sistema de contabilidad y control interno; la circunstancia que la mayor parte de la evidencia es persuasiva); la influencia del juicio del auditor en la obtención de evidencia y sus conclusiones; la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros a cargo de la Administración; y la responsabilidad del auditor para expresar una opinión (división de responsabilidades).

RT 7:

No lo menciona. La auditoría externa de los estados contables financieros no está conceptualizada.

6.5.Términos de referencia de los trabajos de auditoría

ISAs:

Establecen lineamientos sobre el acuerdo de los términos del trabajo profesional; define el contenido principal de las cartas compromiso de auditoría (brinda un ejemplo en el apéndice); las auditorías de componentes (subsidiaria); auditorías recurrentes; y la aceptación de un cambio en el trabajo (nuevos términos).

RT 7:

No lo menciona.

6.6. Control de calidad para el trabajo profesional

ISAs:

La IFAC aprobó la ISQC 1, referida a los controles de calidad de las firmas profesionales que prestan servicios de seguridad y una ISA específica trata el control de calidad para las auditorías de información financiera histórica.

La Norma Internacional sobre Control de Calidad determina los elementos de un sistema de control de calidad: 1) responsabilidades de liderazgo; 2) requerimientos éticos; 3) aceptación y continuación de relaciones con los clientes; 4) recursos humanos; 5) desempeño en trabajos específicos, y 6) monitoreo.

Brindan orientación sobre las políticas y procedimientos de una firma de auditoría vinculadas con el trabajo en general, así como los procedimientos respecto de la labor delegada a colaboradores. En un anexo dan ejemplos de procedimientos de control de calidad: a) Requisitos profesionales b) Habilidades y Competencia: procedimientos sobre contratación, calificaciones, información y comunicación, desarrollo profesional, estándares técnicos; promociones, evaluación del desempeño, comunicación de resultados; c) Asignación de personal a los compromisos; d) Delegación; e) Consultas; f) Aceptación y Retención de clientes; y g) Monitoreo.

RT 7:

No lo menciona.

6.7. Fraude

ISAs:

Aclaran con respecto a la responsabilidad profesional, que el auditor debe considerar el riesgo de representaciones erróneas significativas en los estados financieros, provenientes del fraude (actos intencionales).

En apéndices ejemplifican sobre los factores de riesgo de fraude; posibles procedimientos de auditoría relacionados con la evaluación del riesgo de declaraciones erróneas significativas debidas a fraude; y circunstancias que indican la posibilidad de fraude.

RT 7:

No lo menciona, salvo citar al término "Irregularidades" al consignar los pasos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir la opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables financieros de un ente: "...Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o *irregularidades* y el riesgo involucrado..." (punto III.B.2.3.)

6.8. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.

ISAs:

Citan que el auditor debe reconocer que el incumplimiento por parte de un ente con leyes y reglamentos puede afectar significativamente a los estados financieros; define el término "incumplimiento" (... "actos de omisión o comisión por la entidad que está siendo auditada, ya sea intencionales o no intencionales, que son contrarios a las leyes y reglamentos vigentes."); la responsabilidad de la Administración en asegurar que las operaciones del ente se conducen conforme con las leyes y reglamentos; el papel del auditor que si bien no es responsable de prevenir el incumplimiento, el hecho de realizar una auditoría puede actuar como una fuerza disuasiva o freno; el informe de incumplimiento (a la Administración, a los usuarios del informe; a las autoridades reguladoras o terceras partes); el posible retiro del trabajo; ejemplificando en un apéndice ciertos indicadores que pueden llamar la atención del auditor sobre posibles incumplimientos.

RT 7:

No lo menciona. En los pasos de la auditoría consigna que se debe "Obtener conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las *normas legales que le son aplicables* y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades" (punto III.B.2.1.)

6.9.Planeamiento

ISAs:

Dicen que el auditor debe desarrollar y documentar un plan global y detallado de auditoría (comprensión de la entidad y su medio ambiente, y la evaluación de los riesgos de declaraciones erróneas significativas; la significatividad (significación relativa); los procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados; naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos; coordinación, dirección, supervisión y revisión); variando su forma y contenido de acuerdo al tamaño del ente, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología especificadas utilizadas. Agregan que el profesional "... debe desarrollar y documentar un programa de auditoría que contenga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados, que se requieren para implementar el plan de auditoría global". Ambos deben revisarse según sea preciso durante el desarrollo de la auditoría.

RT 7:

Da por entendido que no siempre es necesario planificar por escrito:

"Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características el ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o sus colaboradores. **Preferentemente**, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados." (último párrafo punto III.B. 2.4.) (Énfasis añadido).

6.10.Conocimiento de la entidad y su entorno

ISAs:

Se incluye la especificación y ampliación del entendimiento que debe obtener el auditor acerca del ente cuyos estados contables financieros son auditados, así como de su ambiente (contexto) interno y externo. Los requerimientos al auditor comprenden: 1) los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno. También se requiere la discusión en el seno del equipo de auditoría sobre la susceptibilidad de los estados financieros a declaraciones erróneas significativas; 2) los aspectos específicos de la entidad y su entorno, para identificar y valorar los riesgos de declaraciones erróneas significativas; y 3) la identificación y valoración de los riesgos y niveles de afirmaciones:

- *Obtener un conocimiento de la industria, regulaciones y otros factores externos, incluidos la aplicación del marco conceptual para reportes financieros; la naturaleza de la entidad; objetivos y estrategias y riesgos relativos a los negocios; y medición y revisión del desempeño financiero:*

. *Condiciones de la industria* (mercado y competencia, actividades cíclicas; tecnología; y costos);

. *Ambiente regulatorio* (principios contables y prácticas específicas de la industria; requerimientos de la legislación; y políticas del gobierno);

. *Otros factores que afectan el negocio* (nivel general de la actividad económica; tasas de interés; acceso a la financiación; e inflación);

. *Naturaleza del ente* (operaciones; inversiones; financiación; e informes financieros);

. *Objetivos y estrategias, y riesgos relacionados con los negocios* (existencia de objetivos; y efectos de la implantación de estrategias);

. *Mediciones y revisión del rendimiento financiero de la entidad* (ratios; estadísticas; indicadores de desempeño; uso de presupuesto y análisis de variaciones; y análisis de competidores.

- *Componentes del control interno:*

. *Ambiente de control* (integridad y valores éticos; conocimiento y habilidades; participación del gobierno corporativo; filosofía gerencial y estilo de operación; estructura de la organización; asignación de autoridad y responsabilidad; y políticas y prácticas de recursos humanos);

. *Proceso de valoración de los riesgos de la entidad* (identificación de riesgos significativos

relacionados con la preparación de los estados contables financieros y respuesta de la gerencia; cambios en las operaciones; nuevo personal; nuevo o reemplazo de sistemas de información; rápido o inusual crecimiento; nueva tecnología; nuevos modelos de negocios, productos o actividades; reestructuración corporativa; expansión de operaciones externas; y nuevos pronunciamientos contables);

. *Sistema de información, incluyendo procesos de negocios, relevantes a informes financieros y comunicación* (hardware; software; personal; procedimientos; archivos; tecnología de la información; y comunicación de roles, responsabilidades, políticas y manuales);

. *Actividades de control* (revisión de desempeño; procesamiento de información; controles de tecnología de información; controles físicos; y segregación de actividades);

. *Monitoreo permanente* (supervisión para garantizar el buen desempeño y mejoramiento del control interno; auditoría interna; y uso de información para comunicación a terceras partes).

