

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo”

**“COMPROMISOS DE VERIFICACION”
(ASSURANCE ENGAGEMENTS)**

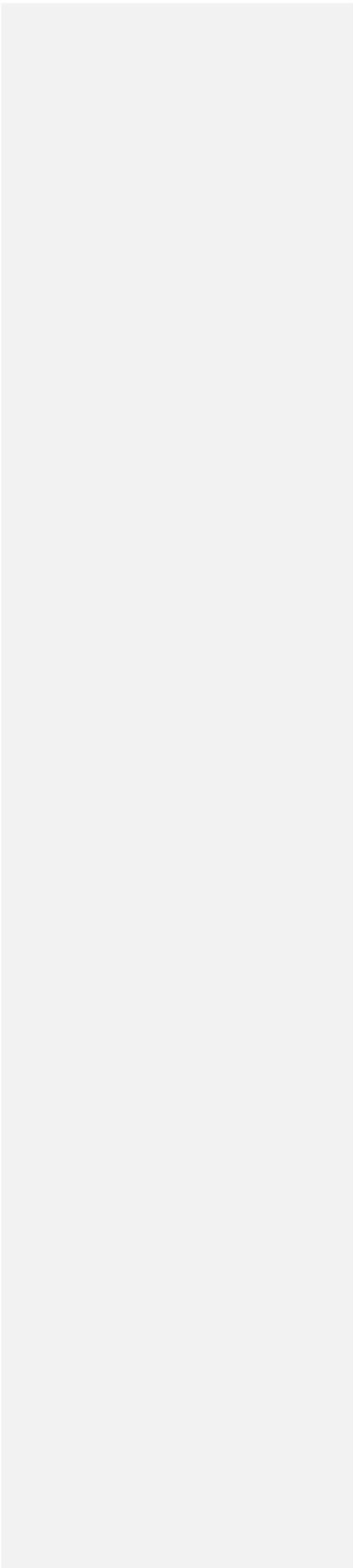
Mario Wainstein y Armando Miguel Casal

Dr. MARIO WAINSTEIN

- Director del Centro de Investigación de Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo” de la F.C.E. de la U.B.A.
- Profesor Titular Regular de la asignatura Auditoría de la F.C.E. de la U.B.A..

C.P. ARMANDO MIGUEL CASAL

- Investigador del Centro de Investigación de Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables “Prof. Juan Alberto Arévalo” de la F.C.E. de la U.B.A.
- Profesor Titular de la asignatura Auditoría de la F.C.E. de la U.A.D.E.



“COMPROMISOS DE VERIFICACION” (ASSURANCE ENGAGEMENTS)

**Mario Wainstein
Armando Miguel Casal**

SUMARIO

- 1. INTRODUCCION A LA NUEVA NORMATIVA INTERNACIONAL**
 - 1.1. NORMAS INTERNACIONALES SOBRE "COMPROMISOS DE VERIFICACION"**
 - 1.2. SERVICIOS RELACIONADOS CON INFORMACION FINANCIERA**
- 2. LOS "COMPROMISOS DE VERIFICACION"**
 - 2.1. OBJETIVOS Y ELEMENTOS**
 - 2.2. LOS "COMPROMISOS DE VERIFICACION" EN EL MARCO DE LA SEGURIDAD RAZONABLE (ALTO NIVEL DE CONFIABILIDAD)**
- 3. CASO EJEMPLIFICATIVO DE UN "COMPROMISO DE VERIFICACION": LA AUDITORIA DEL CONTROL INTERNO CONSIDERANDO LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA (ISA) 100**
- 4. BIBLIOGRAFIA**
- 5. ANEXOS**

ANEXO I – Normas Internacionales de Auditoria y Declaraciones Internacionales de Auditoria de la Federacion Internacional de Contadores.

ANEXO II - Modelo de "Informe de Verificacion sobre el Sistema de Control Interno"- Nivel Alto de Seguridad-

“COMPROMISOS DE VERIFICACION” (ASSURANCE ENGAGEMENTS)

1. INTRODUCCION A LA NUEVA NORMATIVA INTERNACIONAL

En el campo de la práctica de auditoría en un sentido amplio, existe una necesidad creciente de los usuarios sobre "Servicios profesionales de verificación", a cargo del Contador Público independiente, que aporten credibilidad no solamente a información financiera, sino además a información no financiera, información proyectada, sistemas y procesos, procedimientos, conducta en los negocios y otros temas de aseguramiento de la información.

La profesión contable desarrolló un marco conceptual general, para clarificar los objetivos de estos compromisos, sus elementos sustanciales y los modelos de informes: nos referimos a la Federación Internacional de Contadores (IFAC), con los “ASSURANCE ENGAGEMENTS” (Mandatos de Verificación o Aseguramiento), conforme a la norma internacional de auditoría ISA 100. Tiene su antecedente en la “Estructura conceptual para reportes sobre la credibilidad de la información- Servicios de ~~seguridad~~seguridad-” -“borrador de agosto del año 1997.

