

Normas de auditoría. cambios recientes y aspectos mejorables

Cobelli, Beatriz del Carmen

Lanza, Heraclio Juan

Montanini, Gustavo A.

Mora, Cayetano Angel V.

Robles, Ana María

Domínguez Fernández, Raquel

Abstract: El presente trabajo base tiene como objetivo principal realizar una descripción concisa de diversos cambios que se han producido últimamente en las normas internacionales de auditoría y que entrarán en vigencia en la Argentina a través de una circular de adopción, efectuar un recordatorio de ciertas Interpretaciones en vigencia, así como hacer referencia a diversos aspectos que una comisión de estudio está evaluando para proponer incorporaciones de ciertos temas no suficientemente tratados o bien cuya redacción podría ser mejorada en la RT 37.

I. Capítulo I

I.1. Resumen y palabras clave

El presente trabajo base tiene como objetivos principales realizar una descripción concisa de diversos cambios que se han producido recientemente en las normas internacionales de auditoría y que entrarán en vigencia en la Argentina a través de una circular de adopción, tal como se ha efectuado con las circulares 1, 2 y 3, en este caso, en las resoluciones técnicas (RT) 32 y 35, efectuar un recordatorio de ciertas Interpretaciones en vigencia, así como hacer referencia a diversos aspectos que una comisión de estudio está evaluando para proponer incorporaciones de ciertos temas no suficientemente tratados o bien cuya redacción podría ser mejorada en la RT 37.

Así entonces, en diferentes capítulos se tratará lo siguiente:

i. Modificaciones a las normas internacionales de auditoría 700 (Revisada) "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", 705 (Revisada) "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente", 706 (Revisada) "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente", 720 (Revisada) "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información"; y 570 (Revisada) "Empresa en funcionamiento y propuesta de modelos de informes".

ii. Nueva norma de auditoría 701 "Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente", aplicable a los entes que hacen oferta pública de sus títulos valores.

iii. Características principales de los nuevos encargos de aseguramiento: 3410 "Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero" y 3420 "Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto y propuestas de modelos de informes". Dadas sus particularidades y características específicas se considerará importante difundir estos nuevos encargos.

iv. Aspectos salientes que serán considerados en las propuestas de modificaciones a la actual RT 37 que versarán, entre otros, en comentarios surgidos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE, referidos al trabajo de los contadores, al fraude en los estados contables y el cumplimiento de leyes y reglamentaciones y al cohecho

internacional.

v. Comentarios sobre las Interpretaciones 9 y 12 que tratan el Informe del auditor sobre información comparativa y Aclaraciones a la RT 37, respectivamente.

vi. Reflexiones sobre la Interpretación 13 "Encargo de Aseguramiento del Balance Social" de gran importancia por cuanto, por una parte, deja sin efecto la Interpretación 6 "Auditoría del balance social" y, por la otra, facilita el trabajo profesional con el tratamiento de diferentes cuestiones relativas a la planificación y realización del encargo, a la situación de expertos y equipos multidisciplinarios y propone modelos alineados con las normas vigentes en el país.

vii. Finalmente y dado el grado creciente de utilización, se hace una descripción de los Informes de cumplimiento basados en el cap. II de la RT 37, poniendo de resalto similitudes y diferencias con los encargos comprendidos en el cap. VII de la misma norma ("Otros encargos de aseguramiento").

Palabras clave: nueva norma de auditoría, modificaciones a las normas internacionales de auditoría, nuevos encargos de aseguramiento, cuestiones clave, OCDE, cohecho, fraude.

I.2. Introducción

Con la finalidad expresa de permitir a los colegas un primer abordaje a diversos temas relacionados con algunos de los encargos comprendidos tanto en la RT 37 como en las RT 32 y 35, se exponen seguidamente diversas modificaciones a las normas internacionales de auditoría (NIA), a las normas para otros encargos de aseguramiento (NIEA) y se ofrece, a su vez, un recordatorio de asuntos que han sido tratados en diversas Interpretaciones; así como otros que darán lugar a una propuesta de modificación de la actual RT 37.

Las modificaciones a las normas de auditoría y, en particular, las que se refieren a los informes de auditoría tienen gran importancia por cuanto, de acuerdo con lo que se había decidido en oportunidad de la sanción de la RT 37, un informe de auditoría emitido para un ente comprendido en la RT 26 no debía diferir en cuanto a contenido de otro correspondiente a los estados contables de un ente no comprendido en dicha RT.

En particular, un cambio importante ha sido establecido por la NIA 700 (Revisada) destinada a la formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, la cual, además de ciertas modificaciones en la redacción de algunos apartados, cambia la posición de la opinión del auditor para dejarla ubicada al comienzo del informe, formando parte de lo que antes se denominaba Apartado introductorio.

Las justificaciones de tales cambios serán desarrolladas en los capítulos pertinentes de este trabajo base.

Otro cambio significativo ha sido la incorporación de un apartado específico, destinado solo a los entes que hacen oferta pública de sus títulos valores, donde el auditor comunica a los usuarios cuestiones clave de la auditoría que realizó.

Dichas cuestiones clave son aquellos asuntos o temas que según el criterio del auditor han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período más reciente y que se incorporan, según lo expresa la IFAC, dando cumplimiento a requerimientos de muchos usuarios al proporcionar información más relevante permitiendo influir positivamente en el valor percibido de la auditoría.

Algunos ejemplos mencionados se refieren a:

- deterioros y en concreto el deterioro por riesgo de la cartera de préstamos y partidas a cobrar;

- llave de negocio y el test para determinar su deterioro;
- recuperabilidad de activos fiscales;
- valuación de instrumentos financieros y la incertidumbre que involucra pasivos por litigios diversos, y otros.

Las Interpretaciones 9, 12 y 13 serán tratadas específicamente en los capítulos correspondientes, así como las nuevas normas internacionales para encargos de aseguramiento 3410 y 3420, también se presentarán con los respectivos modelos de informes.

Un contenido especialmente remarcable del trabajo surge como resultado de la evaluación que realizara la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a pedido de la Argentina y donde la FACPCE ha participado en numerosas reuniones con representantes del gobierno nacional y de la OCDE.

El informe del organismo internacional incluyó ciertas inquietudes acerca del trabajo de los auditores de estados contables que el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) tiene bajo consideración y que dará lugar a algunas modificaciones en la RT 37 que en un capítulo específico más adelante se presentan.

Va de suyo que el desarrollo de dichos temas representa la visión del CENCYA por lo que, luego de la consideración que realicen las autoridades de la FACPCE y puestos bajo el escrutinio de la profesión, pueden resultar modificados en todo o en parte.

II. Capítulo II. Modificaciones a las normas internacionales de auditoría 700, 705, 706, 720 y 570 y nueva norma de auditoría 701

Estas normas tienen vigencia internacional para las auditorías de estados contables correspondientes a períodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016 y fue postergada para su aplicación en Argentina en las auditorías de los entes comprendidos en la RT 26 para ejercicios cerrados con posterioridad al 15 de diciembre de 2018 según lo establecido en la Circular de Adopción 3, aun cuando está previsto someter a consideración de la profesión la Circular de Adopción 4 posponiendo la puesta en vigor para las auditorías de estados financieros de ejercicio cerrados con posterioridad al 15 de diciembre de 2020.

II.1. NIA 700 (revisada) - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

Esta revisión modifica su redacción original que había tenido su vigencia internacional a partir del 15 de diciembre de 2009 y fuera incorporada en las normas en la RT 32 de la FACPCE.

Como su denominación expresa, la norma en cuestión se refiere a la formación de opinión y emisión del informe de auditoría de un conjunto completo de estados contables, como así también de su responsabilidad aun cuando puede aplicarse a las auditorías de un solo estado contable (NIA 805).

Su finalidad es la de alcanzar un equilibrio entre la congruencia y comparabilidad de los informes de auditoría, así como aumentar el valor de la información proporcionada y que sea más relevante para los usuarios.

II.2. Descripción de los principales cambios

Las principales modificaciones afectan al contenido del informe y el primer cambio a mencionar es el relativo a las secciones y su ubicación dentro de aquel.

Es así que la anterior versión, y tal como se encuentra en las RT 32 y 37, preveía el siguiente orden y secciones:

a. Título.

- b. Destinatario.
- c. Apartado introductorio.
- d. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables.
- e. Responsabilidad del auditor.
- f. Opinión del auditor.
- g. Otras responsabilidades de información.
- h. Firma del auditor.
- i. Fecha del informe de auditoría.
- j. Dirección del auditor.

Por su parte, la versión revisada, al igual que en la anterior, aclara que el informe será escrito y da el siguiente detalle respecto a sus párrafos o secciones:

- a. Título.
- b. Destinatario.
- c. Opinión del auditor.
- d. Fundamento de la opinión.
- e. Empresa en funcionamiento.
- f. Cuestiones clave de la auditoría.
- g. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables.
- h. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados contables.
- i. Otras responsabilidades de información.
- j. Nombre del socio del encargo.
- k. Firma del auditor.
- l. Dirección del auditor.
- m. Fecha del informe de auditoría.

No incluido en el detalle anterior porque no surge de la NIA 700, sino de la 720 que se presenta más adelante, el informe del auditor podría incluir otra sección denominada "Otra información", a continuación de la "Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados contables".

Como puede observarse, se incorporan nuevas secciones:

- Fundamentos de la opinión.
- Empresa en funcionamiento.
- Cuestiones clave de la auditoría.
- Nombre del socio del encargo.

Es importante destacar:

a. la sección "Cuestiones clave de la auditoría" es aplicable solo para estados contables de entes que hacen oferta pública de sus títulos valores,

b. la de "Empresa en funcionamiento" solo se incorporará cuando se observa una situación de incertidumbre a ese respecto, y

c. el nombre del socio del encargo no modifica la situación actual en el país porque la responsabilidad por la tarea y el informe es siempre del auditor y, por tal motivo, debe estar

identificado.

A continuación, se describen las novedades antes mencionadas.

Opinión del auditor

La norma dispone: "La primera sección del informe de auditoría, contendrá la opinión del auditor y tendrá el título de 'Opinión'".

Esta sección comprende todo lo que hasta el presente se encuentra en el "Apartado introductorio" y se agrega lo relativo a la opinión. Por lo tanto, incluirá, además de la opinión:

- entidad auditada y manifestación de que los estados han sido auditados,
- estados contables auditados,
- título de cada estado contable y su remisión a la información complementaria, y
- fecha o período que cubren.

La opinión puede ser:

- no modificada (favorable) cuando se concluye que los estados contables han sido preparados en todos sus aspectos significativos, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

- Modificada, cuando:

i. Concluye, en base a elementos de juicio válidos y suficientes, que los estados contables, en su conjunto, no están libres de incorrección significativa; o

ii. No pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa.

Cuando la opinión es modificada se puede afectar la redacción de otras secciones del informe:

- i. Fundamentos de la opinión.
- ii. Cuestiones clave de auditoría.
- iii. Otras responsabilidades de información.
- iv. Responsabilidad del auditor.

- si los estados contables son preparados de acuerdo con un marco de presentación razonable, y no logran la presentación razonable, entonces se debe discutir con la dirección, y dependiendo del marco de información aplicable y de cómo se resuelva el tema, el auditor decidirá si es necesario emitir una opinión modificada (de acuerdo con la NIA 705).

- si los estados contables se preparan de acuerdo con un marco de cumplimiento, no es necesario evaluar la presentación razonable, salvo que se concluya que inducen a error.

En este caso, el auditor indicará que los estados contables han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Si el marco de información no son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), el profesional, en la sección de la opinión debe identificar la jurisdicción del marco de información financiera.

Fundamento de la opinión

También en este caso, la norma, indica la ubicación de este párrafo, al decir: "El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección 'Opinión', con

el título 'Fundamento de la opinión'.

En dicho apartado se debe manifestar:

- que la auditoría se realizó de conformidad con las NIA o con la RT 37 según corresponda;
- en qué sección del informe se describen las responsabilidades del auditor de conformidad con las normas correspondientes;
- la independencia del auditor, respecto de la entidad, con relación a los requerimientos de ética aplicables;
- si considera que los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos, le proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión.

Empresa en funcionamiento:

Cuando sea aplicable, informará al respecto.

Cuestiones clave de la auditoría

En el caso de auditorías de estados contables con fines generales de entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de acuerdo con la NIA 701.

Nombre del socio del encargo

Este párrafo se incluirá en los informes de auditoría de conjuntos completos de estados contables con fines generales de entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores, salvo cuando dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. Se recuerda que esta identificación es obligatoria en la Argentina.

II.3. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe del auditor de estados contables

II.3.1. Introducción

La nueva NIA 701 es aplicable en forma obligatoria solo para los entes cuyas acciones participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas para cotizar en un mercado de valores reconocido y, en forma optativa, en circunstancias en las que el auditor decida comunicarlas en el informe de auditoría.

II.3.2. Concepto

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellos asuntos o temas que según el criterio del auditor han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados contables del período más reciente.

Esto significa que aun cuando la opinión del auditor se refiera a cada uno de los períodos o ejercicios para los que se presentan los estados contables, las cuestiones clave se incluirán solo para el período o ejercicio más reciente.