- *Condiciones y circunstancias indicativas de riesgos de declaraciones erróneas:*

. *Operaciones en regiones con economías inestables;*

. *Operaciones expuestas a mercados volátiles;*

. *Complejas regulaciones;*

. *Problemas de negocio en marcha;*

. *Acceso restringido a capitales y créditos;*

. *Cambios en la industria;*

. *Cambios en proveedores claves;*

. *Desarrollo y oferta de nuevos productos o servicios;*

. *Expansión en nuevas localidades;*

. *Adquisiciones o reorganizaciones;*

. *Entes o segmentos de negocios a ser vendidos;*

. *Complejas alianzas o joint ventures;*

. *Difíciles arreglos financieros;*

. *Complejas transacciones;*

. *Transacciones significativas con partes relacionadas;*

. *Personal con escasas habilidades;*

. *Cambios en personal clave;*

. *Problemas de control interno;*

. *Inconsistencias entre estrategias de negocios y de tecnología de la información;*

. *Cambios en el ambiente de tecnología de información;*

. *Instalación de nuevos sistemas relacionados con informes financieros;*

. *Reclamos de organismos reguladores o del gobierno;*

. *Significativos ajustes en ejercicios anteriores;*

. *Transacciones no rutinarias significativas;*

. *Operaciones registradas por designio especial de la gerencia;*

. *Aplicación de nuevos pronunciamientos contables;*

. *Mediciones contables que impliquen procesos complejos;*

. *Eventos o transacciones que representen mediciones inciertas, incluyendo estimaciones contables;*

. *Litigios pendientes y pasivos contingentes.*

RT 7:

Dice "...Obtener conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades." (punto III. B. 2.1.)

6.11.Importancia relativa de la auditoría

ISAs:

Expresan que el auditor debe considerar la importancia relativa cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos y evalúa el posible efecto de representaciones erróneas.

"La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las

circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que debe tener la información para ser útil”.

Se señala la relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría; así como la evaluación del efecto de representaciones equivocadas.

RT 7:

Dice solamente que el auditor debe "Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado" (punto III.B.2.3.). Entendemos que debería leerse, evaluar la *significatividad*, puesto que la significación relativa o error tolerable representa el margen de precisión de la auditoría.¹³

6.12.Valoración del riesgo

ISAs:

Especifican que el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de declaraciones erróneas significativas a nivel de los estados contables financieros, y a nivel de las aserciones (afirmaciones) para las clases de transacciones, cuentas del balance, y revelaciones.

A tal fin, el contador público independiente, debe efectuar valoraciones de los riesgos en todos los compromisos de auditoría, por lo que no puede omitirlas, estableciendo directamente una valoración alta del riesgo. En consecuencia, debe:

- . Identificar los riesgos a través del proceso de obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los pertinentes controles que se relacionan con los riesgos, y considerando las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;
- . Relacionar los riesgos identificados que puedan llevar a errores a nivel de aserción o afirmación;
- . Considerar si los riesgos son de una magnitud que podrían derivar en una declaración equivocada en los estados financieros;
- . Verificar la probabilidad de que los riesgos podrían resultar en una declaración errónea significativa en tales estados.

Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor debe determinar cuáles de los riesgos identificados son, a su juicio, riesgos que requieran una especial consideración, que son definidos como "Riesgos significativos", considerando una serie de cuestiones que incluyen las siguientes:

- . Si el riesgo es un riesgo de fraude;
- . Si el riesgo está relacionado con desarrollos económicos recientes significativos, contables u otros y, por lo tanto, requieren una especial atención;
- . La complejidad de las transacciones;
- . Si el riesgo envuelve transacciones significativas con partes relacionadas;
- . El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo debido a la incertidumbre;
- . Si el riesgo representa transacciones significativas que están fuera del curso normal de los negocios de la entidad o que puedan parecer como inusuales.

RT 7:

Como antes dijimos, la norma expresa: "... Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta...y el **riesgo involucrado**". (punto III. A. 2.3.) y la "...Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, **siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades ...Emitir, en su caso**, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados". (puntos III. A. 2.5.1. y 2.5.1.5. (Énfasis añadido).

No se definen los riesgos inherentes, de control y de detección, así como los demás

¹³ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, edición 2006 en prensa.

riesgos relacionados con la auditoría.¹⁴

6.13. Procedimientos de auditoría vinculados con los riesgos identificados

ISAs:

Consideran necesario que el auditor desarrolle procedimientos de auditoría (naturaleza, oportunidad y alcance), relacionándolos con los riesgos determinados, constituyendo uno de los ejes principales de la auditoría, al incorporar en la auditoría de los estados contables financieros, el concepto de "Administración de riesgos del negocio". Los requerimientos claves son los siguientes:

- . Respuestas generales;
- . Procedimientos de auditoría como respuesta a los riesgos de declaración significativa errónea a nivel de aserción;
- . Evaluación de lo suficiente y apropiada evidencia de auditoría obtenida;
- . Documentación requerida.

Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable bajo, el auditor debe determinar respuestas generales para los riesgos valorados a nivel del estado financiero, y debe diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales para responder a los riesgos valorados a nivel de aserción. Estas respuestas generales pueden incluir enfatizar la necesidad de mantener el escepticismo profesional en la obtención y evaluación de la evidencia de auditoría, asignando personal de mayor experiencia, o de especiales habilidades o usando expertos, proveyendo mayor supervisión o incorporando elementos adicionales en la selección de ulteriores procedimientos de auditoría a ser desempeñados.

Ciertos elementos de la práctica internacional de auditoría se consignan para reforzar la aplicación de dicha Administración de Riesgos: a) Consideración de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría; b) Pruebas de controles; c) Procedimientos sustantivos; d) Adecuación de la presentación y exposición de los estados financieros; y e) Documentación de la administración de los riesgos de auditoría.

RT 7:

No lo considera.

6.14. Consideraciones relativas a entes que utilizan organizaciones de servicio

ISAs:

El auditor debe determinar cómo afecta una organización de servicio a los sistemas de contabilidad y control interno del ente auditado, con el objetivo de efectuar el planeamiento y enfoque de auditoría. Se realizan consideraciones para el auditor de la entidad, y sobre los informes del auditor de la organización de servicio que pueden ser utilizados por el auditor del ente (informe sobre lo adecuado del diseño e informe sobre la adecuación del diseño y efectividad operativa).

RT 7:

No lo considera.

6.15. Evidencia de auditoría, consideraciones adicionales para partidas específicas y confirmaciones externas

ISAs:

Las auditorías tienen ciertos requerimientos de documentación para asuntos específicos; el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente (cantidad) y apropiada (calidad), para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales pueda basar su opinión.

El concepto de "Evidencia de auditoría" se refiere a toda la información usada por el auditor para arribar a conclusiones, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información como evidencia, tales como minutas de reuniones; confirmaciones de terceras partes; informes de analistas; información

¹⁴ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, edición 2006 en prensa.

comparable acerca de competidores (benchmarking); controles manuales; indagaciones; y observaciones.