Esta norma fue preparada por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (International Auditing Practices Committee) de dicha Federación y fue aprobada para su publicación en Junio de 2000. -

Persigue como propósitos:

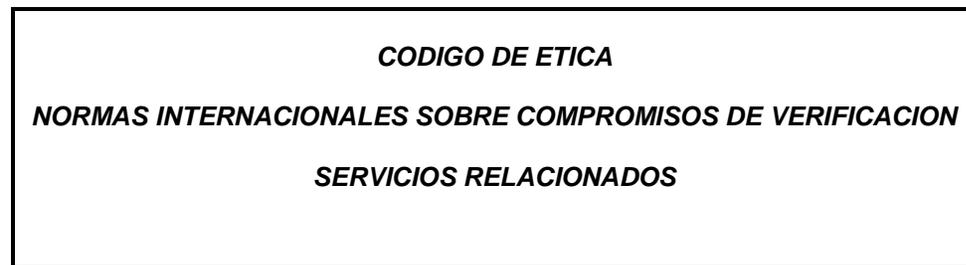
- Describir los objetivos y elementos de los Compromisos en la Práctica de Verificación.
- Establecer normas y brindar una guía a los Contadores Públicos.
- Actuar como Marco Conceptual para el desarrollo de normas destinadas a compromisos específicos de dicha práctica.

Dicha norma no sustituye a las Normas Internacionales sobre Auditoría (ISAs): cuando se contrata a un Contador Público para la realización de un Trabajo de verificación para el cual existen normas específicas, se aplican dichas normas (ejemplo auditoría de estados financieros y revisión limitada de dichos estados). Caso contrario, se debe aplicar la ISA 100 (por ejemplo, auditoría de control interno y auditoría del medio ambiente).

Los principios fundamentales que un Contador Público debe cumplimentar son:

- Integridad
- Objetividad
- Idoneidad profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Conducta profesional
- Aplicación de normas técnicas
- Independencia

El esquema de la International Standard on Auditing 100 es el siguiente:



NOTAS ACLARATORIAS:

1. El Marco Tradicional de Referencia de las Normas Internacionales de Auditoría distingue a un trabajo de Auditoría de Servicios Relacionados (Revisión limitada, Procedimientos Convenidos y Compilaciones).

En un trabajo de Auditoría, el auditor proporciona un nivel alto de certeza (seguridad razonable) de que la información sujeta a auditoría, está libre de representaciones erróneas significativas de la Administración. En un trabajo de Revisión (limitada), el auditor proporciona un nivel moderado de certeza; para Procedimientos Convenidos y Compilaciones no se expresa certeza en el informe.

2. Una norma internacional de auditoría específica (ISA 800), establece normas y lineamientos en conexión con los Compromisos de Auditoría con Propósito Especial, incluyendo informes sobre:

- Estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) o Normas Nacionales;
- Componentes de los estados financieros (cuentas específicas, elementos de cuentas o partidas/rubros);
- Cumplimiento con convenios contractuales;

- Estados financieros resumidos o condensados.

El nuevo desarrollo de las “NORMAS DE AUDITORIA Y SERVICIOS RELACIONADOS”, ha sido replanteado internacionalmente (ISA 100) de la siguiente forma:

1. NORMAS INTERNACIONALES SOBRE "COMPROMISOS DE VERIFICACION"

1.1. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1.2. AUDITORIA DE INFORMACION FINANCIERA (completa el marco conocido de la ISA 120).

Abarcan los siguientes Trabajos de verificación:

- AUDITORIA (ISA 200 Responsabilidades hasta ISA 700 Conclusiones de la auditoría y dictamen del auditor; y las Declaraciones internacionales de auditoría IAPS 1000 a 1011).
- REVISION (ISA 910).
- EXAMEN DE INFORMACION PROSPECTIVA (ISA 810).

1.3. AUDITORIA DE INFORMACION NO FINANCIERA

1.4. AUDITORIA DE SISTEMAS Y PROCESOS

1.5. AUDITORIA DE CONDUCTA

Para estas auditorías, se dan ejemplos de futuras Normas y Declaraciones específicas que pueden ser desarrolladas:

- Sector público;
- Estadística;
- Medio ambiente;
- Control Interno;
- Sistema de gestión ambiental;
- Cumplimiento;

- Prácticas de recursos humano;

EJEMPLIFICACIONES DE COMPROMISOS DE VERIFICACION RELACIONADOS CON INFORMACION NO FINANCIERA:

- . AUDITORIA DE ECONOMIA, EFICIENCIA Y EFICACIA
- . AUDITORIA DE FACTORES CRITICOS DE EXITO MEDIDOS POR INDICADORES CLAVES DE RENDIMIENTO
- . AUDITORIA DE INDICADORES DE GESTION MEDIDOS POR NORMAS DE RENDIMIENTO

EJEMPLIFICACIONES DE COMPROMISOS DE VERIFICACION RELACIONADOS CON SISTEMAS Y PROCESOS:

- . ***AUDITORIA DEL PROCESO DE ADMINISTRACION ESTRATEGICA***
- . ***AUDITORIA DE LOS PROCESOS CLAVE DEL NEGOCIO (EJEMPLOS : PROVEEDOR AL CLIENTE; DESARROLLO DE NUEVOS PRODUCTOS; PRODUCCION Y CONTROL DE CALIDAD; EXPANSION EN EL MERCADO, ETC.)***
- . ***AUDITORIA DE PROCESOS DE RESPALDO (EJEMPLOS: FINANZAS Y CONTABILIDAD; RECURSOS HUMANOS; TECNOLOGIA DE LA INFORMACION; ADMINISTRACION DE ACTIVOS, ETC.)***

EJEMPLIFICACIONES DE COMPROMISOS DE VERIFICACION RELACIONADOS CON CONDUCTA:

- . **AUDITORIA DE ETICA EMPRESARIAL**
- . **AUDITORIA DE RESPONSABILIDAD AMBIENTAL**
- . **AUDITORIA DEL CONTROL INTERNO**
- . **AUDITORIA DE FRAUDE**
- . **AUDITORIA DE LAS PRACTICAS DE RECURSOS HUMANOS**

1.2. SERVICIOS RELACIONADOS CON INFORMACION FINANCIERA

Se refieren a los siguientes trabajos profesionales del contador público independiente :

- PROCEDIMIENTOS CONVENIDOS (ISA 920)
- COMPILACIONES (ISA 930)

NOTA:

Ver detalle de normas y declaraciones en Anexo I.