Como ejemplos de asuntos que pueden dar lugar a su inclusión dentro de esta comunicación se pueden citar aspectos relativos a:

- deterioros y en concreto el deterioro por riesgo de la cartera de préstamos y partidas a cobrar;
- llave de negocio y el test para determinar su deterioro;
- recuperabilidad de activos fiscales;
- valuación de instrumentos financieros y la incertidumbre que involucra;
- previsiones por litigios diversos;

- efecto de nuevas normas contables;
- reconocimiento de ciertos ingresos;
- pasivos por contratos de seguros, o
- negocio en marcha.

La IFAC reconoce que, de esta manera, ha dado cumplimiento a requerimientos de muchos usuarios de los informes del auditor al proporcionar información más relevante permitiendo influir positivamente en el valor percibido de la auditoría ya que, por otra parte, el informe del auditor es clave para comunicar los resultados del proceso de auditoría.

Así como a través de la NIA 700 se modificó la ubicación de la opinión del auditor dentro del informe de auditoría, la conjunción con la 701 para el organismo rector internacional permitiría mejorar la comunicación entre auditores, inversores y responsables del gobierno corporativo, aumentar la transparencia y calidad de la auditoría y con ello incrementar la confianza en el informe del auditor.

II.3.3. Identificación de los asuntos de mayor significación en la auditoría

La metodología prevista para poder identificar los asuntos de mayor significación parte de considerar aquellos aspectos o temas que requirieron especial atención del auditor y que se han informado al comitente.

Algunos de ellos podrán haber incidido en la naturaleza y extensión de los esfuerzos de auditoría realizados, provenir de la complejidad y subjetividad de ciertas políticas contables del cliente, de la naturaleza y materialidad de las incorrecciones acumuladas, de deficiencias severas en el control interno o bien de las dificultades para la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría, entre otros.

Las áreas que requieren atención significativa con frecuencia son aquellas complejas, de aplicación importante del criterio de la dirección de la entidad y que, como consecuencia, implican juicios difíciles por parte del auditor.

No obstante lo expresado precedentemente, podrían existir situaciones extremadamente poco frecuentes donde ciertas cuestiones clave no se incorporen al informe. Esto podría ocurrir cuando se estime que las consecuencias adversas de la comunicación superarían los beneficios en términos del interés público como podría ser el caso en el que un auditor de una entidad financiera comunicara fallas significativas en los controles internos de la entidad que podrían derivar en fraudes en las cuentas corrientes de los clientes.

De ocurrir una situación como la descrita podría esperarse razonablemente que diese lugar a una corrida bancaria para el retiro de los depósitos provocando hasta el colapso de la entidad.

II.3.4. Ubicación de la sección en el informe del auditor

En caso de corresponder, esta sección se incluirá luego de la opinión del auditor, de los fundamentos de la opinión y en su caso, del apartado de empresa en funcionamiento.

II.3.5. Descripción de las cuestiones clave de la auditoría

La descripción de las cuestiones clave no es una mera repetición de la información revelada en los estados y requiere de una explicación breve que permita a los usuarios comprender el motivo por el cual se considera como de mayor significación en la auditoría, recomendándose utilizar un lenguaje simple con información útil sin incorporar datos que la entidad no haya revelado.

Si la entidad ha incluido en la información complementaria referencias o reseñas que son útiles para explicitar mejor una cuestión clave de la auditoría puede hacer alusión a ella.

Asimismo, es probable que sea de interés para los lectores de los estados contables conocer la motivación del auditor para considerar al tema una cuestión clave y por tal motivo resultará importante destacar las causas que lo han llevado a esa conclusión.

La descripción incluirá el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave describiendo aspectos relevantes del enfoque del auditor, señalando los principales procedimientos aplicados o su resultado, entre otros.

Sin embargo, la norma pone énfasis al advertir que no se debe dar a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente al formarse la opinión, evitando que pueda interpretarse como opiniones específicas sobre elementos separados en los estados financieros.

Como excepciones a la descripción de una cuestión clave en el apartado específico del informe del auditor pueden citarse:

- la circunstancia en que dicha cuestión clave ha originado un informe con salvedades o adversa, en cuyo caso la descripción del problema se incorporará en el párrafo de "Fundamentos de la opinión con salvedades o adversa" o en el párrafo de incertidumbre material relacionada con "Empresa en funcionamiento", según corresponda y en el párrafo de cuestiones clave solo se hará referencia a este hecho, y

- cuando el auditor se abstenga de opinar, en cuyo caso se prohíbe comunicar las cuestiones clave.

Por otra parte, si el auditor considera que no existen cuestiones clave para informar o bien que existen, pero se tratan en los apartados indicados en el párrafo anterior, describirá esta situación en el apartado de "Cuestiones clave de la auditoría", con lo cual este párrafo siempre formará parte del informe del auditor.

Finalmente, también es importante destacar que la descripción de cuestiones clave en el informe no invalida la utilización de un párrafo de énfasis para otras cuestiones que se desee resaltar teniendo presente que una cuestión clave no puede formar parte, al mismo tiempo, del párrafo de cuestiones clave y del párrafo de énfasis.

II.3.6. Ejemplos de redacciones posibles de cuestiones clave

Un caso interesante para conocer puede advertirse en los estados financieros de un banco español (1), donde los auditores en la sección de "Cuestiones clave de la auditoría", luego de describir en qué consisten las cuestiones clave, presentaron a la manera de una tabla de dos columnas lo siguiente:

Cuestiones clave de la auditoría	Modo en el que se han tratado en la auditoría
Valoración de los fondos de comercio	
<p>El Grupo realiza, con carácter anual, una evaluación para determinar si existe deterioro en los fondos de comercio registrados.</p> <p>La dirección realiza estimaciones del importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo más representativas calculando su valor en uso mediante el descuento de proyecciones de flujos de efectivo. Dichas estimaciones son inherentemente inciertas e incluyen un elevado nivel de juicio, puesto que se basan en asunciones sobre aspectos como las tasas de descuento, proyecciones de resultados y las tasas de crecimiento constantes a largo plazo utilizadas.</p>	<p>Hemos documentado, con la colaboración de nuestros expertos en valoraciones, nuestro entendimiento y nuestra revisión del proceso de estimación efectuado por la dirección.</p> <p>Respecto al control interno, nos hemos centrado en el diseño y operatividad de los controles de los siguientes procesos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Criterios para la definición de las unidades generadoras de efectivo del Grupo. - Metodología de la dirección para la estimación del deterioro del fondo de comercio, incluyendo los controles de supervisión del proceso y de las aprobaciones implícitas en el mismo. - Proceso presupuestario sobre el que se basan las proyecciones de flujos de efectivo.

	- Capacidad de predicción fiable de la dirección mediante la comparación de las previsiones de años anteriores y las evaluaciones de los deterioros con los resultados ocurridos.
--	---

II.3.7. Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad

La norma internacional señala que el auditor deberá comunicar, a dichos responsables, aquellos asuntos que ha determinado son cuestiones clave, o, en su caso, que ha determinado que no existen cuestiones clave.

Es decir que el auditor, partiendo de los asuntos que fueron comunicados a los encargados del gobierno de la entidad, seleccionará aquellos que han requerido una atención suya significativa, identificará los que han tenido mayor importancia para su auditoría y esos serán expuestos como cuestiones clave.

II.3.8. Documentación

El auditor en sus papeles de trabajo documentará:

- cuáles son las cuestiones que han requerido una atención significativa y los fundamentos para determinar si dichas cuestiones son o no cuestiones clave,
- en su caso, los fundamentos para determinar que no han existido cuestiones clave, y
- cuando haya decidido que una cuestión clave no será comunicada en el informe del auditor, los fundamentos que justifican esa decisión.

II.4. NIA 705 (Revisada). "Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente"

Su objetivo es permitir al auditor expresar con claridad una opinión modificada cuando opine, con base en elementos de juicio obtenidos, que los estados contables no están libres de incorrección significativa o cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que están libres de incorrección significativa. En este contexto, el auditor puede emitir:

Opinión con salvedades:

- cuando habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, deba concluir que existen incorrecciones significativas no generalizadas en los estados contables, o
- cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan opinar, y concluya que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, sin ser generalizadas, podrían ser significativas.

Opinión adversa:

- cuando habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes concluya que las incorrecciones son significativas y generalizadas en los estados contables.

Abstención de opinión:

- cuando concluya que no puede emitir opinión, porque no obtuvo elementos de juicio válidos y suficientes, razón por la cual los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativas y generalizadas;
- cuando suponga la existencia de múltiples incertidumbres, donde a pesar de haber obtenido elementos de juicio válido y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, y no pueda formarse opinión, en razón de la interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo.

En caso de que la dirección del ente imponga una limitación al alcance de la auditoría

después que haya aceptado el cargo, el auditor procederá a:

- considerar la probabilidad de tener que expresar una opinión con salvedades o abstenerse de opinar;
- solicitar a la dirección que elimine la limitación;
- si la dirección se rehúsa, comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad (salvo que sean los mismos que participan en la dirección);
- determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes;
- si no puede obtener elementos de juicio válidos y suficientes, determinará sus implicaciones, según su conclusión:
 - si las posibles incorrecciones no detectadas, podrían ser significativas, no generalizadas, emitirá su opinión con salvedades; o
 - si las posibles incorrecciones no detectadas, podrían ser significativas y generalizadas, optará entre:
 - renunciar a la auditoría y comunicar a los responsables del ente, toda cuestión relativa a las incorrecciones identificadas durante el trabajo realizado; o
 - si no es factible renunciar, emitirá un dictamen donde se abstendrá de opinar.

Si el auditor, considera emitir una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre un conjunto de estados contables, no podrá emitir simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable, sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un solo estado contable, en relación con un mismo marco de información financiera.

Al desarrollar la estructura del informe de auditoría cuando se expresa la opinión modificada, la versión revisada de la NIA 705, adapta el orden y nuevos párrafos que ya fueran vistos en la NIA 700 (revisada) de la siguiente manera:

Opinión del auditor:

En el caso de emitir una opinión modificada (con salvedades, adversa o abstención), cambiará el título de la sección por:

- Opinión con salvedades.
- Opinión adversa.
- Abstención de opinión.

Opinión con salvedades:

Si la opinión es con salvedades, el auditor dejará constancia en el párrafo de opinión, que excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades":

- si los estados se presentan de conformidad con un marco de presentación razonable "los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos de conformidad con [el marco de información aplicable]...; o
- si los estados se presentan de acuerdo con un marco de cumplimiento: "los estados contables adjuntos han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información aplicable].

Si al auditor le fue imposible obtener elementos de juicio válidos y suficientes, y por ello ha decidido emitir una opinión modificada, utilizará la frase: "excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones".

Opinión adversa:

En este caso también describirá la cuestión o cuestiones significativas en la sección "Fundamento de la opinión adversa".

Abstención de opinión:

Cuando se abstenga de opinar, además de no expresar su opinión sobre los estados contables y de describirlo en la sección "Fundamento de la abstención de opinión", debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones por las que no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, corregirá la declaración en el comienzo del apartado de "Opinión" donde se expresa que "los estados contables han sido auditados", cambiándola por "he (o hemos) sido contratado(s) para auditar los estados contables".

Fundamento de la opinión:

Como ya se menciona más arriba, cuando se emita un informe con opinión modificada se cambiará el título de esta sección por:

- Fundamento de la opinión con salvedades; o
- Fundamento de la opinión adversa; o
- Fundamento de la abstención de opinión.

Incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

Las incorrecciones significativas pueden:

. afectar cantidades concretas de los estados contables,

Pueden estar en relación con:

- la información descriptiva revelada, o
- la falta de revelación de información.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o adversa, rectificará la declaración sobre si la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "adversa", según corresponda.

Finalmente, expresa que cuando el auditor se abstenga de opinar no incluirá una referencia a la sección del informe en la que se describen las responsabilidades del auditor como así tampoco una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida le proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes para su opinión de auditoría.

En cuanto a la responsabilidad del auditor, la norma aclara que cuando se abstiene de opinar, se debe modificar el párrafo correspondiente, incluyendo solo:

- que la responsabilidad del auditor se refiere a la realización de la auditoría y la emisión del informe,
- declarar que, debido a lo descripto en la sección "Fundamento de la abstención de opinión", no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre los estados contables,
- declarar lo establecido con respecto a la independencia y demás responsabilidades éticas del auditor.

Además, en caso de abstención de opinión para los entes que hacen oferta pública de sus títulos valores, no incluirá en el informe la sección "Cuestiones clave de auditoría" debido a que su inclusión podría inducir a un error de interpretación, ya que podría entenderse que los estados contables son creíbles, y esto no resulta congruente con la abstención de opinión.

II.5. NIA 706 (Revisada) "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el

informe de auditoría"

II.5.1. Comunicaciones adicionales en el informe de auditoría

La presente norma trata la situación que se presenta cuando el auditor, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados contables, decide llamar la atención de los usuarios:

a. sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados contables, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados contables, lo que dará lugar a un párrafo denominado "Párrafo de énfasis"; o

b. sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados contables que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, originando un párrafo denominado "Párrafo de otras cuestiones".