Para formar su opinión el auditor no examina toda la información que puede existir porque las conclusiones ordinariamente pueden ser obtenidas por pruebas, siendo la evidencia acumulativa por naturaleza, e incluye la evidencia obtenida por los procedimientos de auditoría desarrollados durante el curso normal de la auditoría y puede incluir evidencia obtenida por otros medios, como auditorías previas y los procedimientos de control de calidad para aceptación y continuación de las relaciones con el cliente.

Se destaca el concepto de "Aserción" y la forma como se relaciona con la "Administración de riesgos".

Las primeras son utilizadas por el auditor:

- a) en la valoración de los riesgos identificados considerando las distintas declaraciones potenciales erróneas que pueden acontecer; y
- b) para diseñar los procedimientos de auditoría adecuados.

Las Aserciones usadas por el auditor caen dentro de las siguientes categorías:

- *Clases de transacciones y eventos por el período bajo auditoría* (ocurrencia; integridad; exactitud; corte; y clasificación);
- *Cuentas (saldos) del balance por el cierre del ejercicio* (existencia; derechos y obligaciones; integridad; y valuación y asignación);
- *Presentación y revelación* (ocurrencia y derechos y obligaciones; integridad; clasificación y comprensibilidad; y exactitud y valuación).

La norma describe los *Procedimientos de auditoría* para obtener evidencia de auditoría y los clasifica de la siguiente manera:

- . *Inspección de registros o documentos;*
- . *Inspección de activos tangibles;*
- . *Observación;*
- . *Indagación;*
- . *Confirmación;*
- . *Volver a calcular;*
- . *Volver a desempeñar;*
- . *Procedimientos analíticos*

Normas específicas tratan la Evidencia de auditoría para partidas específicas y para Confirmaciones externas del auditor como medio de obtener tales evidencias (entre otros, relación entre el procedimiento de confirmación externa y la evaluación del riesgo inherente y de control; uso de confirmaciones positivas o negativas; requerimientos de la gerencia; características de la persona que responde; el proceso de confirmación externa; la evaluación de los resultados; y la confirmación externa en una fecha interina). El auditor debe determinar si el empleo de confirmaciones externas es necesario para obtener evidencia de auditoría con relación a ciertas afirmaciones de los estados financieros.

RT 7:

Habla sintéticamente de reunir elementos de juicio válidos y suficientes, señalando procedimientos de auditoría, y la evaluación de la evidencia (punto III.B. 2.5. y 2.7.). Específicamente menciona, entre otros procedimientos: "...Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales)."(punto III.B.2.5.5.).

Con respecto a las Afirmaciones expresa: "Identificar el objeto del examen (los estados contables, las *afirmaciones* que los constituyen- existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición, o lo que debieran contener). (punto III.B.2.2.)

6.16.Trabajos iniciales-Balances de apertura

ISAs:

Aclara que en los trabajos iniciales, el auditor debe obtener evidencia sobre que los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas; los saldos del cierre anterior han

sido pasados correctamente al ejercicio actual; y las políticas contables son aplicadas en forma consistente o en su caso, los cambios han sido contabilizados en forma razonable. Menciona los procedimientos de auditoría, y las conclusiones de auditoría y su incidencia en el informe del auditor, pudiendo corresponder una opinión calificada, o una abstención de opinión, en el supuesto que el auditor no pudiera obtener evidencia suficiente y apropiada sobre los saldos de apertura.

RT 7:

No lo menciona.

6.17.Procedimientos analíticos

ISAs:

Se establecen normas y lineamientos sobre la aplicación de los procedimientos analíticos "...significa el análisis de índices y tendencias significativas, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información pertinente o que se desvían de las cantidades pronosticadas", en las etapas de planeamiento, ejecución y revisión global de la auditoría. Se instruye sobre la naturaleza y objetivo de los procedimientos analíticos; los procedimientos en el planeamiento de la auditoría, como procedimientos sustantivos y en la etapa final de la auditoría, así como el grado de confiabilidad de los mismos y la investigación de partidas inusuales.

RT 7:

Sólo cuando habla de reunir elementos de juicio, menciona las revisiones conceptuales; comprobación de la información relacionada y comprobaciones globales de razonabilidad (puntos. III.B. 2.5.7.- 2.5.8.- 2.5.9.); y la revisión conceptual de los estados contables; la revisión comparativa de los estados contables; las comprobaciones globales de razonabilidad, (por ejemplo el análisis de las razones y tendencias e investigación de las fluctuaciones de significación) (puntos III. B. 3.5.3.-3.5.5.-3.5.6.).

6.18.Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas

ISAs:

Tratan del uso de procedimientos de muestreo en la auditoría (enfoque estadístico o no estadístico) y otros medios de selección de partidas para reunir evidencia. El "muestreo en la auditoría (muestreo) implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones, de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección". El "error significa tanto desviaciones de control, cuando se realizan pruebas de control, o información errónea, cuando se aplican procedimientos sustantivos". "El riesgo en el muestreo, surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra, pueda ser diferente de la conclusión lograda si todo el universo se sometiera al mismo procedimiento de auditoría". Se aclaran los tipos de riesgo de muestreo; el riesgo no proveniente de la muestra; la unidad de muestreo; el muestreo estadístico; la estratificación; el error tolerable; la evidencia de auditoría; consideraciones del riesgo al obtener la evidencia; los procedimientos para obtener evidencia; la selección de partidas; los enfoques de muestreo estadístico y muestreo no estadístico; el diseño, tamaño y selección de la muestra; la aplicación de procedimientos de auditoría; la naturaleza, causa y proyección de errores; la evaluación de los resultados de la muestra, y en anexos hay ejemplos de los factores que influyen al tamaño de la muestra para pruebas de control; para procedimientos sustantivos; y métodos de selección de muestras.

RT 7:

Dice que "...En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos". (punto III. B. 2.5., último párrafo)

6.19.Auditoría de estimaciones contables ¹⁵

¹⁵ Armando Miguel Casal, Las auditorías de estimaciones contables, Enfoques. Contabilidad y Administración, Ed. La Ley, enero 2005.

ISAs:

Expresan que el auditor debe obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto de las estimaciones contables "...quiere decir una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición".

Son ejemplos de las mismas:

- . Para reducir inventario y cuentas por cobrar a su valor de realización estimado;
- . Para asignar el costo de activos fijos sobre sus vidas útiles estimadas;
- . Ingresos acumulados;
- . Impuestos diferidos;
- . Para una pérdida por un tema legal;
- . Pérdidas sobre contratos de construcción en ejecución;
- . Para cumplir con reclamos de garantías".

Se mencionan: la naturaleza de las estimaciones contables; los procedimientos de auditoría; la revisión y prueba del proceso utilizado por la Administración; el uso de una estimación independiente; la revisión de hechos posteriores; y la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados.

RT 7:

No lo menciona.

6.20.Auditoría de valores razonables

ISAs:

Una norma internacional específica, establece estándares y provee guías sobre la auditoría de valores razonables (valores realizables o valores de mercado), en lo referente a su medición y exposición en los estados contables financieros.

El "valor razonable" es el precio más probable que se puede obtener en el mercado a la fecha del balance; todos los cambios en dicho valor se reconocen en el estado de resultados. Cabe citar que por la NIC 40- Investment Property (Propiedades de Inversión), por primera vez, se ha introducido este modelo para activos no financieros, si bien existen reservas doctrinarias significativas, tanto desde el punto de vista teórico como práctico.

