

Controles a realizar previos al armado de los estados contables de presentación

Raffaelli, Marcela

El presente trabajo tiene como finalidad brindar una orientación acerca de los pasos a tener en cuenta en relación a la fecha de cierre de los estados contables de presentación, como así también las consideraciones a contemplar en materia de normas de exposición para la preparación de los estados contables financieros.

Para ello comenzaremos indicando que, la resolución técnica nro. 37 "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados" fue aprobada por la Resolución C.D. Nro.60/2013 (CPCECABA) de fecha 12 de junio de 2013, de aplicación obligatoria para los encargos que se presten a partir del 1° de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados, o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014.

La presente resolución técnica regula la **condición básica** para el ejercicio de la auditoría, la revisión de estados contables de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los servicios relacionados - **la independencia**-, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes. (1)

El proceso de auditoría se podría resumir en cinco etapas básicas a tener en cuenta para la planificación y organización del mismo:

1. Conocimiento del ente.
2. Conocimiento del objeto auditado.
3. Conocimiento del sistema de control interno.
4. Realización de procedimientos de validación de saldos.
5. Cierre de auditoría.

1) Conocimiento del ente.

Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de organizaciones de servicios para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los estados contables.

2) Conocimiento del objeto auditado.

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

3) Conocimiento del sistema de control interno.

Se debe evaluar el sistema de control interno para realizar la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su trabajo, el contador decida depositar confianza en el mismo. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.

Se debe realizar un relevamiento de las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión y comprobar si se aplican en la práctica del ente.

Asimismo se deben evaluar las actividades reales de control interno y comparar con las que se consideren razonables en las circunstancias en las que se realiza la prueba.

Una vez realizadas las evaluaciones de las actividades formales y reales de control interno se determina el impacto sobre la planificación, de modo de replantear, si fuera necesario, la naturaleza, extensión y

oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados con anterioridad.

4) Realización de procedimientos de validación de saldos.

En relación a las conclusiones que arroja la evaluación del sistema de control interno se determinan las pruebas de validaciones de saldos. Las mismas permiten la obtención de evidencia de las manifestaciones de los estados contables. A continuación se detallan algunos ejemplos de las mismas:

- a) Cotejo de los estados contables con los registros contables.
- b) Revisión de la correlación entre registros contables y la correspondiente documentación comprobatoria.
- c) Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
- d) Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- e) Comprobaciones matemáticas.
- f) Revisiones conceptuales.
- g) Comprobación de la información relacionada.
- h) Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- i) Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- j) Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

Cabe destacar que es necesario controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

La evaluación de la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables es de suma importancia, y los mismos se obtienen considerando la naturaleza y forma de obtención, como así también la importancia relativa de la muestra analizada en relación al conjunto, y por último la valoración en relación de los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del trabajo de auditoría.

5) Cierre de auditoría.

En la etapa de cierre de auditoría se realiza una revisión integral de los papeles de trabajo y se proponen a la Dirección del ente los asientos de ajuste y reclasificación de los saldos contenidos en los estados contables sujetos a auditoría.

Asimismo se consideran los problemas que impactarán en el informe como los de incertidumbre pero no generan asientos contables.

Se deberá realizar una solicitud al ente acerca de los hechos centrales de su actividad comúnmente llamada Carta de gerencia.

Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

Finalmente, el contador estará en condiciones de emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario relacionadas con la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo

La ley 25.246 y sus modificatorias sobre encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo y la Resolución 65/2011 de la UIF, que reglamenta dicha norma legal en cuanto a la actuación de los profesionales en ciencias económicas, establecen determinadas obligaciones que éstos deben cumplir cuando se desempeñen como auditores externos o síndicos societarios.

La resolución CD Nro.77/2011 aprobó la Segunda Parte y Anexos (A a F) de la Resolución J.G. FACPCE 420/2011 "Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario relacionadas con la prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo" y la declaró Norma Profesional de aplicación obligatoria en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2011 inclusive.

En consecuencia, teniendo en cuenta las pautas establecidas por la R 65/2011, el propósito de la presente resolución es fijar un marco profesional que contemple los procedimientos a seguir para dar cumplimiento a las obligaciones mencionadas por parte de los profesionales alcanzados y, consecuentemente, que éstos puedan desarrollar sus tareas y definir sus responsabilidades dentro del mismo marco.