2. LOS "COMPROMISOS DE VERIFICACION"

2.1. OBJETIVOS Y ELEMENTOS

El contador público independiente cuando realiza un Trabajo de Verificación tiene como OBJETIVO:

- **Evaluar un determinado tema** (característica sujeta a control);
- **Que se encuentra bajo la responsabilidad de un tercero** (división de responsabilidad);
- **Empleando un criterio adecuado** (sensor o comparador);
- **Expresando una conclusión profesional**, luego de aplicar procedimientos apropiados (informe);
- **Brindando al usuario del informe un cierto nivel de confiabilidad sobre dicho tema** (aumento de la credibilidad de la información).

Dichos compromisos tienen como objetivo acrecentar la credibilidad de la información, evaluando si se ajusta, en todos sus aspectos significativos, al criterio o sensor aplicable, mejorando la satisfacción de las necesidades de información del usuario del informe.

Los ELEMENTOS de un Trabajo de Verificación son:

- Una **relación entre tres partes intervinientes** (responsable de la información, el contador público independiente y el usuario del informe). Cabe aclarar, que la persona responsable y el usuario potencial no necesariamente deben pertenecer a entes distintos;
- El **tema a analizar** (información financiera- histórica o proyectada-; información estadística; indicadores de desempeño; sistemas y procesos-control interno-; comportamiento- conformidad con regulaciones-; prácticas de recursos humanos, etc.);
- Un **criterio adecuado** (conjunto de indicadores utilizados aplicables a las circunstancias, tales como normas contables internacionales o normas contables del sector público; criterios sectoriales generalmente aceptados; declaraciones sobre control interno; criterios específicos para un fin determinado);
- Un **proceso de contratación**, que derive en la aceptación expresa de la carta convenio por el contratante de los servicios profesionales (metodología para definir y entender los términos de referencia, el riesgo y significatividad y el planeamiento del trabajo);
- Una **conclusión del contador público independiente** (correlación del tema analizado con el criterio utilizado, en todo lo significativo, brindando cierto nivel de confianza- alto o moderado-).

2.2. LOS "COMPROMISOS DE VERIFICACION" EN EL MARCO DE LA SEGURIDAD RAZONABLE (ALTO NIVEL DE CONFIABILIDAD)

Generalmente el responsable del tema a verificar (Administración del ente) efectúa por escrito una aseveración sobre la característica sujeta a control. Luego, el contador público independiente emite una conclusión referida a dicha afirmación.

Cumplido dicho requisito previo, la citada conclusión puede ser realizada sobre la aseveración de la parte responsable- en forma indirecta- o expresando una conclusión independiente sobre el tema- en forma directa-.

Los nuevos Trabajos de verificación intentan proporcionar un alto nivel de confianza, de modo que el riesgo de expresar una opinión inadecuada (riesgo de auditoría propiamente dicho), en lo que hace a los aspectos significativos de un determinado tema sea reducido a un bajo nivel, obteniendo suficiente evidencia al respecto.

El contador público independiente tiene como objetivo evaluar un tema utilizando un criterio adecuado, para expresar una opinión que le proporcione al usuario de la información un alto nivel de confianza.

¿ Qué significa la expresión “alto nivel de confianza”?



- Se refiere a que el profesional ha obtenido evidencia adecuada suficiente para concluir que el contenido cumple, en todos sus aspectos significativos, con los criterios aplicables. Determinar la suficiencia y adecuación de la evidencia es un tema sujeto a juicio profesional.

No obstante ello, recordamos que esta norma establece el marco conceptual para dos niveles de confianza en los compromisos de aseguramiento, incluyendo aquellos con un moderado nivel de confiabilidad de la información. Se ha decidido no avanzar en esta oportunidad, con una norma acerca de dicho nivel moderado.

La expresión “nivel moderado de confianza”, se refiere a que el Contador Público ha obtenido evidencia adecuada suficiente, según su parecer, y que el contenido es razonable en esas circunstancias (Se identifican dos modelos alternativos: uno basado en la interacción de variables y otro basado en el esfuerzo del trabajo).

Requisitos éticos ~~para el contador público~~

El profesional que realiza un Trabajo de Verificación debe cumplir con los requisitos del Código de Ética de la profesión y debe ser un profesional independiente.

Aceptación del mandato ~~por el contador público~~

El Contador Público deberá aceptar el mandato sólo ~~si se cumplen las siguientes condiciones;~~

- ~~Debe aceptar un trabajo de confiabilidad financiera sólo Si~~ el tema a analizar es responsabilidad de otra de las partes intervinientes (del responsable de la información), para lo cual la aceptación de la carta convenio permite obtener un común entendimiento de la responsabilidad de cada parte.
- ~~Debe aceptar un trabajo de confiabilidad financiera sólo Si~~ del tema a analizar es posible obtener evidencia a través de la realización de diversos procedimientos y si no está enterado de la existencia de alguna razón por la cual no se pueda expresar una opinión con un alto nivel de confianza.
- Si cuenta con ~~Debe tener~~ la experiencia profesional y conocimiento necesario, así como también las personas que integran el equipo de trabajo.