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría establecida por la NIA 701 no impide la utilización del párrafo de énfasis y, complementariamente, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.

De tal forma que puede existir una cuestión que no se considera cuestión clave pero que a juicio del auditor es fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables lo que daría lugar a un párrafo de énfasis para su presentación en el informe del auditor.

II.5.2. Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis

Algunas normas de auditoría contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en determinadas circunstancias y ejemplos de estas circunstancias son:

- cuando un marco de información contable impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por dichas disposiciones,

- para advertir a los usuarios de que los estados contables han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos,

- cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y ante la modificación de los estados contables anteriormente publicados, emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).

En otras situaciones puede ser el auditor el que considere necesario incluir un párrafo de énfasis y algunos ejemplos son los siguientes:

- la incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales,

- un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría,

- la aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado significativo sobre los estados contables,

- una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación contable de la entidad.

Es importante destacar que, en la redacción anterior de esta norma con vigencia a partir del año 2009, se establecía también como necesario incluir un párrafo de énfasis cuando

existía una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y esta había sido adecuadamente presentada en la información complementaria. Esa disposición fue modificada y en la actualidad, cuando existe la situación mencionada, el auditor, incluirá un apartado específico en el informe de auditoría, frecuentemente luego del apartado de "Fundamentos de la opinión".

Tal como se expresa en la RT 37, la introducción de un "Párrafo de énfasis" no afecta la opinión del auditor y no es sustitutivo de:

- a. una opinión modificada,
- b. la información que debe revelar la dirección en los estados contables, o
- c. informar en un apartado específico cuando exista una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento según lo expresado en el párrafo precedente de este trabajo.

II.5.3. Ubicación del párrafo de énfasis en el informe de auditoría

Su ubicación en el informe depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del propio juicio del auditor.

Algunos ejemplos de ubicaciones posibles son los siguientes:

- cuando está relacionado con el marco de información aplicable el auditor puede considerar necesario ubicarlo a continuación de la sección "Fundamento de la opinión",
- cuando se presente la sección "Cuestiones clave de la auditoría" puede ubicarse antes o después de dicha sección.

II.5.4. Situaciones en las que puede ser necesario un párrafo de otras cuestiones

Tres son las situaciones tratadas por la normativa.

a. Circunstancias relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría

El auditor debe comunicar a los responsables de la entidad el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados lo que incluye informar los riesgos significativos identificados, no obstante lo cual puede considerar necesario, asimismo, manifestar ciertos aspectos relacionados con la planificación o con la delimitación del alcance a través de su informe de auditoría o en circunstancias poco frecuentes en las que no haya podido renunciar al encargo no obstante una limitación al alcance impuesta por la dirección.

b. Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

Esta situación puede presentarse cuando el auditor debe cumplir con disposiciones o prácticas que pueden requerir o permitir dar más detalle sobre dichos aspectos.

Este párrafo no es aplicable cuando tiene otras responsabilidades de información adicionales a las establecidas por las normas de auditoría o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

c. Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

Cuando los estados contables son preparados para usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario señalar que su informe está dirigido solo a ellos.

II.5.5. Introducción de párrafos sobre otras cuestiones

Como ya se ha expresado anteriormente, estos párrafos no requieren que esas cuestiones se presenten y revelen en los estados contables. Tampoco pueden incluir:

- información que disposiciones legales o reglamentarias prohíben que el auditor presente, e
- información que se exige que la dirección proporcione.

II.5.6. Ubicación del párrafo de otras cuestiones

- Cuando se presente la sección Cuestiones clave de la auditoría se puede explicitar el título como por ejemplo "Otra cuestión - Alcance de la auditoría".
- Cuando las otras cuestiones están referidas a otras responsabilidades de información puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".
- En las circunstancias en que afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión por los usuarios del informe de auditoría puede incluirse como una sección separada a continuación del informe sobre la auditoría de los estados contables y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

II.6. NIA 720 (Revisada) "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información"

II.6.1. La presente norma trata las responsabilidades del auditor con respecto a otra información, financiera o no financiera, pero distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente que el ente incluya en el informe anual que emite, señalando que dicha información anual puede consistir en uno solo documento o en varios documentos con el mismo propósito.

Por tal motivo los objetivos del auditor a ese respecto son:

- tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información, y
- los estados contables, o
- el conocimiento que tenga el auditor
- responder de manera adecuada cuando le parece que existen dichas incongruencias e informar de acuerdo con esta norma.

Si concluye que existe una incorrección material en la otra información solicitará su corrección y si ella no se realiza considerará las implicaciones en el informe de auditoría o, en su caso, la renuncia al encargo si las disposiciones legales lo permitiesen.

II.6.2. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Otra información" u otro título adecuado cuando:

- a. En el caso de una entidad que hace oferta pública de sus títulos valores, el auditor haya obtenido o espere obtener, la otra información, o
- b. En el caso de una entidad que no hace oferta pública de sus títulos valores, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información.

La sección contendrá:

- una declaración de que la dirección es responsable de la otra información, -obtenida antes de la fecha del informe de auditoría y si se tratase de un ente que hace oferta pública de sus títulos valores, y en su caso, la información que espera obtener después de la fecha del informe,
- una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y en consecuencia que no expresa ninguna opinión ni otra forma de conclusión sobre ella,
- una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta norma, y
- cuando se haya obtenido otra información antes del informe de auditoría:

- declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto, o
- si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección en la otra información.

II.6.3. Ejemplos de situaciones, cantidades o de otros elementos que pueden que podrían darse en la otra información.

De acuerdo con la ley 19.550 General de Sociedades, en la memoria, los administradores deben informar sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad y para ello habitualmente los administradores incluyen las partidas respectivas existentes en los estados contables y exponen las justificaciones que consideran pertinentes, lo que podría suponer la existencia de errores o incongruencias que el auditor advierta luego de leer dichas manifestaciones.

En otras oportunidades en el documento anual que incluye los estados contables se detallan datos operativos, partidas especiales, indicadores sobre liquidez, inversiones, explicaciones sobre estimaciones contables, descripciones de litigios, obligaciones medioambientales y otras contingencias, todo lo cual deberá ser leído por el auditor teniendo en cuenta lo establecido en la presente norma, a fin de darle el tratamiento adecuado en el informe de auditoría.

II.7. NIA 570 (Revisada) "Empresa en funcionamiento"

En esta norma se regulan las responsabilidades del auditor, en relación con la empresa en funcionamiento durante la labor de auditoría de sus estados contables.

Cuando se efectuó el análisis de la NIA 701 se expresó que trata sobre las responsabilidades que tiene el auditor de comunicar cuestiones clave de la auditoría en su informe y que cuando se observan cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento, se puede considerar que se está ante una "cuestión clave de la auditoría" en la que una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones pueden generar dudas sobre la capacidad de considerar al ente como empresa en funcionamiento.

No obstante, en la revisión de esta norma se concluyó que los asuntos que generan incertidumbre sobre si el ente auditado podría considerarse como empresa en funcionamiento, no alcanzaba con que el ente incluyera una manifestación clara en la información complementaria y el auditor agregase un párrafo enfatizando la situación y, por tal motivo, en estas circunstancias, el auditor incluirá en su informe un apartado específico con el título empresa en funcionamiento dando cuenta de la incertidumbre señalada.

Resumiendo, entonces, las diferentes situaciones que pueden presentarse en relación con este tema tendrán el tratamiento que se señala seguidamente:

- si los estados contables han sido preparados considerando que se trata de una empresa en funcionamiento y a juicio del auditor, esto es erróneo o no es adecuado utilizar este principio contable, expresará una opinión adversa,
- si se revela adecuadamente una incertidumbre significativa en los estados contables, el auditor emitirá una opinión no modificada e incluirá en el informe de auditoría una sección separada con el subtítulo: "Incertidumbre significativa relacionada con la Empresa en funcionamiento", donde referenciará las notas que traten este tema y expresará que existe una incertidumbre que puede ocasionar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar y que no expresa una opinión modificada en relación con esta cuestión,
- si no es adecuada la información revelada respecto a la incertidumbre significativa, el

auditor emitirá su informe con una opinión con salvedades o adversa, y en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión adversa", explicará que existe una incertidumbre significativa que puede generar dudas significativas sobre la continuidad del ente como empresa en funcionamiento, lo que no ha sido correctamente expuesto o revelado en los estados contables.

Por último, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no están dispuestos a realizar o ampliar su valoración, luego de discutido con el auditor, este deberá tener en cuenta la situación para la preparación de su informe de auditoría.

III. Capítulo III

III. 1. Propuestas de modelos de informes de auditoría basados en la aplicación de las modificaciones de las NIA 700, 705, 706, 720 y 570 para un ente no comprendido en la RT 26

a) Informe modelo base. Opinión favorable sin salvedades

b) Opinión modificada. Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado

c) Opinión favorable sin salvedades. Cuestión que amerita ser enfatizada

d) Opinión favorable sin salvedades. Sección sobre empresa en funcionamiento

Los modelos se presentan considerando la información comparativa bajo el enfoque de cifras correspondientes, según se define en los párrs. 32 a 35 de la sección III.A.ii. de la resolución técnica 37.

Las propuestas no contemplan la inclusión de toda la información adicional requerida por disposiciones legales y reglamentarias que puedan disponerse en las distintas jurisdicciones donde se emitan los informes, por lo que solo se incorporan como ejemplo para el primero de ellos, la información sobre procedimientos sobre prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo y la deuda exigible y no exigible ante el Sistema Integrado Previsional.

Finalmente, y solo en el primer caso se presenta el nuevo modelo comparativo con el modelo actual del Informe 12 de CENCYA.

N°	Situación planteada	Tipo de opinión
a	Auditoría recurrente. No se presentaron limitaciones significativas al alcance del trabajo o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba enfatizar. La memoria de los administradores se presenta en el mismo documento donde se exponen los estados contables y el auditor no ha detectado ninguna incorrección en dicha información. Informe base.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2.
b	Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X2. No existe otra información contable o no contable en los documentos donde se exponen los estados contables.	Opinión favorable con salvedades sobre X2.
c	Cuestión que amerita ser enfatizada por el contador, expuesta adecuadamente en X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo de énfasis {que describa la

	No existe otra información contable o no contable en los documentos donde se exponen los estados contables.	cuestión a enfatizar en X2}.
d	Riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido y expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente. No existe otra información contable o no contable en los documentos donde se exponen los estados contables.	Opinión favorable sobre X2 y con incertidumbre significativa sobre empresa en funcionamiento. Se incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre significativa relacionada con la Empresa en funcionamiento" para: (a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado, y (b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material.

a. Informe base. Auditoría recurrente. No se presentaron limitaciones significativas al alcance del trabajo o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba enfatizar. La memoria de los administradores se presenta en el mismo documento donde se exponen los estados contables y el auditor no ha detectado ninguna incorrección en dicha información.

Modelo actual Informe 12	Modelo sugerido basado en NIA 700 (Revisada) y 720 (Revisada)
Informe del auditor independiente Señor {Señores} de ABCD CUIT N°2 Domicilio legal ----- Informe sobre los estados contables He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o "balance general"} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a	Informe de auditoría emitido por un auditor independiente Señor de ABCD CUIT N°2 Domicilio legal ----- Informe sobre la auditoría de los estados contables Opinión He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o "balance general"} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a
Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.	En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas. Fundamento de la opinión He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables" de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de
	Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

<p>Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables</p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.</p> <p>Responsabilidad del auditor</p> <p>Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi {nuestra} auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la resolución técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.</p> <p>Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.</p> <p>Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.</p> <p>Opinión</p> <p>En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.</p>	<p>Información distinta de los estados contables y de mi informe de auditoría</p> <p>La dirección es responsable de la otra información expuesta en la Memoria de los administradores. Mi responsabilidad sobre los estados contables no incluye la otra información y no expreso ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ella.</p> <p>En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y considerar si existe una incongruencia significativa en la otra información y en caso de existir estoy obligado a informarlo. No tengo nada que informar a este respecto.</p> <p>Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables</p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas. En la preparación de los estados contables, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de ABCD de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según proceda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando la base contable de empresa en funcionamiento excepto si tienen intención de liquidar la Sociedad o cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.</p> <p>La dirección es responsable de la supervisión del proceso de información contable de la empresa.</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables</p> <p>Mi objetivo es obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría detectará siempre una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede verse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables.</p> <p>Como parte de una auditoría de conformidad con la RT 37, he aplicado mi juicio profesional y he mantenido una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Asimismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - He identificado y valorado los riesgos de incorrección significativa en los estados contables debido a fraude o error, diseñado y he aplicado procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para mi opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno. - He obtenido conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. - He evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección. - He concluido sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en
--	--

<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o "y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha"}.</p> <p>b) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.</p> <p>Ciudad de, de de 20XX</p> <p>[Identificación y firma del contador]</p>	<p>funcionamiento. Si hubiese concluido que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en mi informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados contables o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de mi informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.</p> <p>- He evaluado la presentación global, la estructura y el contenido de los estados contables incluida la información revelada y si los ellos representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran su presentación razonable.</p> <p>He informado a la dirección de la entidad, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identifiqué en el transcurso de la auditoría.</p> <p>El texto anterior en <i>italica</i> se podría ubicar también en un anexo del informe de auditoría o bien, en caso de existir, haciendo referencia a una página web del Consejo Profesional al que pertenezca el auditor que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor.</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o "y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha"}.</p> <p>b) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.</p> <p>Ciudad de, de de 20XX</p> <p>[Identificación y firma del contador]</p>
--	--

b) Informe con opinión modificada. Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X2

<p>Modelo sugerido basado en 700 (Revisada) y 705 (Revisada)</p> <p>Informe de auditoría emitido por un auditor independiente</p> <p>Señor {Señores} de ABCD</p> <p>CUIT N°</p> <p>Domicilio legal</p> <p>-----</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados contables</p> <p>Opinión</p> <p>He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o "balance general"} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a</p> <p>En mi opinión, excepto por los posibles efectos que podrían derivarse de la limitación descrita en el párrafo Fundamento de la opinión con salvedades, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.</p> <p>Fundamento de la opinión con salvedades</p> <p>Tal como se señala en la nota a los estados contables adjuntos, la entidad tiene una inversión del 25% en el capital de WXYZ, una sociedad del extranjero, adquirida en el mes de de 20X2, la cual ha sido medida aplicando el método del valor patrimonial proporcional, y representa el 8% del activo de ABCD al de de 20X2 y el 4% del resultado del ejercicio económico terminado en esa fecha. No he podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre el importe contabilizado de la inversión de la entidad en WXYZ al de de 20X2 ni sobre su participación en los resultados de esa sociedad del extranjero por el ejercicio económico terminado en esa fecha, por no haber tenido acceso a sus estados contables, a su dirección ni a sus auditores. Por lo tanto, no he podido</p>
--

determinar si estos importes deben ser ajustados. Considero que el resto de elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría con salvedades.