Información complementaria

Como su denominación lo indica la información complementaria complementa la información expuesta en los cuatro estados contables (Estado de situación patrimonial, Estado de resultados, Estado de Evolución del patrimonio neto y Estado de flujo de efectivo).

La información complementaria se expone en los encabezamientos, en notas y anexos en los estados contables.

1. Encabezamiento

- a. Razón social con identificación del tipo societario (Ej. XX S.A.).
- b. Identificación del número de ejercicio social y los períodos que el mismo abarca (Ej. Ejercicio económico nro.xx iniciado el 1 de enero de 20x0 y finalizado el 31 de diciembre de 20x0).
- c. Número de inscripción en el respectivo organismo de contralor (número correlativo en I.G.J, D.P.P.J., INAES, etc.).

2. Carátula principal

- a. Razón social del ente.
- b. Forma y domicilio legal.
- c. Nro.de C.U.I.T. (2)
- d. Actividad principal y secundaria (del ente y grupo económico).
- e. Plazo de duración.
- f. Detalle de grupo económico (en caso de corresponder).
 1. Sociedades controlantes: Denominación y domicilio legal de las sociedades que integran el grupo.
 2. Sociedades controladas: Denominación y domicilio legal de sociedad controlante.
- g. Cambios en la composición del ente.
- h. Capital social: monto y composición.

3. Notas

a. Operaciones del ente, entidades sobre las que ejerce el control, control conjunto o influencia significativa y negocios conjuntos en los que participa:

1. Disposiciones legales o contractuales que tengan una importancia fundamental para la operatoria de la organización.

2. Transacciones con entidades en que ejerza control, control conjunto o influencia significativa, y con negocios conjuntos indicando en totales por tipo de transacción y entidad, y saldos originados en las operaciones.

b. Comparabilidad:

1. Cuando la misma se vea afectada por cambios en la composición o actividades del ente en relación a ejercicios anteriores.

2. Cuando se presenten estados contables anuales que hayan afectado a los estados contables de períodos intermedios correspondientes al mismo ejercicio.

3. Naturaleza de cambios y efectos sobre las mediciones de los principales rubros afectados.

c. Unidad de medida: criterio utilizado para la reexpresión de los estados contables a moneda de cierre indicando el índice de precios utilizado (3).

d. Criterios de valuación contable de activos y pasivos:

1. En relación a los costos financieros activados su desagregación por rubro del activo y su importe.

2. Inversiones en títulos de deuda que no se hayan valuado a VNR, se informará el importe de éste y la diferencia con la valuación contable.

3. Métodos utilizados para la determinación del valor corriente o costo de cancelación de créditos, inversiones y deudas.

4. Activos intangibles de vida útil indefinida: identificación de activos y elementos que demuestren la vida útil indefinida.

5. Reconocimiento o reversiones de desvalorizaciones de activos: descripción de circunstancias o hechos que los generaron y criterios utilizados para su medición.

6. Bienes de uso e intangibles utilizados en la producción o venta de bienes y servicios: si no realizó la comparación a nivel individual con su valor recuperable exponer las causas que han impedido realizar dicha comparación.

7. Componentes financieros implícitos significativos: si no han sido segregados en las partidas de resultado exponer las limitaciones en la exposición del resultado del ejercicio que esto trae aparejado.

8. Costos financieros de financiación del capital propio:

1. Informar tasa de interés utilizada en cada mes que se calculó el costo financiero del capital propio.

2. monto del interés que se encuentra en los activos al cierre de los estados contables.

e. Composición o evolución de los rubros:

1. Informar la composición de los rubros de los estados contables (disponibilidades, créditos comerciales, bienes de cambio, etc.) así como la exposición de la evolución de los rubros de mayor permanencia (inversiones permanentes, bienes de uso, activos intangibles).