Con formato

Con formato

Acuerdo de las condiciones del mandato

El contador público debe estar de acuerdo con los términos del Trabajo de Verificación con quien lo contrata, los que se deberán explicitar en la Carta Convenio, dejando asentadas las condiciones del trabajo que se está solicitando, para que no haya lugar a malentendidos o cambios injustificados mientras se realice la tarea encomendada.

Control de calidad

El ~~profesional~~ ~~contador público~~ debe implementar políticas de control de calidad y planear procedimientos para asegurarse que todos los Trabajos de Verificación son realizados de acuerdo con las normas aplicables emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC).

El mencionado control de calidad involucra dos niveles diferenciados:

- políticas totales y procedimientos para todos los mandatos de verificación
- dirección, supervisión y revisión de la tarea delegada al personal que forma parte del equipo de trabajo

Con formato: Numeración y viñetas

Planificación ~~eamiento~~ y ejecución

En este apartado la norma brinda lineamientos para la planificación y realización de un Trabajo de Verificación que debería seguir un profesional al momento de encarar un trabajo de este tipo.

¿ Qué deberá considerar el contador público al momento de planificar y ejecutar el mandato?

~~— DEL contador público d~~ deberá planear y conducir el Trabajo de Verificación de una manera efectiva a fin de cumplir con el objetivo del trabajo, ~~debiendo realizar las siguientes actividades:~~

Con formato: Numeración y viñetas

- ~~D~~sarrollando una estrategia no sólo general sino también detallada considerando:
 - el objetivo del trabajo
 - el criterio que será utilizado
 - los procedimiento y orígenes de evidencia
 - un entendimiento preliminar acerca de la significatividad y el riesgo
 - la necesidad de solicitar la opinión de expertos en ciertos temas

Será necesaria una continua supervisión del trabajo, modificando esta estrategia a lo largo de la auditoría si surgen hechos que hacen necesario el cambio;

- Adoptar en todo momento una actitud que implique realizar una apreciación crítica, sin tomar previamente una postura acerca de la honestidad o falta de la misma de quien lo contrata;
- Obtener un entendimiento de las características del mandato para identificar y comprender los eventos y transacciones que pueden tener un efecto significativo en el tema que se está analizando. Ese conocimiento le servirá para fijar los criterios adecuados (indicadores de acuerdo a la naturaleza del trabajo), el riesgo y la determinación de qué procedimientos serán los más convenientes;
- Apreciar si los criterios elegidos son adecuados para evaluar el tema sujeto a análisis.

Dichos criterios pueden ser:

- establecidos por una normativa existente
 - desarrollados específicamente para cumplir con el propósito del trabajo.
- La decisión con respecto a si los criterios resultan adecuados deberá realizarse teniendo en cuenta si el tema que se está analizando puede ser evaluado o medido con esos indicadores (un criterio que sea pertinente, es decir, que contribuya a dar una opinión sobre el tema analizado; un criterio que sea confiable; que sea neutral y libre de prejuicios; que sea claro y no de lugar a distintas interpretaciones; etc). En resumen:

CRITERIO

ADECUADO ⇔ Características

- Aplicabilidad
- Confiabilidad
- Neutralidad
- Comprensibilidad
- Integridad

- La determinación del criterio implica un juicio de valor sobre la significatividad de las características mencionadas en el párrafo anterior, ya que de no darse alguna de ellas, el criterio resultaría inadecuado y, por lo tanto, no podría cumplirse con el objetivo fijado.
- A efectos de disminuir el riesgo de emitir una opinión inapropiada, el contador público tiene que considerar **la significatividad y el riesgo** tanto al momento

de realizar la planeación como cuando desarrolla el trabajo de confiabilidad financiera.

- Al evaluar la **significatividad** deberá pensar si los factores (cuantitativos o cualitativos) pueden influir en las decisiones que tomen los usuarios a partir del informe emitido por él; en esta valoración estará nuevamente presente el juicio profesional.
- En cambio, al evaluar el **riesgo de emitir una opinión inapropiada** (riesgo de auditoría), el profesional deberá contemplar los siguientes componentes:

Riesgo inherente	Asociado con la naturaleza del tema en análisis
Riesgo de control	Asociado con la efectividad de los controles que realiza el ente económico
Riesgo de detección	Asociado con la eficacia de los procedimientos desarrollados en la auditoría para detectar factores que puedan influir en la opinión sobre el tema analizado

La norma menciona que en la evaluación del riesgo se deberá contemplar factores como los indicados a continuación:

- la naturaleza y formato del contenido
- la naturaleza y formato de los criterios aplicados al contenido
- la naturaleza y alcance del proceso utilizado para recopilar y evaluar evidencia
- la suficiencia y adecuación de la probable evidencia disponible

Evidencia

Cuando se realiza un Trabajo de Verificación que concluye con la emisión por parte de un profesional de una opinión sobre un tema determinado, es necesario basar dicha opinión en evidencia adecuada y suficiente obtenida durante el desarrollo del trabajo.

Esas evidencias deberán ser:

- suficientes (lo que se relaciona con la cantidad de las mismas) y
- adecuadas (lo que se relaciona con la calidad)

Combinando ambos aspectos que se encuentran interrelacionados, se podrá determinar la confianza que las mismas ofrecen para la emisión de la opinión, en donde nuevamente se necesitará del juicio profesional.