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables" de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables

Ídem modelo a.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Ídem modelo a.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

c) Informe con cuestión que amerita ser enfatizada por el contador, expuesta adecuadamente en X2

Modelo sugerido basado EN NIA 700 (Revisada) y 706 (Revisada)

Informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Señor de ABCD

CUIT N°

Domicilio legal

Informe sobre la auditoría de los estados contables

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o "balance general"} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables" de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

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

Énfasis sobre incertidumbre relativa a los estados contables correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X2

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota a los estados contables adjuntos, que describe la incertidumbre relacionada con un litigio iniciado en el mes de de 20X2 contra la entidad, cuya resolución final no puede preverse a la fecha.

Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables

Ídem modelo a.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Ídem modelo a.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

d) Informe con riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido y expuesto la

situación y sus potenciales efectos adecuadamente

Modelo sugerido basado en NIA 700 (Revisada) y 570 (Revisada)
<p>Informe de auditoría emitido por un auditor independiente</p> <p>Señor de ABCD CUIT N° Domicilio legal -----</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados contables</p> <p>Opinión</p> <p>He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o "balance general"} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a</p> <p>En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.</p> <p>Fundamento de la opinión</p> <p>He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.</p> <p>Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables" de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de</p> <p>Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.</p> <p>Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento</p> <p>Llamo la atención sobre la Nota de los estados contables que indica que la entidad ha incurrido en pérdidas netas de \$ durante el ejercicio terminado el de de 20X2, situación que viene repitiéndose en los últimos años. Al cierre del ejercicio, los pasivos corrientes excedían a los activos totales en \$, existiendo dificultades para obtener financiamiento adicional. Estas circunstancias, junto con otras cuestiones expuestas en dicha nota, señalan la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Mi opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.</p> <p>Responsabilidades de la dirección de la entidad con respecto a los estados contables Ídem modelo a.</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables Ídem modelo a.</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios Ídem modelo a.</p>

III.2. Propuesta de modelo de informe de auditoría basado en la aplicación de las modificaciones de la NIA 700 (Revisada), 720 (Revisada) y nueva NIA 701 para un ente comprendido en la RT 26

Opinión favorable sin salvedades sobre X2

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor de ABCD

CUIT N°

Domicilio legal

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión

He auditado los estados financieros adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de

situación financiera al de de 20X2, los estados de resultados, de otro resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de ABCD al de de 20X2, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera ("NIIF").

Fundamento de la opinión

He realizado mi auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría ("NIA") emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ("IAASB", por su sigla en inglés) adoptadas en Argentina y con la vigencia establecida por la FACPCE a través de su Resolución Técnica N° 32 y sus Circulares de Adopción. Las NIA exigen que cumpla con los requerimientos de ética, y que planifique y ejecute la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores significativos.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables" de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 34, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de ...

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según mi juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en mi auditoría de los estados contables del ejercicio actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de mi auditoría de los estados contables en su conjunto y en la formación de mi opinión sobre estos y no expreso una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Cuestión clave de la auditoría	Modo en el que se han tratado en la auditoría
Valoración de la plusvalía	
<p>El ente realiza con carácter anual una evaluación para determinar si existe deterioro en los fondos de comercio registrados.</p> <p>La dirección realiza estimaciones del importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo más representativas calculando su valor en uso mediante el descuento de proyecciones de flujos de efectivo. Dichas estimaciones son inherentemente inciertas e incluyen un elevado nivel de juicio puesto que se basan en asunciones sobre aspectos como las tasas de descuento, proyecciones de resultados y las tasas de crecimiento constantes a largo plazo utilizadas...</p>	<p>He documentado, con la colaboración de mis expertos en valoraciones, mi entendimiento y mi revisión del proceso de estimación efectuado por la dirección.</p> <p>Respecto al control interno, me he centrado en el diseño y operatividad de los controles de los siguientes procesos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Criterios para la definición de las unidades generadoras de efectivo del Grupo - Metodología de la dirección para la estimación del deterioro de la plusvalía, incluyendo los controles de supervisión del proceso y de las aprobaciones implícitas en el mismo. - Proceso presupuestario sobre el que se basan las proyecciones de flujos de efectivo. - Capacidad de predicción fiable de la dirección mediante la comparación de las previsiones de años anteriores y las evaluaciones de los deterioros con los resultados ocurridos... <p>(Ejemplo tomado del punto 2.6. del CAPÍTULO II de este trabajo)</p>

Información distinta de los estados contables y de mi informe de auditoría

La dirección es responsable de la otra información expuesta en la Memoria de los administradores. Mi responsabilidad sobre los estados contables no incluye la otra información y no expreso ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ella.

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y considerar si existe una incongruencia significativa en la otra información y en caso de existir estoy obligado a informarlo. No tengo nada que informar a este respecto.

Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables

La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones significativas.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de ABCD de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según proceda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando la base contable de empresa en funcionamiento excepto si tienen intención de liquidar la Sociedad o cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La dirección es responsable de la supervisión del proceso de información contable de la empresa.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Mi objetivo es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría detectará siempre una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, he aplicado mi juicio profesional y he mantenido una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Asimismo:

* He identificado y valorado los riesgos de incorrección significativa en los estados financieros debido a fraude o error, diseñado y he aplicado procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para mi opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

* He obtenido conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

* He evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

* He concluido sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si hubiese concluido que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en mi informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de mi informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

* He evaluado la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros incluida la información revelada y si los ellos representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran su presentación razonable.

* He informado a la dirección de la entidad, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identifiqué en el transcurso de la auditoría.

El texto anterior en *itálica* se podría ubicar también en un anexo del informe de auditoría o bien, en caso de existir, haciendo referencia a una página web del Consejo Profesional al que pertenezca el auditor que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

IV. Capítulo IV. Normas internacionales para encargos de aseguramiento 3410 y 3420. Propuesta de modelos de informes

IV.1. NIEA 3410. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero

El motivo principal de la sanción de esta norma está vinculado a que muchas entidades en la actualidad están cuantificando dichas emisiones como también preparando declaraciones sobre gases de efecto invernadero (GEI) y si bien su utilización no es tan común en el país, se considera importante analizar sus principales aspectos y dar a conocer un modelo de informe posible.

Dichas declaraciones tienen distintos orígenes, como ser:

- regímenes normativos de información a revelar,
- planes de comercialización de emisiones, o
- para informar a los inversores y otras personas de forma voluntaria.

Asimismo, se prevé la posibilidad de cubrir información adicional, como ser un informe de sostenibilidad.

Si bien, en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento, se prevé la posibilidad que los encargos sean sobre afirmaciones o informes directos, donde:

a. en el primer caso la conclusión del profesional puede expresarse haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable o directamente haciendo referencia a la materia objeto de análisis y los criterios, y

b. en el segundo caso solo puede concluirse sobre la materia objeto de análisis y los criterios.

En esta norma se tratan solo los que se producen sobre afirmaciones, pudiendo ser de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Para ello, el contador debe aplicar una combinación de procedimientos de aseguramiento según su juicio profesional, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones, debiendo definir el momento de realización y su alcance.

Al llevar a cabo este encargo de aseguramiento, el contador público tiene los siguientes objetivos:

a. obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error;

b. emitir un informe de conformidad con los hallazgos del contador acerca de si:

i. en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o

ii. en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del contador ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los criterios aplicables; y

c. comunicar, de acuerdo con los hallazgos del contador público.

A continuación, se describen de manera simplificada los principales aspectos establecidos en la norma referidos a la labor del contador y a su informe.

Aceptación y continuidad del encargo

El contador contará con la cualificación, conocimiento y experiencia suficiente para aceptar el encargo y su equipo de trabajo y cualquier experto externo al contador deberán poseer, colectivamente, las competencias profesionales necesarias.

Planificación

El encargo debe ser planificado adecuadamente, previendo aspectos relevantes tales como características del trabajo, objetivos, factores a analizar, procedimientos, recursos e impactos de la función de la auditoría interna.

Importancia relativa o significación en la planificación y ejecución del encargo

Debe establecerse la importancia relativa para la ejecución del trabajo y cualquier revisión

necesaria durante el avance del encargo.

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo en control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

Deberá obtener conocimiento de factores tanto externos como sectoriales, regulación aplicable y otros que afectaren a la entidad, como ser aspectos relevantes vinculados a la naturaleza de la entidad y a su comportamiento en relación con métodos de cuantificación, políticas de emisión de informes, criterios aplicables a estimaciones, objetivos y estrategias para el cambio climático, supervisión y responsabilidad de informes y funciones de auditoría interna.

En este sentido, la norma resalta la relevancia de aplicar procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material, como también del control interno de la entidad, estableciendo una serie de indicadores a tener en cuenta.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección significativa y procedimientos posteriores

Aquí se destaca la importancia de que el contador diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las declaraciones de GEI, como también que diseñe y lleve a cabo procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material.

Utilización del trabajo de otros profesionales

Se describen los pasos a seguir si el contador tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales.

Manifestaciones escritas

Solicitará manifestaciones escritas respecto de los asuntos que a su juicio considere adecuados.

Hechos posteriores

Considerará si los hechos que ocurren entre la fecha de la declaración de GEI y la fecha del informe de aseguramiento requieren ajustes o información a revelar en la declaración de GEI, y evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida acerca de si dichos hechos están adecuadamente reflejados en la declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables.

Otra información

El contador estudiará otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto y si, a su juicio esa otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento, en cuyo caso discutirá la cuestión con la entidad y procederá con las acciones posteriores, según corresponda.

Documentación

Documentará la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, para dejar constancia de lo realizado.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Concluirá acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI y para ello tomará en cuenta los requerimientos establecidos en la norma.

Contenido del informe de aseguramiento

El informe de aseguramiento incluirá los elementos básicos que se detallan a continuación:

- Título que indica claramente que el informe es un informe independiente de seguridad limitada o razonable.

- Destinatario del informe de aseguramiento.

- Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el período o períodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del contador público, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el contador público no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no se ha expresado ninguna conclusión al respecto.

- Descripción de las responsabilidades de la entidad.

- Declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente.

En este sentido, el proceso de cuantificación de GEI raramente puede ser 100% exacto, debido al conocimiento científico incompleto de las mediciones de GEI y a los procesos de medición y cálculo utilizados para cuantificar las emisiones dentro de los límites del conocimiento científico existente.

- Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del contador público, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de su responsabilidad público en relación con ellas.

- Identificación de los criterios aplicables.

- Descripción de las responsabilidades del contador público, que incluye:

- una declaración indicando que el encargo fue ejecutado de conformidad con las normas de la RT 35 y 36 o bien de acuerdo con la sección V.A de la RT 37

- un resumen de los procedimientos aplicados.

- Conclusión del contador, expresada en forma positiva en el caso de un encargo de seguridad razonable o en forma negativa en el caso de un encargo de seguridad limitada acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los criterios aplicables.

- Si el contador público expresa una conclusión modificada, se debe incluir una clara descripción de todas las razones.

- Firma del contador público.

- Fecha del informe de aseguramiento.

- La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el contador público.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

Si el contador público considera necesario podrá incorporar párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones siguiendo las reglas establecidas para el informe del auditor sobre estados contables.

