

Fernando Zanet

Guía práctica del Auditor

TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO Y OTROS SERVICIOS PROFESIONALES

El informe de auditoría

Revisión de la información contable

Los procedimientos acordados

Certificaciones e informes especiales

Informes extensos y mejorados



Osmar D. Buyatti
LIBRERIA EDITORIAL

Fernando Zanet

Guía práctica del Auditor

TRABAJO DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS PROFESIONALES

El informe de auditoría

Revisión de la información contable

Los procedimientos acordados

Certificaciones e informes especiales

Informes extensos y mejorados

Osmar D. Buyatti

LIBRERÍA EDITORIAL

CDD Fernando Zanet
657.45 Guía Práctica del Auditor
1a. ed. - Buenos Aires:
Osmar D. Buyatti - Librería Editorial, 2019.
174 p.; 22,5 x 15,5 cm.

ISBN: 978-987-716-116-8
1. Auditoría. 2. Resolución Técnica. I. Título.

© 2019 by **Osmar D. Buyatti**

Viamonte 1509 (C1055ABC) Buenos Aires - Argentina

Tel: (fax) (54-11) 4371-2512/4812-5492/4811-6173

[HTTP://www.osmarbuyatti.com](http://www.osmarbuyatti.com)

e-mail: libros@osmarbuyatti.com

Diseño de tapa: AIS

Composición y armado: Jonathan M. Lavaise - Andrés I. Silva

Edición: Octubre 2019

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723

Reservado todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo sistemas de fotocopia y duplicación, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento de la editorial. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Tirada: 500 ejemplares

I.S.B.N. 978-987-716-116-8

IMPRESO EN ARGENTINA

PRINTED IN ARGENTINA

Se terminó de imprimir en el mes de octubre de 2019, en **La Imprenta Ya**, Alferes Hipólito Bouchard 4381, Munro, Provincia de Buenos Aires.

PRÓLOGO

La auditoría, como actividad de desempeño cotidiano dentro de la profesión de Contador Público, ya tiene un amplio camino recorrido en el país en materia de literatura disponible. En consecuencia, cada nuevo intento de escribir sobre la materia genera expectativa sobre qué más se puede aportar al tema sin pecar de ser repetitivos y llamando a la innovación.

Y frente a esa inquietud les digo que están ustedes por leer una obra diferente por su enfoque, y que no dudo será material de consulta cotidiana para aquellos que hacen de la auditoría su quehacer profesional. Y que, además, los hará pensar en cómo mejor atender a sus clientes a partir de vincular los “otros servicios profesionales” con la vida real y con las necesidades de las empresas en las que ejercemos nuestra profesión.

Es que el autor ha elegido muy bien el nombre del libro: Guía Práctica del Auditor. Guía como significado de aconsejar y orientar a otros; en este caso, a sus colegas auditores. Guía como significado de dirigir o encaminar las dudas y pensar las alternativas prácticas posibles; siempre buscando la excelencia profesional y a partir de una apasionada vocación de servicio.

Tenemos ante nosotros el esfuerzo de un destacado profesional. Sobre todo, un Auditor (¡con mayúscula!). Expuesto a los mayores desafíos técnicos que un auditor puede tener en la Argentina de los últimos años. Por sus manos pasan las situaciones más complejas de un conjunto muy amplio de las empresas que hacen al entramado macro del país. Empresas de todos los tamaños, que operan en todas las industrias y en distintos mercados. Conjunto de clientes que requiere un trabajo mancomunado de varios profesionales con distintas responsabilidades pero que encuentran en el autor la vocación de servicio y el conocimiento necesario para colaborar con sus colegas en la búsqueda de una solución técnica y práctica.

Y como si este desempeño en el marco del estudio profesional fuera poco, el Dr. Zanet también es un destacado miembro de grupos técnicos de la profesión. Desde hace varios años en el Consejo Profesional de Ciencias

Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a partir de la Comisión de Estudios de Auditoría y recientemente en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas como miembro de CENCyA – Auditoría. El autor es un comunicador de conclusiones técnicas, generador de modelos que guían, orientan y unen las necesidades de los clientes y los reguladores con aquello que el profesional puede y debe decir, en la forma que corresponde y siguiendo las normas que se deben cumplir. El lenguaje cuidado y la palabra justa en cada caso.

Toda esta trayectoria, más su estilo personal, hacen del Dr. Zanet una persona de excelencia, pero también práctica y concreta.

Y este libro está escrito con esa vocación de servicio y de colaboración y con esa practicidad de encontrar pronto la guía buscada. Es una ayuda en los temas difíciles y una guía orientativa en las novedades, convocando a la creatividad para extraer de entre las herramientas disponibles la solución adaptada a las necesidades de las empresas, nuestros clientes.

La obra, a mi criterio, tiene dos partes principales y un regalo final. Como el último “bis” que le pedimos al artista.