Se pueden clasificar las evidencias tomando como parámetro su origen, pudiendo ser:

- interno
- externo

También se pueden clasificar de acuerdo a la naturaleza de la evidencia:

- visual
- documental
- oral

Si bien la confiabilidad de la evidencia dependerá de las circunstancias particulares de cada caso concreto y del juicio de valor que realice el contador público, se reconocen ciertas generalizaciones como las siguientes:

- una evidencia de origen externo es más confiable que una de origen interno
- una evidencia de origen interno es más confiable cuando hay adecuados controles dentro del ente
- una evidencia obtenida directamente por el contador público es más probable que sea confiable que una obtenida por la organización
- una evidencia obtenida con documentos y representaciones escritas es probable que sea más confiable que representaciones orales

Al obtener evidencia de diferentes fuentes o de naturalezas distintas, de acuerdo a las clasificaciones mencionadas precedentemente, puede ocurrir que las mismas sean consistentes entre sí, con lo cual el grado de confianza podrá ser mayor que tomadas individualmente; en cambio, si las mismas son inconsistentes entre sí el contador público deberá establecer procedimientos adicionales para que esas inconsistencias se diluyan.

Documentación

Se deberá documentar todo aquello que sea importante para la recopilación de las evidencias que no sólo servirán de base para la opinión que el profesional plasmará en su informe sino que también permitirán demostrar que el trabajo fue desarrollado de acuerdo con las normas aplicables.

Asimismo, se incluirá en la documentación del trabajo realizado, una explicación del razonamiento seguido en aquellas cuestiones significativas que requirieron la aplicación de su juicio profesional.

El alcance de la documentación es un tema de criterio profesional (no es necesario ni práctico documentar cada uno de los asuntos analizados por el mismo).

Hechos posteriores

Se deberán considerar los hechos que se produzcan hasta la fecha de emisión del informe, que afecten de manera significativa el tema sujeto a análisis y la opinión del profesional sobre el mismo.

Uso del trabajo de un experto

En ciertos trabajos puede ser necesario- para la obtención y evaluación de evidencias - recurrir al trabajo de expertos de otras disciplinas sobre ciertos temas para los cuales se requiere una habilidad y un conocimiento específico, según cuál sea el tema que se está analizando. Dicha utilización del trabajo de otros profesionales debe realizarse sobre una clara delimitación de responsabilidades, y cumpliendo todos aquellos que intervengan en el trabajo con la norma que se está analizando.

El contador público deberá contar con un entendimiento del tema para el cual se requirió el trabajo del experto, lo que le permitirá tomar ese trabajo como evidencia para emitir su opinión . Ese entendimiento implica la comprensión de los objetivos del trabajo asignado al experto y como éste se relaciona con el trabajo de confiabilidad financiera que está desarrollando, la consideración de los métodos y fuentes de datos utilizados por el experto y consideración de lo hallado por el experto en relación con el objetivo de su trabajo y la emisión de su opinión.

Deberá obtener suficiente evidencia de que el trabajo del experto es adecuado para el objetivo de su propio trabajo, para lo cual deberá evaluar la evidencia provista por el experto de acuerdo con los parámetros mencionados en el párrafo anterior.

Informe

En el informe se expresa una opinión acerca del tema sujeto a análisis que otorgará un alto nivel de confianza (seguridad razonable) a esa información, conteniendo una clara expresión de la opinión basada en criterios definidos aplicables y en la evidencia obtenida durante el transcurso del trabajo

Contenido del informe

El informe del contador público deberá incluir:

- título

- destinatario
- una descripción e identificación del tema sujeto a análisis
- una declaración para identificar la parte responsable de la información y describir la responsabilidad del contador público
- cuando el informe tiene un acceso restringido, se deben identificar las personas a quienes va dirigido y los propósitos por los cuales se preparó
- identificación de las normas aplicadas
- identificación de los criterios
- la conclusión del contador público, incluyendo abstención de opinión u opinión con salvedades
- fecha del informe
- nombre de la firma o contador público y lugar de emisión

Abstención de opinión u opinión con salvedades

La conclusión debe expresar claramente circunstancias en las cuales:

- Algunos o todos los aspectos del contenido del mandato no están de acuerdo a los criterios utilizados;
- Las aseveraciones preparadas por el responsable de la información son inadecuadas en termino de los criterios identificados;
- El profesional no está en condiciones de obtener evidencia adecuada y suficiente como para evaluar uno o más aspectos del contenido de acuerdo con los criterios o sensores.

Cuando el profesional expresa una salvedad en el informe o una abstención de opinión, debe incluir todos los hechos significativos y razones referidas a ello.

Fecha de aplicación efectiva

La ISA 100 es aplicable a los Compromisos de Verificación con alto nivel de seguridad y cuyo informe tenga por fecha el 31 de Diciembre de 2001 o posterior. No obstante, se aconseja su aplicación para trabajos anteriores a dicha fecha.

Sector Público

La Comisión del Sector Público considera y utiliza las conclusiones emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, para su aplicación al Sector Público (Gobiernos Nacionales, Provinciales y Municipales). Los principios básicos del compromiso son los mismos para su aplicación, pero puede ser necesario aclararlos o complementarlos.

3. CASO EJEMPLIFICATIVO DE UN "COMPROMISO DE VERIFICACION": LA AUDITORIA DEL CONTROL INTERNO CONSIDERANDO LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA (ISA) 100

3.1. Existe una amplia variedad de Compromisos en la Práctica de Verificación (Assurance), que puede incluir una combinación de cualquiera de los siguientes mandatos:

- Informar sobre un diverso tipo de contenidos, cubriendo información financiera y no financiera.
- Brindar un nivel alto o moderado de verificación.
- Atestaciones y compromisos de informes directos.
- Reportes para uso interno y externo.
- Informes para el sector público y privado.