- Otros requerimientos de comunicación

El contador público evaluará si es necesaria una comunicación adicional sobre deficiencias en el control interno, identificación o indicios de fraude o cuestiones que

incluyen el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, excepto aquellas claramente poco significativas.

Ejemplo de informe de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero para un ente no comprendido en la RT 26

Las circunstancias son, entre otras:

- Encargo de seguridad razonable.
- La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3 [*].
- La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones. [**]
- La declaración de GEI no contiene información comparativa.

[*] Para clarificar el ejemplo, a continuación, se incluye una explicación sobre los tipos de emisiones:

Alcance 1. Emisiones directas de GEI. Aquellas provenientes de fuentes GEI que son propiedad o están controladas por la Empresa.

Se incluyen:

- Emisiones de las instalaciones de generación de energía eléctrica (consumo de combustibles).
- Emisiones de instalaciones de no generación (almacenamientos de gas y secado de lodos).
- Emisiones fugitivas de metano (CH₄) (almacenamiento y transporte de gas natural).
- Emisiones fugitivas de hexafluoruro (SF₆) en las redes de distribución.
- Emisiones de las instalaciones que dan servicios a los edificios (consumo de combustibles).
- Emisiones por combustiones móviles asociadas al transporte por carretera de empleados por trabajo con vehículos de flota.

Alcance 2. Emisiones indirectas de GEI. Aquellas que provienen de la generación de electricidad, calor o vapor de origen externo consumidos por la organización. Estas emisiones son:

- Emisiones asociadas al consumo de energía auxiliar en parada en las centrales térmicas, renovables y nucleares y bombeo en las hidráulicas.
- Emisiones asociadas al consumo de electricidad en edificios.
- Emisiones asociadas a las pérdidas de red.

Alcance 3. Otras emisiones indirectas. El resto de las emisiones indirectas que son consecuencia de las actividades de la empresa, pero ocurren en fuentes que no son propiedad ni están controladas por la empresa.

Estas otras emisiones son:

- Emisiones asociadas al transporte de empleados por trabajo (vehículos de alquiler y particulares, avión, tren y Ferry).
- Emisiones asociadas al transporte de combustible (carbón y uranio).
- Emisiones asociadas a proveedores.
- Emisiones asociadas al transporte de empleados desde su residencia hasta su lugar de trabajo.
- Emisiones asociadas a la energía comprada para venta a cliente final.

[**] Un ejemplo de exclusiones podría ser:

Emisiones que poseen una baja representatividad (< 5%) respecto al total de emisiones.

En este grupo se pueden encontrar:

- Emisiones procedentes de fuentes móviles de las instalaciones de generación.
- Emisiones asociadas al consumo de energía auxiliar de los parques eólicos ubicados en otros países.
- Emisiones asociadas al consumo de energía de edificios renovables ubicados en países distintos.
- Emisiones directas renovables.
- Emisiones de CH4 procedentes de la combustión.

El siguiente ejemplo de informe solo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

Modelo. Aseguramiento razonable. Favorable sin salvedades

Informe de aseguramiento razonable de contador público independiente sobre la declaración de gases de efecto invernadero (GEI)

Señor ... de

ABC

CUIT N°

Domicilio legal

Identificación de la información objeto del encargo

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento razonable sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones y las notas explicativas en las páginas xx-yy [este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a contadores públicos, ingenieros ambientales y licenciados en ciencias del ambiente.]

Responsabilidad de la dirección en relación con la declaración de GEI

La dirección es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [criterios aplicables], aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error [tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI,] la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Independencia

He cumplido con los requerimientos de independencia y demás requisitos del Código de Ética vigente en (jurisdicción que corresponde al lugar de emisión de su informe).

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento razonable sobre la base de los trabajos realizados. He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre "Otros encargos de aseguramiento" establecidas en la sección V.A de la resolución técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias

Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo, con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad razonable de conformidad con esta norma incluye la aplicación de procedimientos para obtener evidencia acerca de la cuantificación de las emisiones y la información relacionada en la declaración de GEI.

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio del contador público, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, en la declaración de GEI. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, se tuvieron en cuenta los controles internos relevantes para la preparación de la declaración de GEI por parte de ABC. Un encargo de seguridad razonable también incluye:

- la valoración de la adecuación, de acuerdo con las circunstancias, del uso por ABC [criterios aplicables] aplicados conforme la Nota 1 de la declaración de GEI, como base para la preparación de la declaración de GEI;
- la evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes utilizados, y la razonabilidad de las estimaciones realizadas por ABC; y
- la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI.

Procedimientos realizados

Entre los procedimientos aplicados se incluyen los siguientes [adecuar según las circunstancias]:

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi conclusión.

Conclusión

En mi opinión, la declaración de GEI para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los [criterios aplicables] aplicados, según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Ciudad de ..., ... de ... de 20X2

[Identificación y firma del contador]

IV. 2. NIEA 3420. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

Se entiende por "información financiera proforma" a aquella que se expone junto con ajustes, con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. Dicha información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran:

- (a) la información financiera no ajustada;
- (b) los ajustes proforma; y
- (c) la columna proforma resultante.

A continuación, se describen de manera simplificada los principales aspectos de la norma.

Aceptación del encargo

Antes de aceptar el encargo:

- evaluará su capacidad y competencia necesarias para llevar a cabo el encargo;

- determinará que los criterios aplicables son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;
- analizará la disposición legal o reglamentaria aplicable, la información a analizar, y
- obtendrá el acuerdo del pedido de encargo, con su responsabilidad sobre dicho encargo.

Planificación y realización del encargo

Dentro del período de planificación, el contador evaluará la adecuación de los criterios aplicables y establecerá la significatividad o importancia relativa.

A partir de allí, procederá a la ejecución del encargo para lo cual deberá:

- obtener conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información.
- obtener evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído dicha información fue adecuada.
- obtener evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma.

Si el contador hubiese emitido una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o con párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, evaluará sus efectos en la información compilada.

Finalmente, y luego de la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes, sobre la información compilada y sobre los cálculos implícitos, evaluará su presentación.

Manifestaciones escritas

El contador obtendrá de la parte responsable manifestaciones escritas de que:

- (a) en la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable ha identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el período de la demostración y
- (b) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de los criterios aplicables.

Formación de la opinión

El contador se formará una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de los criterios aplicables.

Tipo de opinión

Los tipos de opinión a emitir pueden ser:

Opinión no modificada (favorable) cuando concluya que la información financiera proforma ha sido compilada en todos los aspectos significativos, sobre la base de los criterios aplicables.

Opinión modificada

Si las normas legales o reglamentarias impiden la emisión de una opinión modificada y la parte responsable rehúsa efectuar los cambios necesarios, el contador podrá retener el informe, renunciar al encargo o considerar obtener asesoramiento legal.

En caso contrario, el contador podrá emitir su informe con la opinión modificada.

Párrafo de énfasis

En algunas circunstancias, el contador puede considerar necesario llamar la atención del

usuario sobre una cuestión presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas.

Informe de aseguramiento

El informe incluirá los elementos básicos que se detallan a continuación.

(a) un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente;

(b) uno o varios destinatarios, como se acuerde en los términos del encargo;

(c) párrafos introductorios que identifiquen:

(i) la información financiera proforma;

(ii) la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;

(iii) el período cubierto por la información o la fecha de la misma y

(iv) una referencia a los criterios aplicables sobre cuya base la parte responsable ha realizado la compilación de la información financiera proforma, y la fuente de los criterios.

(d) una declaración de que la parte responsable es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;

(e) una descripción de las responsabilidades del contador público, incluidas declaraciones de que:

(i) la responsabilidad del contador público es expresar una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos por la parte responsable, sobre la base de los criterios aplicables;

(ii) no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma;

(iii) la finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, el contador público no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se muestra;

(f) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con las RT 35 o 37, según corresponda;

(g) declaraciones acerca del objetivo del encargo, de que los procedimientos elegidos dependen del juicio del contador y que el encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información proforma;

(h) salvo si la disposición legal o reglamentaria requiere otra cosa, la opinión del contador público utilizando una de las frases que figuran a continuación, que se consideran equivalentes;

(i) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de [los criterios aplicables] o;

(ii) la información financiera proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada;

(i) la firma del contador público;

(j) la fecha del informe y

(k) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el contador público.

Ejemplo de informe de aseguramiento sobre compilación de información financiera proforma incluida en un folleto para un ente no comprendido en la RT 26.

El siguiente ejemplo de informe solo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

Informe de aseguramiento de contador público sobre la compilación de información contable proforma incluida en un folleto

Señor ... de

ABC

CUIT N

Domicilio legal

Identificación de la información objeto del encargo

He realizado mi encargo de aseguramiento con el fin de informar sobre la compilación por [parte responsable] de información contable proforma de la sociedad ABC. La información contable proforma está constituida por [el estado de situación patrimonial proforma a fecha], (el estado de resultados proforma para el período terminado el [fecha]), [el estado de flujos de efectivo proforma para el período terminado el [fecha]] y las notas explicativas [que se muestran en las páginas xx-xx del folleto emitido por la compañía]. Los criterios aplicables que han servido de base para la compilación de la información contable proforma por [la parte responsable] están [determinados en [Ley del Mercado de Valores XX]] y [descritos en [Nota X]].

La información contable proforma ha sido compilada por [parte responsable] para ilustrar el impacto de [hecho o transacción] [descrita en Nota X] sobre la [situación contable de la sociedad en especificar fecha] [y] [los resultados de la sociedad/sus resultados [y flujos de efectivo] para el período terminado [especificar fecha] como si [el hecho o la transacción] hubiese tenido lugar en [especificar fecha] [y especificar fecha respectivamente]. Como parte de este proceso, la información sobre la [situación contable], [resultados] [y flujos de efectivo] han sido extraídos por [la parte responsable] de los estados contables de la sociedad para el período terminado el ([fecha], sobre los que [se ha/no se ha] publicado un informe de [auditoría/revisión].

Responsabilidad de la dirección en relación con la información contable proforma

[La parte responsable] es responsable de la compilación de la información contable proforma sobre la base de los [criterios aplicables];

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad es expresar una opinión (como lo requiere la [Norma del Mercado de Valores XX]) sobre si la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, por [la parte responsable] sobre la base de los [criterios aplicables].

He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre Otros encargos de aseguramiento establecidas en la sección V.A de la resolución técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la [la parte responsable] ha compilado, en todos los

aspectos materiales, la información contable proforma sobre la base de los [criterios aplicables].

A los fines de este encargo, no tengo la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información contable histórica utilizada en la compilación de la información contable proforma, ni, en el transcurso de este encargo, hemos realizado una auditoría o revisión de la información contable histórica utilizada en la compilación de la información contable proforma.

La finalidad de la información contable proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información contable no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, no proporciono ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a [especificar fecha] hubiese sido el que se muestra.

Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por [la parte responsable] en la compilación de la información contable proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:

- los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios; y
- la información contable proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información contable no ajustada.

Los procedimientos elegidos dependen del juicio del contador público, habida cuenta del conocimiento que tiene de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información contable proforma, y de otras circunstancias significativas del encargo.

El encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información contable proforma.

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

Conclusión

En mi opinión, sobre la base del trabajo que he realizado y descrito en el presente informe (la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de [los criterios aplicables]/[la información contable proforma ha sido adecuadamente compilada sobre la base indicada).

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (aplicables para algunos encargos solamente)

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del contador público]

Ciudad de ..., ... de ... de 20X2

[Identificación y firma del contador]

V. Capítulo V. Proceso de reforma de la resolución técnica 37. Aspectos salientes que serán considerados en las propuestas de modificaciones

La problemática del fraude y el cohecho en la auditoría de estados contables

La normativa argentina sobre auditoría, RT 37, no contempla específicamente cuestiones vinculadas a la consecuencia de los fraudes en los estados contables, sino que expresa, en términos genéricos, la necesidad de que el auditor evalúe el riesgo de que los fraudes (y también los errores) tengan como consecuencia incorrecciones significativas.

Las menciones vinculadas al fraude se encuentran en el glosario cuando se definen los conceptos "incorrección", "fraudes", "escepticismo profesional" y "valoración del riesgo". Por lo tanto, lo expresado en el párrafo anterior es un desprendimiento de las definiciones mencionadas.

Esto demuestra claramente que, si bien la RT 37 no ignora la eventual existencia de fraudes, los riesgos de que estos existan y sus eventuales consecuencias en los estados contables y, por lo tanto, en la tarea y responsabilidad del auditor, su enfoque no está dirigido a los hechos fraudulentos, ni a contemplarlos como una preocupación significativa en la realización de las auditorías de estados contables.

No obstante, las regulaciones en el mundo avanzan hacia otro sentido, especialmente en reconocer que los actos fraudulentos tienen vínculo con y consecuencias en los estados contables y, por consiguiente, con sus auditorías.

Las NIA se han hecho eco de estos cambios y hasta se han adelantado a necesidades que el mundo está viviendo en la actualidad, como la preocupación por la corrupción y el lavado de dinero, entre otros. En este sentido y teniendo en cuenta algunos requerimientos de organismos internacionales, tales como la OCDE, se entiende que la RT 37 debería incluir ciertas precisiones sobre las cuestiones de fraude y cohecho.