RT 7:

No lo contiene

6.21.Partes relacionadas

ISAs:

Se proporcionan lineamientos sobre las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría con respecto a las partes relacionadas, debiendo el profesional independiente revisar la información proporcionada por la dirección y administración, obteniendo evidencia de auditoría sobre su registración y exposición adecuada. Se debe obtener de la gerencia una representación escrita sobre la integridad de la información y la razonabilidad de las revelaciones en los estados financieros.

RT 7:

No lo menciona.

6.22.Hechos posteriores

ISAs:

Aclaran que el auditor tiene que considerar el efecto de hechos posteriores ("...aquellos que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del ejercicio; aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron subsecuentemente al final del período", sobre los estados financieros y sobre su informe de auditoría. Consideran tres momentos: a) hechos que ocurren hasta la fecha del informe del auditor; b) hechos descubiertos después de la fecha del informe del auditor, pero antes de que se emitan los estados financieros; c) hechos descubiertos después de que los estados financieros han sido emitidos.

RT 7:

Dice que "...Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos" (punto III.B. 2.5. anteúltimo párrafo).

Se establece un solo momento: **"...La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen..."**(punto III.C. 33.). (Énfasis añadido).

6.23.Negocio en marcha

ISAs:

El auditor debe considerar, en el planeamiento; ejecución de los procedimientos de auditoría; y evaluación de los resultados, la viabilidad del supuesto de "negocio en marcha", que está subyacente en la preparación y emisión de los estados financieros, así como el riesgo de que tal supuesto pueda no ser adecuado. Se dan indicadores financieros; operativos y otros indicadores; la evidencia de auditoría; las conclusiones y los informes de auditoría (supuesto de negocio en marcha considerado apropiado; supuesto de negocio en marcha no resuelto; supuesto de negocio en marcha considerado inapropiado). Bajo el supuesto de negocio en marcha se considera ordinariamente que una entidad continúa en los negocios por el futuro predecible, sin tener la intención ni la necesidad de liquidación o disolución anticipada.

RT 7:

No lo menciona.

6.24.Representaciones de la Administración. Comunicaciones de temas de auditoría a aquellos cargos relacionados con el gobierno de una entidad.

ISAs:

Dicen que el auditor debe obtener evidencia de que la Administración reconoce su responsabilidad por la presentación en forma razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia pertinente, y que ha aprobado los mismos, debiendo obtener representaciones por escrito sobre asuntos significativos cuando no pueda esperarse que exista otra suficiente evidencia adecuada de auditoría. Se ilustra sobre la documentación de las representaciones de la gerencia; la acción si niega darlas (limitación en el alcance con opinión calificada o una abstención de opinión); y en un anexo se da un ejemplo de una carta de representación.

La representación puede también tomar la forma de una carta del auditor explicando su comprensión de las representaciones de la Administración, con debido acuse de recibo y confirmada por esta última.

Con respecto al segundo tema, una norma específica trata de las comunicaciones del auditor de estados financieros con las partes que gobiernan una entidad.

RT 7:

Cuando se detallan los pasos para obtener elementos de juicio, expresa que: "...Obtención de una *confirmación escrita de la dirección del ente* de las explicaciones e informaciones suministradas". (punto III. B. 2.5.12.).

Con relación al segundo punto, norma solamente sobre "El informe sobre el *funcionamiento de los controles de los sistemas examinados*, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo siguiente:

1. El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoría de los estados contables (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo principal), o bien si se originó en un estudio especial sobre los sistemas examinados..." (punto III.C.41.).

6.25.Utilización del trabajo de otros

ISAs:

Indican los lineamientos vinculados con: a) Uso del trabajo de otro auditor; b) Consideración del trabajo de Auditoría Interna; c) Uso del trabajo de un experto.

En todos los casos, el auditor debe obtener evidencia apropiada y suficiente de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría de estados financieros.

Cabe aclarar que en el caso de uso del trabajo de otro auditor, existe la alternativa de la división de responsabilidad: "...los reglamentos locales de algunos países permiten al auditor principal basar su opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como un todo, únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes. **Cuando el auditor principal lo hace así, el informe del auditor principal debería declarar este hecho claramente y debería indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor...**"

RT 7:

Menciona solamente al hablar del alcance del trabajo de auditoría que: "Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría...Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, señalando lo siguiente:...

3. Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). **Esta limitación al alcance será optativa.** Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen." (punto III.C.11.3.) (Énfasis añadido).¹⁶

6.26. El informe del auditor sobre los estados contables financieros. Estados contables financieros comparativos. Otra información en documentos que contienen estados contables financieros auditados¹⁷

ISAs:

Tratan la forma y contenido del informe del auditor independiente como resultado de la auditoría de los estados financieros de una entidad, incluyendo sus elementos básicos; los tipos de opiniones (sin salvedades; párrafos con énfasis en un asunto sin calificar la opinión; con salvedades por problemas en la aplicación de las normas contables pertinentes o limitación en el alcance del trabajo; abstención de opinión; y opinión adversa).

Existen nuevos cambios en el informe breve de auditoría en lo referente a los siguientes puntos:

- *Descripción de la responsabilidad de la gerencia:* Se describe la responsabilidad de la gerencia por la preparación y razonable presentación de los estados contables financieros. Esta responsabilidad incluye:

- a) el mantenimiento de los controles internos pertinentes para la confección de los estados mencionados, a los efectos de que se hallen libres de representación errónea significativa, motivada por fraude o error;
- b) seleccionar y aplicar apropiadas políticas contables que sean consistentes con el marco conceptual para información financiera aplicado; y c) hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

- *Descripción de la responsabilidad del auditor:* Se describe la responsabilidad del auditor (consistente en expresar una opinión sobre los estados contables financieros, basada en la auditoría), y el alcance de la auditoría, que incluye:

- a) una referencia a las normas de auditoría aplicadas, explicando que estos estándares requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría para obtener una razonable, pero no absoluta seguridad, de que los estados contables financieros estén libres de

¹⁶ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

¹⁷ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

- representación errónea significativa, con motivo de fraude o error; y
- b) una descripción del trabajo desarrollado por el auditor en una auditoría, describiendo que:
- 1) una auditoría incluye desarrollar procedimientos para obtener evidencia de auditoría acerca de las cifras y exposiciones en los citados estados básicos; 2) los procedimientos de auditoría seleccionados dependen de la evaluación del auditor del riesgo de declaración errónea significativa en los estados citados y que para la realización de dicha evaluación del riesgo, el auditor considera los controles internos pertinentes de la entidad para su preparación como una base para determinar los procedimientos de auditoría que son aplicables a las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno; y 3) una auditoría también incluye la evaluación de lo apropiado de las políticas contables usadas, la razonabilidad de las estimaciones contables significativas hechas por la gerencia, así como evaluar la presentación general de los estados contables financieros y sus exposiciones.

Además, se consideran guías relacionadas con la responsabilidad del auditor por la información comparativa presentada por el ente, así como sobre la información complementaria financiera o no financiera que se incluya como parte de la información financiera auditada:

“...Ejemplos de otra información incluyen un informe de la Administración o el Directorio sobre operaciones, resúmenes o puntos sobresalientes financieros, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombres de funcionarios y directores, y datos trimestrales seleccionados”.