Los Contadores Públicos independientes, a veces encaran tareas que implican un informe directo, teniendo en cuenta que las personas responsables del ente económico pueden no tener aseveraciones preparadas por escrito. Generalmente, tales informes tienen un formato extenso, con una descripción más detallada de los objetivos del Compromiso de Verificación, los criterios utilizados, los sensores, los hallazgos y las conclusiones, siendo probable que también incluyan recomendaciones.

También es probable que algunas tareas requieran profesionales para que informen sobre circunstancias como incumplimientos o casos en los que la Gerencia no ha manejado los asuntos con la debida atención sobre la economía, eficiencia y eficacia ("las tres E").

Ciertos trabajos realizados frecuentemente, no son mandatos de la Práctica de Verificación, por ejemplo Consultoría.

Uno de los posibles Trabajos Específicos de la Práctica de Verificación, que puede tener su marco en la ISA 100, podría ser el vinculado con la Auditoría del Sistema de Control interno.

3.2. "El control interno es un proceso realizado por la Administración del ente, diseñado para proporcionar seguridad razonable, persiguiendo el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

- **Eficacia y eficiencia de las operaciones** (incluye desempeño, rentabilidad y salvaguarda de activos)

- **Confiabilidad de la información financiera** (incluye estados financieros de publicación confiables, estados contables intermedios y datos financieros seleccionados derivados de tales estados)
- **Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables** (se refieren a las normas a las que está sujeta la empresa)."

Esta definición del informe COSO sobre control interno tiene importancia porque incorporó en una sola estructura conceptual los distintos enfoques existentes a nivel mundial y actualizó la práctica de dicho control, así como los procesos de diseño, implementación y evaluación.

El control interno tiene cinco componentes aplicables a todos los entes, derivados de la manera como la Administración realiza los negocios y de la forma como están integrados al proceso administrativo:

- **Ambiente de control** (integridad y valores éticos, compromiso con la competencia, características de los directores y comité de auditoría, filosofía y estilo de operación de la Administración, estructura organizacional, asignación de autoridad y responsabilidad, política y prácticas de recursos humanos)
- **Evaluación de riesgos del negocio** (internos y externos; manera de hacerles frente; definición de objetivos del ente integrados con las actividades; mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos).
- **Actividades de control** (políticas y procedimientos preventivos, generales, de aplicación, computadorizados, manuales, etc., aplicados efectivamente para manejar los riesgos en el logro de los objetivos).
- **Información y comunicación** (sistemas interrelacionados, para conducir, administrar y controlar las operaciones).
- **Monitoreo continuo** (revisión del proceso total para que el sistema pueda reaccionar dinámicamente, cambiando a medida que las condiciones lo justifiquen).

3.3. Un ente interesado (u obligado por organismos de control), a presentar una "Información gerencial sobre el control interno", dirigido a usuarios internos -accionistas- (o externos) puede ser auditado por el Contador público independiente, teniendo ahora el marco conceptual de la ISA 100.

Esta información normalmente se refiere a los controles internos en la preparación de los estados financieros publicados por el ente. En este sentido, "El control interno sobre los estados contables de publicación es un proceso desarrollado por la

Dirección, Gerencia y otro personal, para proveer una seguridad razonable sobre la confiabilidad en su preparación".

También dicha "Información gerencial sobre el control interno" puede tratar de los controles internos que estén relacionados con las tres categorías de objetivos:

- Operaciones (uso eficiente y efectivo de los recursos);
- Información financiera (preparación de estados contables);
- Cumplimiento (leyes y regulaciones aplicables).

Esta información incluye el entendimiento de los componentes del control interno, a un nivel general y específico :

1) PROCESO DE EVALUACION DE RIESGO

- Proceso para identificación de riesgos
- Identificación de los riesgos para alcanzar los objetivos a nivel global
- Identificación de los riesgos para alcanzar los objetivos a nivel de las actividades
- Proceso para administrar el cambio
- Entendimiento que tiene el ente del riesgo de que ocurra fraude (factores de riesgo relacionados con los desvíos que surgen de la emisión de informes financieros fraudulentos; factores de riesgo relacionados con los desvíos debidos a malversación de activos; y otras condiciones)

2) AMBIENTE DE CONTROL (CONTROL CIRCUNDANTE)

- Integridad y valores éticos
- Prevención y detección de fraude
- Administración de riesgos de la información
- Compromiso a ser competentes
- Actividades de la dirección
- Actividades del comité de auditoría
- Estilo de operación de la Gerencia
- Estructura de la organización
- Asignación de autoridad y responsabilidad
- Políticas y prácticas de recursos humanos

3) SISTEMAS DE INFORMACION Y COMUNICACION

- Suficiencia, oportunidad y nivel de detalle de los informes de la Gerencia
- Sistemas vinculados con los planes estratégicos del ente

- Canales de comunicación internos y externos, tales como clientes, proveedores y organismos de control

4) ACTIVIDADES DE SUPERVISION Y CONTROL

4) 1. Revisiones de la Gerencia

- Revisiones el desempeño en comparación a los presupuestos, pronósticos, períodos anteriores y datos sobre la competencia
- Seguimiento de las iniciativas significativas
- Revisión de los informes de desempeño
- Controles específicos que mitigan el riesgo de que ocurran errores e irregularidades en los estados financieros debido a fraude

4) 2. Tecnología de la Información

- Controles de acceso
- Desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación
- Operaciones computadorizadas
- Compra y mantenimiento de los programas del sistema
- Otros controles

4) 3. Controles físicos

- Protección adecuada
- Autorización del acceso
- Cuento periódico de los activos y su comparación con las cifras de los registros de control