V. 1. La cuestión de los fraudes en las normas de auditoría

A pesar de que el propósito de una auditoría de estados contables no es detectar fraudes, el auditor debe identificar el riesgo de su existencia, ya que este riesgo se relaciona con el funcionamiento del control interno y, muchas veces incentivados por la propia dirección de la entidad, con cuestiones inherentes.

El objetivo de una auditoría de estados contables es la de obtener elementos de juicio válidos y suficientes con el fin de brindar una opinión acerca de la razonabilidad de su información o del cumplimiento de un marco de referencia, por lo tanto, el objeto auditado son los estados contables: cualquier otro elemento que se analice (procesos, procedimientos de la entidad, controles y otros) será para comprender cuál podría ser su impacto en la información contable emitida y auditada. En este caso, la temática del fraude no resulta un fin en sí mismo para el auditor, sino un hecho que podría generar desvíos en dichos estados.

La NIA 240, con su enfoque orientado al riesgo de fraude, ilustra los pasos, procedimientos y mecanismos para analizar el impacto de cualquier indicio, evento o materialización de fraude en los estados contables.

Los eventuales desvíos podrían producirse tanto por hechos fraudulentos como por errores. En la distinción entre fraude y error, la norma establece que:

- "Error" es una representación errónea no intencional en los estados contables.

- "Fraude" se refiere a un acto intencional, por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, a través del engaño para tener una ventaja o beneficio ilegal.

La norma hace hincapié en que pueden existir distintos tipos de fraude, pero que su alcance está orientado a la manipulación de la información en los estados contables (es decir,

para engañar a los usuarios de dichos estados). Esta manipulación podría darse por:

- Adulteración, falsificación, alteración de registros contables.
- Omisión errónea o intencional de información relevante.
- Desviación de los principios de contabilidad (2).

Como consecuencia de ello, los auditores no toman determinaciones legales de si ha ocurrido realmente fraude.

Uno de los énfasis principales de la NIA es el de establecer que la responsabilidad primaria por el control y la prevención descansa sobre los miembros del gobierno corporativo y de la administración, y que, para ello, debería considerar:

- establecer programas de autocontrol y prevención del fraude,
- establecer el control interno que brinde seguridad razonable respecto de la información financiera, la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y regulaciones (relacionando el contenido de esta norma con el de la NIA 250),
- diseñar e implementar un ambiente de control orientado a la reducción de riesgos,
- propender permanentemente a la filosofía de autocontrol.

De la misma forma que la NIA establece las responsabilidades de la entidad, delinea las responsabilidades del auditor, indicando que este tiene como fin obtener seguridad razonable de que los estados contables están libres de errores de importancia significativa, ya sean causados por fraude o por error. En este sentido, su responsabilidad general es la de mantener una actitud de escepticismo profesional, utilizar expertos, en caso de ser apropiado, discutir las cuestiones inherentes a la auditoría con los miembros del equipo de trabajo.

Como procedimientos para evaluar el riesgo de fraude el auditor deberá:

- obtener un entendimiento de la entidad, su entorno, el sistema de control interno (diseño y eficacia operativa de los controles),
- realizar averiguaciones con la administración, con la alta gerencia y los miembros de gobierno corporativo, acerca del riesgo de fraude, la ocurrencia y las políticas para detectarlo,
- identificar la existencia de factores que aumenten el riesgo de fraude, como, por ejemplo, cumplimientos de metas, bonos o incentivos,
- considerar relaciones inusuales que se hayan identificado en las revisiones analíticas de la información,
- evaluar el riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en los estados contables,
- otros procedimientos que se consideren apropiados.

La NIA 240 establece precauciones específicas para las pyme, que la NIA llama "entidades de pequeña dimensión":

- la valoración de riesgos por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados,
- el hecho de que en una entidad pequeña el propietario y el administrador serán la misma persona no debería persuadir al auditor de no realizar procedimientos de evaluación de riesgos de fraude,
- es posible que en una entidad pequeña no existan políticas de control imprescindibles como una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad, una función de auditoría interna eficaz, la existencia y aplicación de un código de conducta escrito. El auditor debe comprender que estas ausencias podrían generar falencias en los

procesos y controles, independientemente de la centralización por parte del propietario-administrador.

Ante la existencia del riesgo de fraude, el auditor debería responder de la siguiente manera:

- considerar la asignación del personal de auditoría,
- considerar las políticas contables utilizadas por la entidad,
- incorporar elementos que no sean predecibles, en los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, inspecciones sorpresivas a inventarios, caja, títulos valores y otros,
- utilizar técnicas de auditoría asistidas por computador,
- definir con mayor precisión la oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría,
- ante el riesgo de que sea la propia administración la que sobrepase controles: verificar propiedad de los asientos, revisar sesgo en estimaciones contables, lógica del negocio en transacciones importantes,
- obtener representaciones de la gerencia.

Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios contundentes de su existencia, deberá comunicarlo al nivel apropiado dentro de la administración. En caso de que la integridad y honestidad de los miembros de la administración y la dirección estén en duda, el auditor debe buscar asesoría legal.

El auditor deberá informar todas las debilidades del sistema de control interno que haya identificado en sus auditorías, y hacer seguimiento sobre los planes de acción y remediación.

Incluso, si el auditor considera que la administración no está en condiciones o interesada en apoyar el trabajo de la auditoría, el profesional podrá evaluar, en caso extremo, la imposibilidad de continuar con el servicio de auditoría. Si la decisión es retirarse, el auditor debe discutir con el nivel apropiado en el cliente, las razones de su decisión.

En la situación en que el auditor compruebe y tenga las evidencias suficientes de la existencia de una situación fraudulenta en los estados contables auditados, tendrá que evaluar el impacto en su dictamen (luego de comunicarlo y discutirlo con la Dirección). El impacto dependerá de cada caso en particular.

Sin embargo, cualquier fraude por pequeño que resulte, potencialmente tiene el mismo daño para los usuarios de estados contables, y como el auditor lo que trasmite es credibilidad está en la obligación de reflejarlo en su opinión. De esta afirmación se desprende claramente la importancia que las NIA le otorgan al fraude, ya que en la RT 37 sólo se consideraría el impacto que el fraude generó en los saldos de los estados contables (que podría ser no significativo y, por lo tanto, sin consecuencias en el informe).

En concordancia con la totalidad del cuerpo normativo internacional y con la RT 37, la NIA 250 establece, respecto del cumplimiento de leyes y regulaciones, las distintas responsabilidades:

- de la dirección: cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la entidad,
- del órgano de administración: supervisar dicho cumplimiento,
- del auditor: tener en cuenta el marco normativo aplicable a la entidad auditada en la realización del encargo, por si de su incumplimiento pudieran derivar incorrecciones significativas en los estados contables.

V.2. La problemática de la corrupción y el cohecho

El cohecho internacional es un delito complejo que ocurre de manera oculta e involucra una serie de transacciones realizadas en el extranjero, con diversos intermediarios y complejas estructuras corporativas.

Influye directamente en la marcha de los negocios, dado que los efectos de la corrupción pública no limitan su impacto "puertas adentro", sino que sus consecuencias repercuten también en la forma en que las empresas se desenvuelven fuera de sus países de origen. Este impacto se traduce en que las empresas que participan de este delito consiguen "más y mejores" contratos internacionales mediante la entrega de sobornos.

Argentina se está postulando para ser miembro de la OCDE y para ello el organismo establece una serie de exigencias. La principal que compete a los auditores es la transparencia en la información contable y en la utilidad de los informes de auditoría para los inversores financieros, por lo que ponen énfasis en que la auditoría debería garantizar (razonablemente) que los estados contables están libres de desvíos significativos originados en errores o fraudes.

En este sentido, la principal preocupación de la OCDE es que las empresas no ganen mercados externos por intermedio de situaciones de cohecho, por lo que exige procedimientos de las propias entidades y del auditor que tengan dicha preocupación.

V.3. Prevención de situaciones de cohecho por parte de la entidad

En función de que son las entidades las responsables del cumplimiento de las leyes y las regulaciones, y de la implementación de procesos y controles preventivos de, entre otras cosas, hechos fraudulentos y de corrupción, estas deberían implementar, además de lo antedicho, un programa de buenas prácticas para evitar situaciones de cohecho.

En nuestro país, la ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas (27.401) establece las sanciones que puede recibir una empresa por cometer delitos y los procedimientos que debe cumplir para evitar la comisión de delitos. Esta ley establece que las personas jurídicas pueden tener responsabilidad penal en los siguientes delitos:

- cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional. Estos delitos están previstos en los arts. 258 y 258 bis del Cód. Penal,
- negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas. Este delito está previsto en el art. 265 del Cód. Penal,
- concusión. Este delito está previsto en el art. 268 del Cód. Penal y consiste en usar en beneficio propio el dinero o bienes exigidos a otra persona con abuso del cargo,
- enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados. Este delito está previsto en los arts. 268 [1] y [2] del Cód. Penal,
- balances e informes falsos agravados. Este delito está previsto en el art. 300 bis del Cód. Penal.

Por consiguiente, la entidad, independientemente de su tamaño, debería considerar el desarrollo e implementación de sistemas de control interno que permitan prevenir y detectar situaciones de fraude, corrupción, cohecho y similares y desarrollar códigos de buenas prácticas con el fin de mostrar una actitud ética (por fuera de la exigencia normativa) ante la sociedad y los organismos de control.

Esta serie de procedimientos podría complementarse, como ocurre con las normas vinculadas con lavado de activos de origen delictivo, con oficiales de cumplimiento de normas anticohecho.

V.4. Detección de situaciones de cohecho por parte del auditor

De la misma forma en que las normas sobre lavado de activos de origen delictivo establecen actividades específicas para los auditores de estados contables, podría ocurrir que el cuerpo de disposiciones normativas sobre cohecho que surjan en el futuro haga hincapié en la tarea del auditor como agente fundamental en la prevención de estos actos de corrupción.

De hecho, las recomendaciones de la OCDE establecen, entre otros puntos, la existencia de marcos regulatorios para que:

- las entidades hagan transparente su gestión;
- las entidades cumplan rigurosos estándares técnicos de contabilidad y auditoría y se adopten estándares internacionales de información financiera;
- las superintendencias cumplan efectivamente su rol supervisor;
- no se permita que se deduzcan de impuestos las dádivas de cohecho enmascaradas como gastos lícitos.

Por lo pronto, y mientras no se sancionen estas normas adicionales, el auditor debería, al menos, establecer de qué forma podría cumplir requerimientos similares a los contenidos en las NIA 240 y 250, ya sea utilizando estas normas supletoriamente a la RT 37 o ya sea que la normativa argentina incorpore algunos aspectos de estas dos normas.

VI. Capítulo VI. Interpretaciones 9 y 12. Aspectos destacables

En el contexto de los cambios que afectarán a la RT 37, se considera importante realizar un repaso de las últimas interpretaciones que resultan de interés para los profesionales ya que clarifican inquietudes sobre algunos aspectos contenidos en la RT 37.

Como es de conocimiento general, una interpretación de normas profesionales, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.

A tal efecto se analizarán los principales aspectos contenidos en las Interpretaciones 9 y 12.

VI. 1. Interpretación 9

Esta interpretación trata las responsabilidades que tiene el contador público en relación con la información comparativa en una auditoría de estados contables o revisión de períodos intermedios.

El contador podrá emitir su informe de auditoría o de revisión considerando la información de períodos anteriores como:

- cifras correspondientes de períodos anteriores; o
- estados contables comparativos.

Si bien no existen disposiciones legales o reglamentarias que obliguen al auditor a adoptar uno u otro enfoque, ello podría haberse especificado en la carta de contratación.

La diferencia sustancial entre ambos radica en que, en el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del auditor se refiere a los estados contables del período actual, considerados en su conjunto, los que —bajo este enfoque— incluyen la información comparativa. Por lo tanto, las cifras y otra información del período anterior se consideran parte integrante de los estados contables del período actual y se las presenta con el propósito de que se lean, analicen e interpreten exclusivamente en relación con las cifras y otra información del período actual.

Mientras que, en el caso de estados contables comparativos, la opinión del auditor se

refiere a cada uno de los períodos para los que se presentan estados contables y sobre los que corresponda expresar una opinión de auditoría.

Respecto a las diferentes posibilidades que podrían presentarse en los casos de una primera auditoría, por ejemplo cuando se hubieran modificado los estados contables del período precedente y no se hubiera emitido aún opinión en un nuevo informe o en casos excepcionales como la presentación de cifras correspondientes en que el auditor deba hacer referencia en su opinión a cifras de períodos anteriores, se sugiere acudir al Informe 12 de la CENCYA, que contiene como sugerencias, diversos modelos que contemplan una gran cantidad de variantes que podrían presentarse para cualquiera de los enfoques: cifras correspondientes o estados contables comparativos.

La Interpretación 9, adicionalmente, se adentra en los períodos que deberían cubrir las manifestaciones escritas que el auditor solicita a la dirección, estableciendo para el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, que las manifestaciones deben solicitarse en relación con los estados contables del período actual que incluyen la información comparativa, en tanto que, para cifras comparativas, deberían solicitarse cartas para cada uno de los períodos sobre los que se opina.