2. Desagregación de depósitos a plazo, créditos, inversiones y deudas por plazo vencido, sin fecha vencimiento y a vencer, por subtotales de los primeros cuatro trimestres siguientes al cierre de los estados contables y luego por cada año posterior al siguiente de fecha de cierre (4).

f. Bienes de disponibilidad restringida: explicar la restricción que recae sobre ellos.

g. Propiedades de inversión: naturaleza, saldos iniciales, adiciones, medición a valores netos de realización (de corresponder), bajas, depreciaciones, desvalorizaciones por disminuciones de los valores recuperables, recuperos de ellas, ajustes y saldos finales de los grupos de activos que integran el rubro, separadamente para los valores originales y la depreciación acumulada. Dentro de cada uno de los grupos de activos, se individualizarán los importes correspondientes a los bienes incorporados mediante arrendamientos financieros. (5)

h. Gravámenes sobre activos: informar de aquellos activos que se encuentren gravados con prendas, hipotecas u otro derecho real, la obligación que están garantizando. Además se debe informar:

1. Bienes gravados.

2. Rubro del activo en el que se encuentran incluidos.

3. Valor contable.

4. Monto del pasivo garantizado.

5. Rubro del pasivo en el que se encuentra incluida la obligación.

6. Tipo de gravamen.

i. Contingencias.

1. Remotas: no deben informarse ni exponerse en los estados contables.

2. No remotas y que no cumplan con requisitos para ser contabilizadas como activos o pasivos: informar naturaleza, estimación de efectos patrimoniales en caso de poder cuantificarla, indicación de incertidumbres con respecto a sus importes y momentos de cancelación y en caso de ser desfavorables la posibilidad de obtener reembolsos con motivo de su cancelación.

3. Reconocidas contablemente: informar naturaleza, existencia de eventuales reembolsos por la obligación a cancelar, incertidumbres en relación al monto y fecha de cancelación del mismo, movimientos del ejercicio (saldo inicial, aumento, disminuciones, saldo final) y causas de aumentos y disminuciones.

j. Restricciones para la distribución de ganancias: se informarán las restricciones y su naturaleza (legales, contractuales, etc.) para la distribución de ganancias, razones y el momento en que las mismas finalizarán.

k. Modificación de información de ejercicios anteriores: deberá exponerse el motivo y la cuantificación de la utilización de A.R.E.A. y en caso de haberse utilizado por el cambio en las normas contables profesionales utilizadas se debe informar el método anterior, el nuevo y la justificación de su aplicación.

1. Hechos relacionados con el futuro:

1. Hechos posteriores al cierre: se deben informar aquellas situaciones acaecidas entre la fecha de cierre de los estados contables y la fecha de su emisión, que aunque no deba reconocerse un ajuste contable provoquen un cambio significativo en la situación patrimonial del ente, afecte su rentabilidad o flujo de efectivo.

2. Compromisos futuros asumidos: se deben informar aunque al cierre de los estados contables no se encuentren reflejados como pasivos.

m. Participaciones en negocios conjuntos:

1. Se debe informar la parte correspondiente a su participación incluida en cada uno de los rubros de los estados contables de la participante.

2. Podrá presentarse en relación a cada una de las actividades de los negocios conjuntos.

3. Informar que se ha tomado como base estados contables confeccionados de acuerdo a normas contables profesionales.

n. Costos por pasivos laborales.

1. Se deberá informar el pasivo pendiente de reconocimiento y el cargo a resultados del ejercicio.

2. Descripción general del plan y grupo de empleados alcanzados, la base para el cálculo de las contribuciones y el cargo a resultados en cada período (6).

o. Valor patrimonial proporcional (V.P.P.) (7): en caso de aplicación de este método se deben informar:

1. Informar las inversiones sobre las que se aplicó el método.

2. Porcentaje de participación.

3. Si la fecha de cierre de los estados contables de la sociedad emisora difieren de la fecha de cierre de la inversora se debe informar si se ha dado cumplimiento por parte de la emisora de la emisión de estados contables especiales a la fecha de cierre de la sociedad inversora.

4. Informar si las sociedades emisoras utilizan los mismos criterios contables de las sociedades inversoras, en caso contrario informar las diferencias.

p. Flujo de efectivo: se deberá informar.

1. Conciliación entre el efectivo y sus equivalentes considerados en el EFE y las partidas informadas en el ESP.

2. El detalle de las partidas que ajustaron resultados en caso de no haberlo informado en EFE y se haya optado por el método indirecto.

3. En actividades de inversión o financiación que no hayan afectado el efectivo o sus equivalentes pero que por su significación merezcan ser informadas.

4. Anexos

a. Inversiones permanentes.

b. Bienes de uso.

c. Activos intangibles.

d. Contingencias.