4) 4. Auditoría interna

- Ubicación dentro de la estructura de la organización
- Planeamiento el trabajo
- Coordinación con los auditores externos
- Aplicación de normas profesionales
- Acceso a registros y documentación

La información sobre el control interno preparada por la Gerencia debería contener básicamente:

- **La declaración sobre las responsabilidades de Administración, Dirección o Gerencia sobre el control interno;**
- **Los elementos específicos del sistema de control interno del ente (función de la auditoría interna; establecimiento y comunica-**

- **ción de políticas; relaciones de autoridad y responsabilidad; código de conducta, etc.);**
- **Limitaciones o restricciones inherentes a las actividades de control de los sistemas (seguridad razonable);**
- **Categorías de los controles considerados (contables y/u operativos);**
- **Identificación de los sensores o criterios (modelo de referencia);**
- **Conclusión sobre la efectividad del sistema de control interno;**
- **Debilidades y acciones correctivas tomadas para su mejoramiento;**
- **Fecha o período que abarca la información;**
- **Nombre y firma de los representantes de la Administración.**

El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) emitió declaraciones de auditoría (SAS), dando orientación a los auditores acerca de la "Comunicación de los asuntos relacionados con el control interno observados en una auditoría"- (SAS 60 y apéndice C del SAS 78).

En el Anexo II se presenta un modelo de informe de Contador Público independiente vinculado con esta materia.

4. CONCLUSIONES

Una nueva perspectiva se viene desarrollando en los últimos tiempos con respecto a los Servicios de Auditoría que puede ofrecer el Contador Público independiente. Los "Compromisos de Verificación", otorgan confiabilidad mejorando la calidad de la información o su contexto, para aquellos encargados de tomar decisiones.

Frente a un mundo en constante cambio, resultan imprescindibles Contadores Públicos para brindar servicios profesionales de calidad reconocida, en relación no sólo a información de tipo financiera sino también sobre aspectos no financieros, que rigen el desarrollo de los negocios, así como sistemas, procedimientos y otros temas relacionados.

La norma internacional de auditoría ISA 100, ofrece un marco conceptual profesional para estas nuevas demandas de servicios profesionales a cargo de los Contadores Públicos. Pretende actuar como una base para el desarrollo de normas adicionales del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, destinadas a tipos específicos de mandatos en la Práctica de Verificación.

Los trabajos deben encararse, considerando las condiciones y características bien establecidas desde el momento de la contratación.

Se plantean constantes desafíos profesionales, estando en cada uno de nosotros adoptar una posición frente a ellos, aunque deberíamos apoyar el desarrollo de la

profesión de Ciencias Económicas, más allá de cualquier postura individual por los motivos que sean.

La profesión contable organizada tiene la oportunidad para brindar una contribución vital y aumentar la importancia de nuestras ciencias económicas.

Debermos marcar un nuevo camino para expandir nuestro papel en la Sociedad, mejorando e incrementando nuestra actuación cotidiana en el campo de las Ciencias Económicas.

5. BIBLIOGRAFIA

- Casal, Armando Miguel. Compromisos de aseguramiento (Assurance Engagements): los nuevos servicios de la práctica de auditoría en un sentido amplio- Enfoques Contabilidad y Administración- Editorial La Ley, Abril de 2001, páginas 16 a 28
- Casal, Armando Miguel. Auditoría integral en el marco de la globalización- Enfoques. Contabilidad y Administración, Editorial La Ley, Abril de 2000, páginas 23 a 42.
- Committee of Sponsoring Organizations. El Informe de normas COSO . Nuevas pautas y enfoque sobre el control interno- Año 1992.
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados, Comité Internacional de Prácticas de Auditoría.
- Fronti de García, Luisa; Mario Wainstein, Armando Miguel Casal e Inés Mercedes García Fronti- Ediciones Macchi, Contabilidad y auditoría ambiental- Setiembre de 2000.
- Hernández Vásquez, Jaime A. Auditoría integral. Un verdadero arquetipo de control empresarial— Enfoques. Contabilidad y Administración, Editorial La Ley, Diciembre de 2000, páginas 46 a 61 .
- Instituto Americano de Contadores Públicos. Aspectos del fraude en la auditoría de estados financieros- Declaración sobre normas de auditoría Nro. 82.
- International Federation of Accountants (IFAC), International Standard on Auditing 100- Assurance Engagements-, International Auditing Practices Committee- Junio de 2000.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas Internacionales de Auditoría de IFAC., Agosto de 1999.
- KPMG Internacional. Documentación de controles generales y Documentación de la consideración de fraude en la auditoría de los estados financieros.
- Los informes sobre la credibilidad de la información. Idem, Agosto de 1997.
- Seminario Internacional sobre Nuevos Campos de Actuación del Contador Público, Buenos Aires, Junio de 2000.
- Wainstein, Mario y Colaboradores. Auditoría, temas seleccionados- Capítulo 6 La Federación Internacional de Contadores.
- Wainstein, Mario y Casal, Armando Miguel. El Informe del Auditor- Editorial Errepar, Mayo de 2000.
- Wainstein, M. y A. M. Casal -, Ediciones Macchi, Octubre de 1999.
- Wainstein, Mario y Armando Miguel Casal. Normas de auditoría nacionales e internacionales- DG Profesional y Empresaria, Editorial Errepar, Setiembre de 2000, páginas 1075 a 1115.