Otro aporte lo constituye la forma de proceder en el caso de que los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro profesional, estableciendo que el auditor actual debería incluir un "párrafo sobre otras cuestiones" en su informe, que indique: a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro profesional; b) el tipo de opinión expresada por ese profesional y, si ha sido una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe del otro profesional.

Finalmente, respecto al enfoque de estados contables comparativos resulta relevante la situación que podría plantearse en caso de que la opinión del auditor se refiera a cada período para el que se presentan estados contables, pudiendo la opinión de un período ser de distinto tenor que la del otro u otros. También se plantea en qué situaciones podría un mismo auditor modificar su propia opinión respecto a un período anterior, quedando claro en tal caso que deberá revelar los motivos fundamentales de la diferencia en su opinión, en el "Párrafo sobre otras cuestiones".

VI.2. Interpretación 12

VI.2.1. Entre los diferentes aspectos que la interpretación trata, comienza por establecer que en ningún caso la RT 37 permite la división de responsabilidad por lo que si el contador principal no ha obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte realizada por otro contador independiente, deberá emitir una opinión modificada y en consecuencia el contador del grupo no podrá expresar en su informe que su opinión está basada en el trabajo del contador del o de los componentes.

VI.2.2. La RT 37 al tratar la opinión del auditor (párr. 21 de la sección A. ii del cap. III), expresa que "la abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella" y la interpretación aclara que en una auditoría que tiene por objeto emitir una opinión sobre estados contables, el contador no puede emitir opiniones parciales sobre cada uno de los estados contables individualmente, como, por ejemplo, el estado de resultados o el estado de flujo de efectivo, ya que la opinión se refiere a los estados contables como una unidad.

Ante la aparente contradicción que se presenta, ya que por una parte la norma expresa que la abstención puede ser aplicada a toda la información o a una parte de ella y por la otra establece que no se pueden emitir opiniones parciales, la Interpretación aclara que no existe contradicción por cuanto el párrafo señalado intenta expresar dos situaciones distintas:

- "La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada...", es decir, cuando el contador considere necesario abstenerse de opinar (o expresar una opinión desfavorable o adversa) sobre los estados contables en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable en relación con las normas contables profesionales.

- Por el contrario, entonces, cuando el contador no se ha abstenido de opinar sobre los estados contables en su conjunto, sino que, por circunstancias especiales, como por ejemplo una primera auditoría, decide abstenerse de opinar solo sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, podría emitir una opinión no modificada (o favorable) relativa a la situación patrimonial. Aquí destaca que la abstención de opinión se expresa con respecto a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo, pero no con respecto a los estados contables en su conjunto.

VI.2.3. Esta interpretación también aborda el examen de información contable prospectiva, destacando por un lado la importancia de que las políticas contables adoptadas para la preparación de los últimos estados contables históricos y de los estados contables prospectivos objeto del encargo sean coincidentes y estableciendo la posibilidad de expresar una opinión positiva en caso que las hipótesis estén libres de incorrección significativa siempre que el auditor hubiera obtenido un grado de satisfacción adecuado, posibilitando expresar seguridad en forma positiva con respecto a tales hipótesis (aseguramiento razonable).

VI.2.4. Respecto a la revisión de períodos intermedios, se aclara que, si bien estarían destinados especialmente a la revisión de estados contables de períodos intermedios completos, también pueden ser aplicados a encargos de revisión de otra información financiera histórica como podrían ser, por ejemplo, un balance de saldos o un estado de situación patrimonial, con las adaptaciones correspondientes a la circunstancia que se trata.

VI.2.5. En cuanto a la relación tripartita (que involucra a un profesional, a una parte responsable y a él o los usuarios), señala que es posible realizar un encargo de aseguramiento cuando el único usuario sea la parte responsable, contemplando la inclusión de una declaración que restrinja la utilización del informe a la parte responsable.

VI.2.6. Finalmente esta interpretación define ciertos aspectos relativos al uso del trabajo de un experto (introducidos por la RT 37 en su tít. II Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, B - Normas para el desarrollo del encargo, punto 9), sobre cómo definir cada uno de los requisitos a cubrir por el experto, pautas para que el contador pueda evaluarlos como así también las consideraciones a tener en cuenta para reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe (punto II.B.1 de la RT 37) al evaluar la adecuación del trabajo del experto del contador.

Tal como se mencionara más arriba, como no se admite la división de responsabilidad, consecuentemente el contador no hará referencia al trabajo del experto del auditor en su informe. Si fuese necesario que haga referencia al trabajo del experto del auditor en el informe por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión no modificada, indicará en el informe, en el párrafo de otras cuestiones, que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

VII. Capítulo VII. Interpretación 13. Encargos de aseguramiento del balance social

VII .1. Descripción de la norma en general

Esta Interpretación deroga a la anterior denominada "Auditoría de Balance Social" e

implementa una serie de guías sobre diversos aspectos a considerar para la definición de los procedimientos a aplicar y sobre el informe a emitir en el caso de Encargos de aseguramiento del balance social.

En su redacción se han tomado en consideración las RT 36 y 44 "Normas Contables Profesionales: Balance Social", así como la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad emitida por el Global Reporting Initiative (GRI) en su versión 4 (G4)".

Sirve, en particular, como orientación para una adecuada aplicación de las normas profesionales vigentes, tanto en lo relativo al planeamiento del trabajo y a la verificación de la información, como para la emisión de un Informe de seguridad limitada o razonable sobre el Balance Social.

El balance social incluye:

Memoria de sustentabilidad

Para la elaboración de la Memoria de Sustentabilidad se deberán tener en cuenta las pautas y principios establecidos por el GRI y a los efectos de una mejor visualización de la evolución de los indicadores, estos se presentarán en forma comparativa, excepto en la primera elaboración del BS.

Estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD)

Para la elaboración del EVEGyD se deben aplicar las disposiciones contenidas en el cap. III de la mencionada RT. La presentación del EVEGyD reemplaza al indicador, que sobre el mismo tema plantea la Guía GRI.

La Interpretación se compone de tres capítulos, tal como se expone a continuación:

Capítulo I: preguntas y respuestas

En este capítulo se incluyen preguntas y respuestas vinculadas en primera instancia al encuadre del marco normativo a tener en cuenta para llevar a cabo un encargo de aseguramiento del Balance Social y a otros aspectos relacionados a estos tipos de encargos y requerimientos a considerar.

A continuación, se presenta una síntesis de los principales aspectos tratados:

El GRI establece que la verificación externa "debe estar en manos de grupos o personas competentes ajenos a la organización que apliquen un conjunto de criterios profesionales o sigan una serie de procesos sistemáticos, debidamente documentados y con base empírica" y utiliza el término "verificación externa" para referirse a las actividades destinadas a publicar las conclusiones sobre:

- la calidad de la memoria y de la información, tanto cualitativa como cuantitativa, y
- los sistemas o procesos como, por ejemplo, el proceso para determinar el contenido de la memoria, en el que intervienen el principio de materialidad y el proceso de participación de los grupos de interés.
- A continuación, se deja constancia de que es posible aceptar un encargo de aseguramiento cuando el comitente utiliza un marco normativo distinto a la RT 36 o G4 para su preparación, señalando que no se tratará de un Balance Social de acuerdo con la RT 36.
- La norma específica que los estados contables a tomar como base para la realización del encargo deben contar con informe de auditoría realizada por el mismo contador del Balance Social o por otro profesional, teniendo presente que, en el último caso, el contador que emitirá su informe sobre el Balance Social evaluará si corresponde realizar procedimientos adicionales.

- En lo que hace a la información comparativa en el encargo de aseguramiento de Balance Social, la Interpretación establece que, si bien se considera que su presentación en un mismo documento facilita la lectura y su comprensión, el GRI no lo dispone y por lo tanto el contador no modificará su conclusión si el comitente decide no incluirla.

Por otra parte, interpreta que el EVEGyD por su origen contable, debe presentarse en todos los casos en forma comparativa.

- Para la evaluación de la necesidad de contar con el trabajo de un experto, se tendrá en cuenta que es posible que la materia objeto de la tarea y los correspondientes criterios incluyan aspectos que requieran conocimientos y cualificaciones especializados para la obtención y evaluación de la evidencia y que en estas situaciones, al igual que en la auditoría de estados contables, el contador puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominados expertos, que dispongan de los conocimientos y cualificaciones necesarios.

- No obstante lo indicado, en el apartado anterior en algunas circunstancias es posible que no sea suficiente el apoyo de un experto, por lo que cuando la memoria de sostenibilidad incluya asuntos que:

i. resultan notoriamente alejados de la formación y experiencia del contador, que le impidan obtener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto como para determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, así como evaluar la adecuación del trabajo para sus fines, y

ii. son importantes en relación con el total de la tarea a realizar (no accesorios ni meramente incidentales), el contador debería conformar un equipo multidisciplinario bajo su conducción y coordinación.

En función de lo mencionado anteriormente, ¿cuál será la materia objeto de análisis sobre la que el contador formará su juicio profesional?

El contador podrá brindar, en base a su criterio profesional y experiencia:

1) una conclusión sobre el EVEGyD y sobre la totalidad de los indicadores incluidos en la memoria de sostenibilidad;

2) una conclusión sobre el EVEGyD y sobre algunos de los indicadores incluidos en la memoria de sostenibilidad.

Solo asume la responsabilidad por la información que ha examinado y sobre la cual concluye. La conclusión sobre la información evaluada por otros profesionales o especialistas será responsabilidad exclusiva de ellos, cuyo informe se adjuntará al balance social y acompañará el informe de aseguramiento del contador.

No obstante, como esa información objeto del trabajo de otros profesionales o especialistas se presenta junto con información que el contador ha examinado, este realizará solo procedimientos para evaluar la independencia y las aptitudes de los otros profesionales o especialistas.

Capítulo II: ejemplos de los principales procedimientos a aplicar para ciertos indicadores

Aquí la Interpretación destaca la necesidad de realizar una adecuada evaluación de las actividades de control relacionadas con la información que se utilizará en los indicadores.

Para ello, se incluyen algunos indicadores, a título ejemplificativo y se detallan algunos procedimientos a modo orientativo, dado que el contador deberá evaluar, con base en su juicio profesional, si estos brindarán evidencia suficiente y adecuada para respaldar su conclusión o si será necesario llevar a cabo otros procedimientos, teniendo en cuenta si se

trata de aseguramiento razonable o limitado.

Dentro de los indicadores incluidos están los siguientes:

1. Indicadores económicos

Los indicadores incluidos en la dimensión económica se dividen a su vez en diferentes aspectos:

- Desempeño económico.
- Presencia en el mercado.
- Consecuencias económicas indirectas.
- Prácticas de adquisición.

1. Indicadores de dimensión ambiental

La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, entre ellos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua.

La categoría de medio ambiente cubre los impactos relacionados con:

- Insumos: energía y agua.
- Productos: emisiones, efluentes y desechos.
- Biodiversidad.
- Transporte.
- Repercusión de productos y servicios, conformidad y gasto en materia ambiental.

2. Indicadores de desempeño social

La dimensión social de la sostenibilidad está relacionada con la repercusión de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera.

Esta categoría consta de varias subcategorías:

- a) Prácticas laborales y trabajo digno.
- b) Derechos humanos.
- c) Sociedad.
- d) Responsabilidad sobre productos.

Capítulo III: modelos de informes de aseguramiento razonable y limitado del balance social

En este capítulo se presentan Modelos de informes de distintos tipos, entre ellos:

- Modelo N° 1 - Aseguramiento Limitado - Favorable sin salvedades.
- Modelo N° 2 - Aseguramiento Limitado - Favorable con salvedades.
- Modelo N° 3 - Aseguramiento Razonable - Favorable sin salvedades.
- Modelo N° 4 - Aseguramiento Razonable - Favorable con salvedades.
- Modelo N° 5 - Aseguramiento Limitado - Favorable sin salvedades - Equipo Multidisciplinario.

A modo de ejemplo solo se incluye de manera completa el Modelo N° 2 incluido en la Interpretación:

Informe de aseguramiento limitado de contador público independiente sobre balance social

Señor{Señores} (i)... de

ABCD

CUIT N° (ii)

Domicilio legal

Identificación de la información objeto del encargo

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento limitado sobre cierta información contenida en el balance social adjunto de ABCD que comprende la memoria de sostenibilidad y el estado de valor económico generado y distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx.