“Si se necesita una corrección de la otra información y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia de importancia relativa o tomando otras acciones”. (Énfasis añadido)

También, la norma trata en detalle las situaciones que pueden presentarse con respecto a negocio en marcha:

- (a) supuesto de negocio en marcha apropiado;
- (b) supuesto de negocio en marcha apropiado pero existe una incertidumbre significativa; y
- (c) supuesto inapropiado de negocio en marcha.

Existen diferencias con las normas locales en lo referente al párrafo de énfasis (asuntos que no afectan la opinión del auditor: ejemplos de problema de empresa en marcha; otros problemas cuya resolución depende de eventos futuros) y la no posibilidad de emitir una opinión parcial, en el marco de la auditoría de estados contables financieros.

En lo que respecta a la fecha del informe (dictamen), “...Ya que la responsabilidad del auditor es dictaminar sobre los estados financieros según fueron preparados y presentados por la Administración, **el auditor no deberá fecharlo antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la Administración.**” (Énfasis añadido)

RT 7:

Entre las salvedades indeterminadas que "son aquéllas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados", se incluye:

“...a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable” (punto III.C. 21.) y ...

“El auditor se debe abstener de emitir su opinión...Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada” (punto III. C. 27.).

No incluye modelos sugeridos, ni la problemática de los estados contables financieros comparativos. (3)

Al referirse al Informe Extenso: “...los datos (adicionales) que se adjuntan a los estados contables básicos (incluyendo su información complementaria) se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados básicos” (punto III.C. 37.2).¹⁸

¹⁸ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, “Informes de auditoría y servicios relacionados”, tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

Considera posible la emisión de una opinión parcial, cuando el auditor hubiese emitido un informe adverso o una abstención de opinión sobre los estados contables en su conjunto (puntos III.C.30. y 31.).

Como ya citamos, la fecha de emisión del informe corresponde al día, mes y año en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en las oficinas del ente auditado (punto III.C.33.)

6.27.El informe del auditor sobre trabajos especiales ¹⁹

ISAs:

En áreas especializadas se tratan: a) auditorías de estados financieros preparados sobre bases contables diferentes a las ISAs o a las normas contables nacionales (distintos a un juego completo de estados contables financieros para propósitos generales); b) auditorías de componentes de los estados contables financieros; c) auditorías sobre cumplimiento de acuerdos contractuales; y d) auditorías sobre estados contables financieros condensados.

RT 7:

Considera las Investigaciones especiales y los Informes especiales resultantes, debiéndose tener en cuenta sus finalidades específicas, haciendo referencia a las etapas del proceso de formación del juicio del auditor, detalladas para la auditoría de estados contables. (puntos III.B.5. y III.C.44.).

No se proporcionan ejemplos o modelos. ²⁰

6.28.El examen de información prospectiva ²¹

ISAEs:

Aclaran que el auditor debe obtener evidencia sobre la razonabilidad de las estimaciones de la Administración; su preparación adecuada sobre la base de los supuestos; su presentación razonable, incluyendo los supuestos significativos; y la base consistente con los estados financieros históricos, usando normas contables adecuadas. Se citan aspectos sobre: la seguridad del auditor con respecto a la información financiera prospectiva; la aceptación del trabajo; el conocimiento del negocio; el período cubierto; los procedimientos del examen; la presentación y revelación; y el correspondiente informe de auditoría.

En lo que hace a la seguridad del auditor respecto de la información financiera prospectiva: "...dados los tipos de evidencia disponibles al evaluar los supuestos sobre los que se basa la información financiera prospectiva, puede ser difícil para el auditor obtener un nivel de satisfacción suficiente para proporcionar una expresión positiva de opinión de que los supuestos están libres de representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, en esta ISA, cuando dictamine sobre la razonabilidad de los supuestos de la Administración, el auditor proporciona sólo un nivel moderado de seguridad. **Sin embargo, cuando a juicio del auditor se ha obtenido un nivel adecuado de satisfacción, el mismo no está impedido de expresar certeza positiva respecto de los supuestos.**" (Énfasis añadido)

RT 7:

No lo menciona.

6.29.Revisión de estados contables financieros ²²

ISREs:

Se establecen los lineamientos para un trabajo independiente para revisar información financiera u otra información, **intermedia o anual**. El objetivo de una revisión de estados financieros, sobre la base de procedimientos limitados con respecto a una auditoría, es permitir al auditor informar si algo ha surgido a su atención que le haga pensar que dichos estados no

¹⁹ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

²⁰ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

²¹ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

²² Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

están preparados y presentados, respecto de todo lo significativo, conforme con un marco conceptual para informes financieros identificado (sensor). Se citan los principios generales de un compromiso de revisión; el alcance de la misma; la seguridad razonable; los términos del trabajo; el planeamiento; el trabajo desempeñado por otros; la documentación; los procedimientos y evidencia; las conclusiones y el informe, anexando un ejemplo de una carta compromiso; procedimientos ilustrativos detallados; y ejemplos de informes.

RT 7:

Considera el trabajo de revisión limitada de estados contables **de períodos intermedios** (punto III.B.3.), así como el informe correspondiente (punto III.C.39).

No está contemplado un compromiso de revisión limitada de estados contables financieros de cierre de ejercicio o anuales (Énfasis añadido).

No existen modelos de informes de revisión.²³

6.30.Procedimientos convenidos respecto a información financiera²⁴

ISRSs:

El objetivo de un trabajo con procedimientos convenidos consiste en que el auditor desarrolle procedimientos de una naturaleza de auditoría, convenidos con el ente y terceras partes, informando sobre los resultados. Se consideran los principios generales de un trabajo con procedimientos acordados; la definición de los términos del trabajo; el planeamiento; la documentación; los procedimientos y evidencia; los informes, anexando ejemplos de carta compromiso y de un informe de resultados de hechos en conexión con cuentas por pagar. **No se exige como principio general la condición de independencia.**

RT 7:

No lo considera

6.31.Compilaciones de información financiera²⁵

ISRSs:

La norma trata el trabajo y el informe para compilar información financiera, es decir reunir, clasificar y resumir la misma. Explica los principios generales de un trabajo de compilación; la definición de los términos del trabajo; el planeamiento; la documentación; los procedimientos; la responsabilidad de la Administración; y los informes, brindando en apéndices ejemplos de carta compromiso y de informes de compilación. **Cabe aclarar que no se exige la condición básica de independencia.**

RT 7:

No lo considera.

Toma en cuenta el trabajo de Certificación, estableciendo como condición básica la independencia: "Para emitir una certificación, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquélla incluya." (punto III.B.4.). "La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador Público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica." (punto II.C.42.).

No existen modelos de informes de certificaciones.²⁶

6.32.Independencia

ISAs:

²³ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

²⁴ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

²⁵ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

²⁶ Mario Wainstein y Armando Miguel Casal, "Informes de auditoría y servicios relacionados", tercera edición, Ed. Errepar, setiembre 2006 en prensa.

Entre los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor, se encuentra, en primer término, la independencia.

El Comité de Ética (The Ethics Committee) de IFAC desarrolló el Código de Ética para los Contadores Profesionales en la Práctica Pública (Code of Ethics for Professional Accountants in Public Practice): trata la Independencia para los Compromisos de Seguridad (Independence for Assurance Engagements), en la Sección 8, parte B, puntos 8.1. a 8.211., lo que da idea de la amplitud de los temas relacionados contemplados.