6. ANEXOS

ANEXO I – NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA Y DECLARACIONES INTERNACIONALES DE AUDITORIA DE LA FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES

La misión de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) es “El desarrollo y mejoramiento de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistente alta calidad para el interés público”. Su Consejo, ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir, Normas y Declaraciones de Auditoría y Servicios Relacionados, a los efectos de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas involucradas en todo el mundo.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) deben ser aplicadas en la auditoría de estados financieros, y también - con la adaptación necesaria- a la auditoría de otra información y de servicios relacionados.

Son publicadas en idioma inglés y se exhorta a los organismos miembro de la IFAC a preparar traducciones de dichos documentos para ser emitidas en el idioma de sus propios países. Las mismas deben indicar el nombre del organismo contable que las preparó y que son traducciones del texto aprobado.

100-199 Introducción

- 100. *Prefacio a las Normas
Compromisos de Aseguramiento*
- 110. *Glosario de términos*
- 120. *Marco de referencia de las Normas*

200-299 Responsabilidades

- 200. Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados contables o financieros
- 210. Términos de los trabajos de auditoría
- 220. Control de calidad para el trabajo de auditoría
- 230. Documentación
- 240. Fraude y error
- 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

300-399 Planeamiento

- 300. Planeación del trabajo de auditoría
- 310. Conocimiento del negocio
- 320. La importancia relativa en la auditoría

400-499 Control Interno

- 400. Evaluación de riesgos y control interno
- 401. Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora
- 402. Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios

500-599 Evidencia de auditoría

- 500. Evidencia de auditoría
- 501. Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales para partidas específicas
- 510. Trabajos iniciales. Balances de apertura
- 520. Procedimientos analíticos
- 530. Muestreo de auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas
- 540. Auditoría de estimaciones contables
- 550. Partes relacionadas
- 560. Hechos posteriores
- 570. Negocio en marcha
- 580. Representaciones de la Administración

600-699 Uso del trabajo de otros

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

700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría

- 700. El informe del auditor sobre los estados financieros
- 710. Información financiera comparativa
- 720. Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados

800-899 Áreas especializadas

- 800. El informe del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial
- 810. El examen de información financiera proyectada

900-999 Servicios Relacionados

- 910. Trabajos de revisión de estados financieros
- 920. Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera
- 930. Trabajos para compilar información financiera

1000-1100 Declaraciones Internacionales de Auditoría

Las Declaraciones Internacionales de Auditoría no tienen la autoridad de Normas y se emiten para proporcionar ayuda práctica a los auditores en la instrumentación de las Normas o para promover la buena práctica.

- 1000. Procedimientos de confirmación inter-bancos. Suplementos números 1-3 a Tema 400:
- 1001. Entornos de sistemas de información computadorizados (CIS) – Micro-computadoras independientes
- 1002. Entornos CIS – Sistemas de computadoras en línea
- 1003. Entorno CIS – Sistemas de base de datos
- 1004. La relación entre supervisores de bancos y auditores externos
- 1005. Consideraciones particulares en la auditoría de negocios pequeños
- 1006. La auditoría de bancos comerciales internacionales
- 1007. Comunicaciones con la administración
- 1008. Evaluación de riesgos y control interno_ Características y consideraciones de CIS
- 1009. Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (CAAT)
- 1010. Consideración de las cuestiones del medio ambiente en la auditoría de estados contables.
- 1011. Implicaciones para la Administración y los auditores del problema del año 2000.

**ANEXO II-
MODELO DE INFORME DE VERIFICACIÓN SOBRE EL SISTEMA DE
CONTROL INTERNO- NIVEL ALTO DE SEGURIDAD**

Informe del Contador Público sobre el sistema de control interno

A los señores directores
de la Compañía...
Dirección...

En mi carácter de Contador Profesional emito el presente informe. El objetivo de este compromiso de verificación es informar sobre la efectividad de la estructura del sistema de control interno relacionada con la información financiera reportada por la Compañía..., firmada por mí a los efectos de su identificación.

El directorio de la Compañía...es responsable por el mantenimiento y la efectividad de la estructura integrada del control interno, incluyendo los controles en relación con la información financiera. Las afirmaciones de la dirección acerca de esta materia están incluidas en la Memoria anual correspondiente al año....Mi responsabilidad es expresar una conclusión sobre la efectividad de la estructura del control interno para la información financiera reportada por el directorio de la Compañía.

Esta conclusión esta basada en los procedimientos que he determinado necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada. Esta evidencia es persuasiva en orden a obtener un alto nivel de seguridad sobre la efectividad de la estructura del control interno. Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, errores o irregularidades pueden ocurrir y no ser detectados. También, las proyecciones para la evaluación de la estructura del control interno para futuros períodos, están sujetas a los riesgos que el control interno puede llegar a ser inadecuado, porque los cambios en las condiciones o el grado de cumplimiento con los procedimientos de control pueden deteriorarse.

El trabajo vinculado con este compromiso de verificación sobre el control interno, ha sido conducido de acuerdo con la norma internacional de auditoría ISA 100 de la IFAC y consecuentemente incluye aquellas pruebas y procedimientos que he considerado necesario en las circunstancias. Estos procedimientos han sido suficientes para determinar que la estructura de control interno ha sido adecuadamente diseñada y opera efectivamente, basada en el sistema de control interno integrado del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (informe COSO).

Basado en los procedimientos del compromiso, las limitaciones inherentes mencionadas arriba y la evidencia recogida, opino como conclusión que la Compañía...mantiene, respecto a todo lo significativo, una efectiva estructura de control interno, en relación con la información financiera reportada, por el período...a..., de acuerdo con el sistema de control interno integrado del Comité de Organizaciones Patrocinadoras (informe COSO).

Lugar y fecha de emisión

Nombre y firma del contador profesional