Responsabilidad de la dirección de la entidad en relación con el balance social

La dirección de la entidad es responsable de:

- la preparación y presentación del Balance Social adjunto de conformidad con las disposiciones de la RT 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y las pautas de la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI) G4 (la Guía),

- el diseño, implementación y mantenimiento de los procesos para su elaboración, y de las bases y criterios para su preparación,

- elegir presentar la opción esencial que consta de los elementos fundamentales de la memoria,

- determinar cuáles son los contenidos básicos generales y específicos para la opción elegida de conformidad con la guía e identificar los aspectos materiales a incluir en la memoria,

- verificar la no existencia de contenidos básicos sectoriales para incorporar a la memoria

- la autodeclaración respecto de que se ha cumplido con los contenidos básicos recomendados en la Guía, y

- el control interno que la dirección considera necesario para permitir la preparación de información libre de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento limitado sobre la base del trabajo realizado. He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre "Otros encargos de aseguramiento" establecidas en la sección V.A de la RT 37 de la FACPCE. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad limitada acerca de si los contenidos de la memoria de sostenibilidad que se han identificado con la abreviatura "A. L." y el estado de valor económico generado y distribuido incluidos en el balance social, han sido preparados y presentados de acuerdo con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE y están libres de incorrecciones significativas.

En un encargo de aseguramiento limitado se obtiene evidencia válida y suficiente como parte de un proceso sistemático, que incluye obtener un entendimiento del asunto bajo examen y de otras circunstancias del trabajo, realizar indagaciones principalmente a las personas responsables de la preparación de la información presentada y aplicar otros procedimientos adecuados, pero en el que los procedimientos tienen un alcance significativamente menor al de uno con aseguramiento razonable y, por consiguiente, no me permite obtener seguridad de que he tomado conocimiento de todos los temas significativos

que podrían identificarse, motivo por el cual no emito opinión sobre el Balance Social citado.

Procedimientos realizados

Entre los procedimientos aplicados se incluyen los siguientes {adecuar en función de las circunstancias}:

- comprobar que la estructura y los contenidos establecidos por la RT 36 de la FACPCE y la Guía G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad "de conformidad" del GRI en la opción Esencial elegida por ABCD, han sido contemplados en el Balance Social adjunto, incluidos los contenidos básicos sectoriales (en su caso),

- indagar a la dirección y al personal de la entidad responsable de la recopilación de la información y de la elaboración de los contenidos de la Memoria adjunta con el propósito de obtener una comprensión de las políticas de la entidad en materia de sostenibilidad, las actividades implementadas y los sistemas de recopilación de información utilizados,

- revisar selectivamente, en su caso y dependiendo del resultado de las indagaciones realizadas, documentación de soporte utilizada para recopilar, calcular y compilar la información presentada en el Balance Social adjunto,

- analizar los sistemas de información y la metodología utilizada para la compilación de los datos cuantitativos correspondientes a los contenidos de la memoria de sostenibilidad,

- realizar una lectura crítica de la información presentada en el Balance Social para determinar si se ajusta a mi conocimiento general y experiencia en el desempeño de sostenibilidad de ABCD,

- verificar que la información incluida en el estado de valor económico generado y distribuido se corresponde con la presentada en los estados contables de la entidad por el ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx,

- verificar que los contenidos básicos obligatorios no incluidos en el presente balance social, identificados con se han expuesto en las Memorias allí señaladas,

- constatar la exposición adecuada de las razones por las cuales ciertos contenidos básicos no se han divulgado.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido exclusivamente sobre la información correspondiente al ejercicio finalizado el xx/xx/xxxx, proporcionan una base suficiente y adecuada para mi conclusión, sin salvedades sobre el estado de valor económico generado y distribuido y con salvedades sobre la memoria de sostenibilidad.

Fundamento de la conclusión con salvedad sobre la memoria de sostenibilidad

El indicador G4-LA6, en su acápite b, requiere que se indiquen los tipos de lesión, el índice de accidentes con lesiones, la tasa de enfermedades profesionales, la tasa de días perdidos, la tasa de absentismo y las víctimas mortales relacionadas con el trabajo de los contratistas independientes que trabajan in situ de cuya seguridad general en el lugar de trabajo es responsable la organización, y ABCD ha establecido que considerará como lesión los acontecimientos que provoquen que el empleado no pueda retomar sus labores hasta transcurridas 72 horas del hecho, lo que podría originar variaciones materiales en los índices relacionados.

Conclusión sin salvedad sobre el estado de valor económico generado y distribuido

Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que el estado de valor económico generado y distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx no haya sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE.

Conclusión con salvedad sobre la memoria de sostenibilidad

Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, excepto por el posible efecto de lo indicado en el apartado Fundamentos de la conclusión con salvedad, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los contenidos de la Memoria de sostenibilidad, que surgen de la aplicación Guía G4 para la elaboración de memorias de sostenibilidad "de conformidad" con el GRI en la opción Esencial, identificados con la abreviatura "A. L." contengan incorrecciones significativas.

Ciudad de ..., xx/xx/xxxx.

Identificación y firma del contador]

i Cargos de los destinatarios del Informe, según la naturaleza del ente (por ejemplo: Presidente y Directores; Gerentes; Miembros del Consejo de Administración).

ii De ser requerido por el Consejo Profesional de la jurisdicción que corresponda.

VIII. Capítulo VIII. Informes de cumplimiento. Motivos que originaron su normativa. Características y objetivos

La res. 816/2015 de MD de la FACPCE es la encargada de normar estos trabajos, que surgieron para responder a requerimientos específicos de ciertos reguladores, organismos de control y otros entes con facultades de fiscalización, que frecuentemente rechazaban los informes especiales incluidos en el cap. VII.C de la RT37 por no incluir la opinión del contador.

Este encargo, como podrá observarse, presenta características singulares que lo diferencian de los informes especiales, por cuanto se da aseguramiento dentro de un marco de cumplimiento de los requerimientos normativos, ya sean establecidos por el regulador o por una disposición legal.

Asimismo, tienen características singulares que lo diferencian de los tipificados en los caps. III, IV, V, VI y VII de la RT 37, por lo que justificaron la emisión de normas específicas complementarias de las previstas en dicha norma.

Los informes de cumplimiento se preparan siguiendo las normas comunes previstas en el cap. II de la RT 37 aplicables a los encargos específicamente contemplados en los caps. III a VII, referidos a las condiciones de independencia (apart. A), a las normas para el desarrollo del encargo (apart. B) y a las normas sobre informes (apart. C).

Su objetivo, entonces, consiste en corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización. Algunos de los organismos que lo requieren son: Inspección General de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Registro Público de Comercio y la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Estos encargos pueden estar originados en el trámite de inscripción de reducción de capital social ante el regulador de personas jurídicas, trámite de cumplimiento de capitales mínimos ante Comisión Nacional de Regulación del Transporte y muchos otros.

Principales diferencias entre los Informes especiales del Cap. VII y los informes de cumplimiento

Diferencias entre un informe especial y uno de cumplimiento		
Título	Informe especial	Informe de cumplimiento
Norma aplicable	Capítulo VII.C.	Capítulo II
Objetivo	Destinado a cumplir con requerimientos de reguladores u otros	

Característica principal	No constituyen auditoría, revisión ni otro encargo de aseguramiento	
Procedimientos	Procedimientos aplicables: pueden ser de auditoría	
Secciones del informe del contador	Objeto del encargo	
Apartado introductorio	He sido contratado para emitir un informe especial sobre ...(libros rubricados, rendición de gastos, etc)	He sido contratado para emitir un informe de cumplimiento sobre.....de acuerdo con lo requerido por...
Responsabilidad de la dirección	Responsabilidad de la dirección: preparación y presentación de un informe especial sobre	Responsabilidad de la dirección: preparación y presentación de un informe que cumpla con.....
Responsabilidad del contador	Emitir un informe especial.	Emitir un informe de cumplimiento de disposiciones de organismos de control y otros
Restricción a la utilización del informe	Restricción de uso: Ha sido preparado <u>exclusivamente</u> para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante [indicar el organismo de control correspondiente] en relación con...	Restricción de uso: Ha sido preparado <u>exclusivamente</u> para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante [indicar el organismo de control correspondiente] en relación con....
Opinión o Manifestación profesional	No se emite opinión: Solo se indican los hallazgos, los que pueden ser positivos o negativos	Se emite opinión: La opinión se refiere al cumplimiento del ente con los requerimientos del regulador u otro ente de control.

A continuación, se presenta un modelo de encargo, dirigido a la Secretaría de Industria, Comercio y Pequeña y Mediana Empresa.

Informe de contador público independiente sobre el cumplimiento de los procedimientos exigidos por la resolución 72/2001 de la ex Secretaría de Industria, y las resoluciones 188/2004 y 148/2005 de la ex Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa

Señores:

1. Objeto del encargo

He sido contratada por la empresa para emitir un Informe sobre el cumplimiento de la de los procedimientos exigidos por la resolución 72/2001 de la ex Secretaría de Industria, y las resoluciones 188/2004 y 148/2005 de la ex Secretaría de Industria, Comercio y de la pequeña y mediana empresa cuya información contenida en los Anexos II de la resolución 72/2001 ex SI y de la resolución 188/2004 ex SIC y PYME, período..., que acompañan la nota de solicitud de información volcada en sus presentaciones ante el Registro de Fabricantes que opera en el ámbito de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial de la Dirección Nacional de Industria de la Subsecretaría de Industria, de los fabricantes de bienes comprendidos en la Planilla Anexa al inc. e) del cuarto párrafo del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, como condición previa a la obtención de los beneficios establecidos por las disposiciones del dec. 493/2001 y teniendo en cuenta las exclusiones detalladas en el Anexo del dec. 496/2001, cumpliendo los requisitos de la resolución 72/2001 de la ex Secretaría de Industria, y las resoluciones 188/2004 y 148/2005 de la ex Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del ex Ministerio de Economía y Producción.

Dicha información ha sido firmada por mí para propósitos de identificación, y en adelante, referida como "la información objeto del encargo".

2. Responsabilidad de la dirección

La Dirección es responsable de la preparación y presentación de la información objeto del encargo de acuerdo de lo requerido por la resolución 72/2001 de la ex Secretaría de Industria, y las resoluciones 188/2004 y 148/2005 de la ex Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del ex Ministerio de Economía y Producción.

3. Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en la emisión del presente Informe de cumplimiento, basado en mi tarea profesional, que se detalla en el párrafo siguiente, y para su presentación ante la Secretaría de Industria y Servicios, dependiente del Ministerio de Producción de la Nación.

4. Tarea profesional

Mi tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas establecidas en la resolución técnica 37 de la FACPCE y con las normas particulares establecidas en la resolución 816/2015 de la Mesa Directiva de dicha Federación adoptada por el CPCE de la Provincia de Santa Fe y consistió en la aplicación sobre la información sujeta a revisión detallada en el punto 1, de ciertos procedimientos necesarios que he considerado suficientes para los propósitos del regulador, los que se detallan en mi Anexo A, que adjunto como parte integrante del presente Informe. La RT 37 exige que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute mi tarea de forma tal que me permita emitir el presente informe de cumplimiento.

En consecuencia, mi trabajo no constituye una auditoría o revisión de estados contables, ni otro encargo de aseguramiento.

Procedimientos realizados

Los procedimientos detallados a continuación han sido aplicados sobre los registros y documentación que me fueron suministrados por la sociedad. Mi tarea se basó en la premisa que la información proporcionada es precisa, completa, legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta su apariencia y estructura formal. Los procedimientos realizados consistieron en:

- a. Cotejar la documentación suministrada a efectos de cumplir con lo requerido por la secretaría de la industria, comercio y pequeña y mediana empresa.
- b. Recalcular los datos que hacen al estricto cumplimiento de la normativa.
- c. Analizar la idoneidad de la documentación para ser utilizada en la preparación del documento.
- d. Obtener un entendimiento de los procedimientos que permiten el cumplimiento de la exigencia prevista en las resoluciones pertinentes.
- e. Realizar todo otro procedimiento que he considerado dadas las circunstancias.

5. Manifestación profesional

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párr. 4º precedente, en mi opinión, los procedimientos exigidos por la res. 72/2001 de la ex Secretaría de Industria y las resoluciones 188/2004 y 148/2005 de la ex Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, cumplen con lo requerido por Registro de Fabricantes que opera en el ámbito de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial de la Dirección Nacional de Industria de la Subsecretaría de Industria en relación con lo descrito en el objeto del encargo.

6. Restricción del uso del informe de cumplimiento

Mi informe de cumplimiento ha sido preparado exclusivamente para el uso de la Dirección de la empresa y para su presentación ante la Secretaría de Industria y Servicios, dependiente del Ministerio de Producción y con relación a los requisitos de la misma referidos a la información volcada en sus presentaciones en el Registro de Fabricantes que opera en el ámbito de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial de la Dirección Nacional de Industria, de la Subsecretaría de Industria, de los fabricantes de bienes comprendidos en la Planilla Anexa al inc. e) del cuarto párrafo del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, como condición previa a la obtención de los beneficios establecidos por las disposiciones del dec. 493/2001 y teniendo en cuenta las exclusiones detalladas en el Anexo del dec. 496/2001, y por lo tanto no debe ser utilizado, hacerse referencia a él o ser distribuido con ningún otro propósito.

Ciudad ..., .../.../...

Identificación y firma del contador

(1)

Disponible

en:

https://www.santander.com/csgs/Satellite/CFWCSancomQP01/es_ES/Corporativo/Relacion-con-Inversores/Informe-Financiero-Anual-.html.

(2) El término "principios" debe entenderse como amplio, incluyendo a las normas contables y a los conceptos contables que se vuelcan en las políticas elegidas por la entidad.