RT 7:

La condición básica para el ejercicio de la auditoría es la independencia: "El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoría" (punto II.A.1.) y "El contador público...debe tener independencia en relación al ente al que se refiere la información contable" (Punto III.A.1.).

Se mencionan casos taxativos de Falta de Independencia: "El auditor no es independiente en los siguientes casos", y que admiten prueba en contrario. Además, se tratan la *Vinculación Económica* (entes económicamente vinculados a aquéllos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnan determinadas características), así como el *Alcance de las Incompatibilidades*. (Puntos III.A.2., 3. y 4.)

Cabe destacar que: "...no se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría" (Punto III.A.2.1.). Por su trascendencia, este caso debería ser cuidadosamente revisado.

Aplican también los códigos de ética (CE), emitidos por la profesión organizada de ciencias económicas, por ejemplo: 1) el art. 25 del CE del CPCECABA de 1980 (Res. C.533/80, modificada por su Res. C.201/95); 2) arts. 39,40, y 43 del código de ética unificado propuesto por la FACPCE en 2000 y adoptado por diversos CPCE del país.²⁷

Además, existen criterios de independencia establecidos en las normas de ciertos organismos de control, por ejemplo: a) Comisión Nacional de Valores (CNV); b) Banco Central de la República Argentina (BCRA); c) Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN).

6.33.Declaraciones Internacionales de Práctica de Auditoría

IAPSs:

Se publican declaraciones para dar ayuda práctica a los auditores externos independientes, y además, en algunos casos, a auditores internos y personal de control, sobre temas de trascendencia, tales como: consideraciones especiales para la auditoría de pequeños negocios; la consideración de temas ambientales en la auditoría de los estados financieros; auditoría de instrumentos financieros derivados; efectos del comercio electrónico sobre la auditoría de los estados financieros; e informes del auditor sobre cumplimiento con las normas internacionales de contabilidad.

Dichos temas, en su mayor parte, no están tratados por nuestra profesión local. La FACPCE comenzó a emitir interpretaciones sobre normas de contabilidad y auditoría. Nos referimos a las Interpretaciones 1, 2, 3 y 4, todas referentes a normas de contabilidad, según la situación vigente a diciembre 2005.

7. Referencias bibliográficas

1. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005 Edition.
2. Normas de Auditoría- Resolución Técnica Nro. 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), setiembre 1985.
3. Wainstein, M. y Casal, A.M. (2006) **Informes de auditoría y servicios relacionados**, tercera edición, Ed. Errepar,
1. Wainstein, M. y Casal, A.M. (1993) "La armonización de las normas de auditoría en el Mercosur, 9º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Mendoza, octubre 1992, publicado en La Información, Ed. Cangallo.

²⁷ Armando Miguel Casal, Las normas éticas que rigen las profesiones en ciencias económicas, Enfoques. Contabilidad y Administración, Ed. La Ley, enero y febrero 2002.

1. Wainstein, M. y Casal, A.M. (2000) "Normas de auditoría nacionales e internacionales", Desarrollo & Gestión, Ed. Errepar.
2. Casal, A.M. (2002) artículos en: *Enfoques, Contabilidad y Administración*, Ed. La Ley "Las normas éticas que rigen las profesionales en ciencias económicas", enero y febrero.
3. Casal, A.M. (2003) artículos en: *Enfoques, Contabilidad y Administración*, Ed. La Ley "Las normas de auditoría hacia una cultura de auditoría mundial", noviembre. "La práctica internacional de auditoría y sus diferencias con la práctica local", diciembre.
4. Casal, A.M. (2004) artículos en: *Enfoques, Contabilidad y Administración*, Ed. La Ley "La profesión contable hacia la nueva visión de la auditoría", febrero. "La auditoría de empresas más pequeñas y el marco normativo internacional", mayo. "La auditoría de las PyMEs. Características, control interno y normas aplicables", julio. "La auditoría de las PyMEs. El enfoque de auditoría sistémico en base al modelo de riesgo", agosto. "La práctica profesional de auditoría interna. Las normas de auditoría interna y el código de ética del Instituto de Auditores Internos", octubre.
5. Casal, A.M. (2005) artículos en: *Enfoques, Contabilidad y Administración*, "Administración de riesgos empresarios", enero. "Las auditorías de estimaciones contables" enero. "El riesgo profesional", marzo. "Normas de auditoría gubernamentales", mayo; "Diligencia debida (due diligence)", agosto; "Compilación de información financiera", setiembre, "El riesgo de fraude en los negocios", febrero; "Presentación de los informes de auditoría. Nuevos cambios en el informe breve de auditoría. El informe a la gerencia", marzo; "Compromisos sobre revisión de estados contables financieros", abril. "El marco conceptual internacional para los compromisos de aseguramiento", mayo. "Los compromisos sobre información financiera prospectiva", junio. "Compromisos para desempeñar procedimientos acordados respecto de información financiera", julio. "Las nuevas normas internacionales sobre los compromisos de aseguramiento, agosto. "El buen gobierno corporativo y los códigos de buena conducta", setiembre.
6. Casal, A.M. (2006) artículos en: *Enfoques, Contabilidad y Administración*, "Informes de auditoría de información financiera con propósitos especiales, febrero. "El supuesto de empresa en marcha en la auditoría de estados contables financieros, marzo. "El fraude en la auditoría de estados contables financieros", abril. "El informe del auditor sobre estados comparativos", mayo. "La utilización del trabajo de otro auditor, la auditoría interna, y un experto en la auditoría financiera", en prensa. "Evidencia efectiva de auditoría", en prensa. "Documentación de la auditoría financiera", en prensa.

8. Anexo

Se proporciona un cuadro resumen

ANEXO		
Principales Diferencias entre las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Aseguramiento y Servicio y las Normas Argentinas de Auditoría contenidas en la Resolución Técnica N° 7		
A continuación se detallan los temas considerados significativas o principales que representan diferencias tomando en cuenta la situación normativa al momento actual (diciembre 2005)		
TEMA - DIFERENCIA	NORMAS INTERNACIONALES	NORMAS NACIONALES
Marco conceptual	Contienen un marco conceptual amplio y actualizado, definiendo claramente incumbencias de los profesionales de ciencias – Contadores Públicos	Figura sólo el marco de desarrollo de la auditoría externa de información contable, a cargo del contador público. No limita las incumbencias profesionales (Normas de auditoría en general, punto II.A.). Por sus "Considerandos" y su antecedente RT 3, se puede interpretar que estas últimas aplican también al auditor interno, aunque sus normas son emitidas por el IAIA
Glosario de términos	Presenta un glosario amplio (unos 220 términos)	No contiene glosario de términos.
Marco de referencia	Incluye el marco de referencia para auditoría, revisión, aseguramiento y servicios relacionados; niveles de seguridad,; asociación del auditor con información financiera y no financiera, y la perspectiva del Sector Público.	No incluye los Servicios de Aseguramiento; los Procedimientos convenidos, ni las Compilaciones. La revisión, la llama limitada y aplicable a estados contables financieros intermedios. Tampoco considera la perspectiva del Sector Público. No define expresamente niveles de seguridad.
Objetivos y principios generales de una auditoría	Señala especialmente los principios éticos contenidos en el Código de Ética; otros principios generales de una auditoría y define el objetivo básico de la auditoría de los estados contables financieros.	No menciona dichos principios. La auditoría externa de los estados contables financieros no está conceptualizada
Términos de referencia del trabajo de auditoría	Brinda los lineamientos sobre el acuerdo de los términos del trabajo profesional, definiendo el contenido principal de las cartas compromiso de auditoría, entre otros.	No lo menciona
Control de calidad para el trabajo profesional	Ofrece una orientación sobre las políticas y procedimientos de una firma de auditoría vinculadas con el trabajo en general, así como los procedimientos respecto de la labor delegada a colaboradores.	No lo menciona
Fraude	El auditor debe considerar el riesgo de representaciones erróneas significativas en los estados financieros, provenientes de fraude (actos intencionales)	No trata el tema; sólo consigna en el punto III.B.2.3. que se debe: "...Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado..." .
Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados contables financieros	El auditor debe reconocer que el incumplimiento por parte de un ente con leyes y reglamentos puede afectar significativamente a los estados contables financieros, definiendo el término incumplimiento	No lo menciona.
Planeamiento	Existen normas específicas sobre el particular: en la auditoría se debe desarrollar y documentar un plan global y detallado de auditoría, señalando los puntos principales a considerar. El profesional "...debe desarrollar y documentar un programa de auditoría que contenga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global".	En el punto III.B.2.4. expresa que "...Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito, y dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados".
	Se incluye la especificación y ampliación del entendimiento que debe lograr el auditor, acerca del ente cuyos estados contables financieros son	En el punto III.B.2.1., solamente menciona que se debe: "...Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus

<p>Entendimiento del ente y su entorno</p>	<p>auditados y su ambiente interno y externo. Los requerimientos comprenden: 1) Los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, 2) Los aspectos específicos de la entidad y su contexto, y componentes de su control interno, para identificar y valorar los riesgos de declaraciones erróneas significativas; y 3) La identificación y valoración de los riesgos y niveles de afirmaciones.</p>	<p>operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades”.</p>
<p>Importancia relativa de la auditoría</p>	<p>Expresan que el auditor debe considerar la importancia relativa cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos y evalúa el posible efecto de representaciones erróneas. Señala la relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría.</p>	<p>Sólo establece que el auditor debe evaluar la significación de lo que se debe examinar.</p>
<p>Valoración de los riesgos en todos los compromisos de auditoría</p>	<p>Se especifica que el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de declaraciones erróneas significativas a nivel de los estados contables financieros, y a nivel de aserciones para las clases de transacciones, cuentas del balance y revelaciones. A tal fin, el auditor independiente debe:</p> <p>1) Identificar los riesgos, a través del proceso de obtener el conocimiento del ente y su entorno, incluyendo los controles internos que se relacionan con los riesgos; 2) Relacionar los riesgos identificados que puedan llevar a errores a nivel de aserciones; 3) Considerar si los riesgos son de una magnitud que podrían ocasionar una declaración equivocada en los estados auditados; y 4) Verificar la probabilidad de que los riesgos podrían resultar en una declaración errónea significativa.</p>	<p>Solamente, el punto III.A.2.3. establece que se debe “...Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta...y el riesgo involucrado”; y el punto III.A.2.5.1. la “...Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades...”.</p>
<p>Consideraciones relativas a los entes que utilizan organizaciones de servicios</p>	<p>El auditor debe determinar cómo afecta una organización de servicios a los sistemas de contabilidad y control interno del ente auditado, con el objetivo de efectuar el planeamiento y enfoque de auditoría.</p>	<p>No lo considera</p>
<p>Evidencia de auditoría, consideraciones adicionales para partidas específicas y confirmaciones externas. Documentación de la auditoría</p>	<p>Las auditorías tienen ciertos requerimientos de documentación para asuntos generales y específicos; el auditor debe obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales pueda basar su opinión. Se describen los procedimientos de auditoría para obtener evidencia, y se clasifican como: a) Inspección de registros o documentos; b) Inspección de activos tangibles; c) Observación; d) Indagación; e) Confirmación; f) Recálculos; g) Redesempeño; y h) Procedimientos analíticos. Una norma específica trata las confirmaciones externas.</p> <p>La documentación de la auditoría financiera significa los registros de los procedimientos de auditoría desarrollados (incluyendo el planeamiento de la auditoría); la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones alcanzadas por el auditor externo, aunque generalmente son denominados “Papeles de trabajo”, si bien pueden utilizarse formas electrónicas u otros medios, combinadas con formas en papel. Una norma específica trata esta problemática, la cual contiene un amplio desarrollo, y hace referencia a requerimientos de documentación contenidos en otras 11 (once) normas internacionales (Términos de los compromisos de auditoría; Control de calidad para las auditorías de información financiera histórica; La responsabilidad del auditor para considerar el fraude en una auditoría de estados financieros; Consideración de leyes y regulaciones; Comunicación de cuestiones de auditoría con aquellos cargos con gobierno; Planeamiento de una auditoría de estados</p>	<p>Sintéticamente determina que se deben reunir elementos de juicio válidos y suficientes, señalando procedimientos de auditoría, y la evaluación de la evidencia (punto III.B. 2.5. y 2.7.). Menciona la “...Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).” (punto III.B.2.5.5.)</p> <p>Las normas profesionales argentinas solamente enumeran, en forma sencilla, el contenido y plazo de conservación de los papeles de trabajo (Normas de Auditoría en General, Segunda parte, Capítulo II. Puntos B. 2. y 3.; y en las Normas sobre Auditoría Externa de Información Contable, Segunda parte, Capítulo III. Puntos B. 6., 7., y 8.)</p>

	<p>financieros; Entendimiento de la entidad y su entorno y valoración de los riesgos de declaración errónea significativa; Los procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos valorados; Confirmaciones externas; Representaciones de la gerencia; y Utilización del trabajo de otro auditor).</p>	
Trabajos iniciales de apertura	<p>Cita los procedimientos de auditoría y las conclusiones de auditoría y su incidencia en el informe del auditor</p>	<p>No trata el tema.</p>
Procedimientos analíticos	<p>Establecen las normas y lineamientos sobre la aplicación de los procedimientos analíticos, diciendo que el auditor debe aplicarlos en las etapas de planeamiento, de control global de la auditoría, y en otras etapas.</p> <p>Los define diciendo que "significa el análisis de índices y tendencias significativos, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información pertinente o que se desvían de las cantidades pronosticadas."</p>	<p>Sólo menciona cuando habla de reunir elementos de juicio, las revisiones conceptuales; comprobación de la información relacionada y comprobaciones globales de razonabilidad (puntos III.B. 2.5.7.- 2.5.8.- 2.5.9.); la revisión conceptual de los estados contables; la revisión comparativa de los estados contables; las comprobaciones globales de razonabilidad, (por ejemplo el análisis de las razones y tendencias e investigación de las fluctuaciones de significación) (puntos III. B. 3.5.3.-3.5.5.-3.5.6.).</p>
Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas	<p>Brinda normas que tratan del uso de procedimientos de muestreo en la auditoría.</p> <p>Aclara que cuando el auditor utilice métodos de muestreo – estadísticos o no estadísticos – debería diseñar y seleccionar una muestra de auditoría, desempeñar procedimientos de auditoría a partir de ello, y evaluar los resultados de la muestra para proveer una suficiente y apropiada evidencia de auditoría.</p>	<p>Sólo se menciona que "...En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos". (punto III. B. 2.5., último párrafo).</p>
Auditoría de estimaciones contables	<p>Existen normas que expresan que el auditor debe obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto de las estimaciones contables y plantean los lineamientos para su obtención.</p>	<p>No lo considera.</p>
Auditoría de valores razonables	<p>Una norma internacional específica, establece estándares y provee guías sobre la auditoría de valores razonables (valores de mercado).</p>	<p>No lo considera.</p>
Partes relacionadas	<p>Se proporcionan lineamientos sobre las responsabilidades del auditor y los procedimientos de auditoría con respecto a las partes relacionadas</p>	<p>No lo considera.</p>
Hechos posteriores	<p>El auditor deberá considerar el efecto de los hechos posteriores sobre los estados contables financieros y sobre su informe de auditoría. Las normas consideran tres momentos: a) hechos que ocurren hasta la fecha del informe del auditor; b) hechos descubiertos después de la fecha del informe del auditor, pero antes de que se emitan los estados contables financieros; c) hechos descubiertos después de que los estados mencionados han sido emitidos.</p>	<p>No brinda normas detalladas sobre hechos posteriores.</p> <p>En el punto III.B.2.5. define los "...hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos".</p> <p>Se establece un solo momento: "...La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquélla en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen...". Punto III.C.33.</p>
Negocio en marcha	<p>Define el concepto de negocio en marcha. Bajo este supuesto se considera ordinariamente que una entidad continúa en los negocios por el futuro predecible, sin tener la intención ni la necesidad de liquidación, para dejar de efectuar negocios o de buscar protección respecto de sus acreedores.</p>	<p>No lo menciona.</p>