Resolución Técnica Nro. 8

La R.T. nro. 8 establece las pautas generales de exposición de los estados contables que tienen como finalidad suministrar información a usuarios externos e internos de la situación patrimonial, económica y financiera de la organización. Brinda el marco de referencia para la elaboración de normas particulares de exposición.

En su capítulo II hace referencia a las normas comunes a todos los estados contables.

Establece los aspectos generales a considerar para la preparación de los estados contables: expresión de cifras en moneda homogénea, admite el redondeo para aquellos montos poco significativos y establece la indicación de la moneda que se ha utilizado para confeccionar los mismos. También permite la utilización de paréntesis para las cifras negativas.

Los estados contables que se deben presentar son los siguientes:

1. Estado de situación patrimonial o balance general.
2. Estado de resultados (o de recursos y gastos para los entes sin fines de lucro).
3. Estado de evolución del patrimonio neto.
4. Estado de flujo de efectivo.

Estados complementarios

Cuando corresponda la aplicación de la R.T. 21 se debe exponer como información complementaria los siguientes estados contables:

1. Estado de situación patrimonial consolidado.
2. Estado de resultados consolidado.
3. Estado de flujo de efectivo consolidado.

Información comparativa

Los estados contables deben presentar la información en dos columnas, una correspondiente al ejercicio actual y otra la siguiente información comparativa:

- Para ejercicios completos: a la fecha de cierre del ejercicio anterior.
- Para ejercicios intermedios: el estado de situación patrimonial a la fecha de cierre del ejercicio anterior completo y los estados de resultados, de evolución de patrimonio neto y de flujo de efectivo al mismo período intermedio del ejercicio anterior.
- Negocios estacionales: en el caso del estado de situación patrimonial de períodos intermedios se incluirán, mediante una tercera columna o una nota, los datos correspondientes a la misma fecha del año precedente.
- Aplicación por primera vez de una norma o criterio contable o corrección de un error que determine la obligación de modificar la información de períodos anteriores: se debe exponer en forma comparativa salvo que fuera impracticable determinar los efectos del cambio.
- Duración del ejercicio o período incluido con fines comparativos difiera de la duración del ejercicio o período corriente: se deberá exponer esta circunstancia y el efecto que pudieren haber tenido la estacionalidad de las actividades sobre la comparabilidad.

Compensación de partidas

- Las partidas relacionadas deben exponerse por su importe neto cuando su compensación futura sea legalmente posible y se tenga intención o la obligación de realizarla.

Modificación de resultados de ejercicios anteriores

En aquellos casos donde deba aplicarse AREA (8) la norma establece que deberá exponerse su efecto sobre los saldos iniciales que se presenten en el estado de evolución del patrimonio neto y, cuando correspondiere, en el estado de flujo de efectivo; y deberán adecuarse las cifras correspondientes al (o a los) ejercicio(s) precedente(s) que se incluyan como información comparativa. Asimismo corresponde exponer en notas las causas que originaron la modificación del resultado de ejercicios anteriores.

Es evidente que nuestra profesión se encuentra frente a una demanda de formación y capacitación constante que responda a las imperantes necesidades de una sociedad cada vez más compleja y globalizada.

Es de vital importancia, para mantener nuestras competencias profesionales, desarrollar y mantener una actitud de aprendizaje permanente.

Estimados lectores espero que les haya sido de utilidad este trabajo. Hasta el próximo encuentro.

(1) R.T. 37 segunda parte. Punto I.

(2) Requisito exigido para los estados contables presentados en la Pcia. de Buenos Aires y en los informes y certificaciones en el C.P.C.E.C.A.B.A.

(3) Índice de Precios Internos al por Mayor (I.P.I.M.) R.T. Nro.6 Pto.4. El decreto 664/2003 (P.E.N.) suspendió el ajuste por inflación a partir del 1/3/2003 y la resolución 287/2003 de la F.A.C.P.C.E. a partir del 1/10/2003. R.T. 39 Segunda parte. Punto 3.1.

(4) R.T. 9 Capítulo VI Punto A.1. Aplicación opcional para EP. RT. 41 Anexo III Punto 2.1.

(5) R.T. 40 Segunda parte. Punto 2.

(6) R.T. 23 punto 5.2.1.

(7) R. T. 21 punto 1.5.

(8) R.T. 17 Sección 4.10.

© Thomson Reuters