<p>Representaciones de la administración</p>	<p>Las normas establecen que el auditor debe obtener evidencia de que la Administración reconoce su responsabilidad por la presentación en forma razonable de los estados contables financieros y que ha aprobado los mismos, debiéndose obtener representaciones por escrito, que también puede tomar la forma de una carta del auditor.</p>	<p>solamente expresa que: “...Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas”. (punto III. B. 2.5.12.).</p>
<p>Comunicaciones de temas de auditoría a aquellos cargos relacionados con el gobierno de una entidad</p>	<p>Una norma específica trata las comunicaciones de temas de auditoría con el gobierno de la entidad.</p>	<p>No trata el tema vinculado con las comunicaciones con el gobierno de la entidad. Solamente norma sobre “El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados...” (punto III.C.41.)</p>
<p>Utilización del trabajo de otros</p>	<p>Las ISAs indican los lineamientos vinculados con: a) Uso del trabajo de otro auditor; b) Consideración del trabajo de Auditoría Interna; y c) Uso del trabajo de un experto. En el caso de uso del trabajo de otro auditor, existe como alternativa, la posibilidad de la división de responsabilidad</p>	<p>El punto III.C.11.3. se menciona una opción a la limitación de alcance, cuando parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea de otro auditor. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen”.</p>
<p>El informe del auditor sobre estados financieros; estados comparativos; y otra información en documentos que contienen estados financieros auditados</p>	<p>Tratan la forma y contenido del informe del auditor independiente como resultado de la auditoría de los estados contables financieros de una entidad, incluyendo sus elementos básicos y los tipos de opiniones. Existen nuevos cambios en el informe breve de auditoría, en lo referente al contenido de la responsabilidad de la gerencia y a la responsabilidad del auditor. No se considera la opinión parcial en el marco de la auditoría de los estados contables financieros, ni la salvedad por causa de incertidumbre, excepto la abstención de opinión por un problema muy significativo de empresa en marcha. Se brindan modelos de informes. El auditor no debe fechar el informe antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la Administración.</p>	<p>Trata los tipos de informes, su contenido y los tipos de opinión en la auditoría externa de estados contables. No incluye modelos sugeridos, ni la problemática de los comparativos. Tampoco las diferentes situaciones que pueden afectar al “negocio en marcha”. La fecha del informe corresponde a la fecha en que se hubiera concluido el trabajo</p>
<p>Informe del auditor sobre trabajos especiales</p>	<p>En áreas especializadas se tratan las auditorías especiales vinculadas con: a) Estados contables financieros no preparados con propósitos generales o no conformes a las IAS/IFRS o normas contables locales; b) Componentes de los estados financieros; c) Cumplimiento de acuerdos contractuales; y Estados contables financieros condensados.</p>	<p>Considera las Investigaciones especiales y los Informes especiales resultantes, debiéndose tener en cuenta sus finalidades específicas, haciendo referencia a las etapas del proceso de formación del juicio del auditor, detalladas para la auditoría de estados contables. (puntos III.B.5. y III.C.44.) No se proporcionan ejemplos.</p>
<p>Examen de información prospectiva</p>	<p>Los compromisos de aseguramiento sobre información financiera prospectiva representan los exámenes de cualquier información relacionada con el futuro, pudiendo involucrar pronósticos o proyecciones financieras. Cuando el auditor dictamina sobre la razonabilidad de los supuestos de la Administración, proporciona normalmente sólo un nivel moderado de seguridad. Sin embargo, cuando a juicio del auditor se ha obtenido un nivel adecuado de satisfacción, el mismo no está impedido de expresar certeza positiva respecto de los supuestos.</p>	<p>No lo considera</p>
<p>Revisión de estados contables financieros</p>	<p>Se establecen los lineamientos para un trabajo independiente para revisar información financiera u otra información, intermedia o anual. Una norma adicional trata la revisión de estados contables financieros interinos practicada por el</p>	<p>Considera el trabajo de revisión limitada de estados contables de períodos intermedios (punto III.B.3.), así como el informe correspondiente (punto III.C.39). No está contemplado un compromiso de</p>

	auditor del ente.	revisión limitada de estados contables financieros anuales o de cierre de ejercicio.
Procedimientos convenidos respecto de información financiera	El objetivo de un trabajo con procedimientos convenidos consiste en que el auditor desarrolle procedimientos de una naturaleza de auditoría, convenidos con el ente y terceras partes, informando sobre los resultados.	No lo considera.
Compilaciones de la información financiera	La norma trata el trabajo y el informe para compilar información financiera, es decir reunir, clasificar y resumir la misma.	No lo considera. Toma en cuenta el trabajo de Certificación, y establece como condición básica la independencia.
Independencia	Entre los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor, se encuentra, en primer término, la independencia. ódigo de Ética trata con gran extensión el tema (puntos 8.1. a 8.211. de la parte B).	La condición básica para el ejercicio de la auditoría es la independencia. Brinda los puntos taxativos de falta de independencia, así como ciertas excepciones.
Declaraciones Internacionales de Práctica de Auditoría	Se publican declaraciones para dar ayuda práctica a los auditores externos independientes, y además, en algunos casos, a auditores internos y personal de control, sobre temas de trascendencia, tales como auditorías de estados financieros de bancos; consideración de aspectos ambientales en la auditoría de estados contables financieros; auditoría de instrumentos financieros; el efecto del comercio electrónico en la auditoría de estados financieros; y las consideraciones especiales en la auditoría de pequeñas entidades.	Dichos temas, en su mayor parte, no están tratados por nuestra profesión local. La FACPCE comenzó a emitir Interpretaciones de normas contables y de auditoría, de aplicación obligatoria. A diciembre 2005, solamente trataban temas de contabilidad (Interpretaciones 1, 2, 3 y 4).