La primera de esas partes son los capítulos 2 y 3 que avizoro serán material de consulta constante para quienes ejercen la auditoría. Es un material escrito más allá de la doctrina, son ejemplificaciones de la vida real. Además de novedosamente trabajar con lo que está bien y lo que está mal en materia de informe de auditoría, también se detiene en otros dos temas relevantes y centrales en el trabajo: la confirmación de los términos de referencia y la representación de la gerencia. A mi juicio dos temas que enmarcan la relación con los clientes: qué pretende el cliente que abarque el servicio a prestar y qué confirma y conoce el cliente de lo que manifestó y sucedió durante el trabajo. El inicio y el fin de la buena relación profesional. Junto al informe, producto final del trabajo: la palabra y conclusión del auditor. Esta parte será material de consulta permanente del profesional en su día a día.

La segunda parte son para mí los capítulos 4 a 7 que transmiten la conocida situación donde el cliente necesita algo más del auditor (o del profesional independiente). Y lo necesita para sus negociaciones, para su propio conocimiento o estrategia, para presentar a algún regulador. Vivimos en un entorno donde nuestros reguladores necesitan apoyarse en el profesional independiente para completar su función reguladora. Dichos capítulos están pensados en cómo colaborar en esa misión, en cómo los profesionales debemos integrarnos, en vez de discutir o confrontar las tareas que nos asignan. Aportando un valor superador de nuestra experiencia profesional. Por supuesto, respetando lo que podemos hacer, lo que podemos decir y cómo debemos decirlo. Encontrarán

consejos sobre estos demás servicios: cuándo usarlos, cómo usarlos, cómo concluir en los informes.

Y el “bis” del artista es el capítulo 8. La novedad del momento: el informe extenso o mejorado. El hacer más visible a la comunidad los temas claves de cada auditoría. Una respuesta de la profesión al cuestionamiento del trabajo del auditor. Una nueva práctica que empezaremos a experimentar en el país, en forma gradual, desde diciembre de 2019. Un gran cambio que el autor nos presenta para que vayamos pensando en un futuro cada día más cercano.

Por último, celebro que no se haya repetido lo que ya está disponible como material de consulta en FACPCE y varios Consejos del país. Eso habla de la vocación de simpleza del autor y el no llenar páginas con lo ya disponible.

Descuento que aquellos que se acerquen a su lectura encontrarán un material valioso, que sin dudas colaborará en sus conocimientos y en su quehacer profesional y también será apoyo para el estudiante y el docente universitarios de auditoría.

Felicitaciones al autor por el trabajo realizado. Es loable que, en estos tiempos, se quiera compartir el conocimiento y ayudar a los colegas dedicando tiempo a escribir. Muchas gracias por invitarme a prologar su obra.

Silvia P. Giordano

Buenos Aires, Setiembre de 2019.

PALABRAS DEL AUTOR

La norma argentina de auditoría, contenida en la RT 37, se encuentra estructurada con base en principios, tiene una redacción sintética, por lo tanto, es conveniente el uso de bibliografía y de doctrina para su aplicación.

Entre la bibliografía profesional disponible se encuentran las propias Normas Internacionales de Auditorías (NIAs) en las que se inspiró la redacción de la norma argentina. Basado en esta premisa, empecé hace ya un largo tiempo a escribir un nuevo libro sobre la RT 37. La tarea nunca es fácil porque el mundo se mueve, y la Argentina también, a veces demasiado rápido, más de lo que podemos llegar a comprender, pero eso no me detuvo en esta empresa.

Luego de haber dictado muchas capacitaciones sobre la materia, del contacto diario y permanente con colegas, pensé en un material de consulta rápida, donde el profesional pueda evacuar en poco tiempo sus dudas sobre qué tipo de servicio, en materia de auditoría, puede prestar a su cliente, además de conocer las principales características del mismo. El Contador que tiene su pequeño estudio, está muchas veces cargado con tareas diversas, generalmente relacionadas con los temas fiscales, y quizás no tiene el tiempo suficiente para estudiar aquellas actualizaciones permanentes y necesarias en materia de auditoría que le son requeridas. Situación que podría, por un lado, dejarlo expuesto en cuanto a su responsabilidad profesional, como también hacerle perder oportunidades de servicios a sus clientes. También los estudiantes encontrarán en este material varios conceptos teóricos y prácticos que seguramente serán de mucha utilidad para su formación profesional.

La emisión de la RT 37, hace unos años atrás, tuvo dos grandes objetivos. El primero fue incorporar otros servicios de aseguramiento y relacionados, contenidos en las normas internacionales, a las argentinas. Por esta razón pensé en esta ayuda o guía, identificando en el Capítulo 1 aquellos grandes lineamientos que permitan al profesional profundizar sus conocimientos sobre los diferentes tipos de servicios que se encuentran contenidos en la RT 37.

Dado el segundo objetivo de la 37 fue incorporar a las normas argentinas

las reglas sobre informes de auditoría contenidas en las internacionales, traté de identificar, en el Capítulo 2, las principales cuestiones que debería conocer el auditor al momento de la emisión de su informe profesional. Con el correr de los días, y el avance del trabajo, me pareció que también sería de mucha utilidad agregar tres Anexos al mencionado capítulo para brindar tres tipos de herramientas adicionales: modelos de cartas de contratación, de representaciones de la gerencia (incluyendo consideraciones técnicas sobre el porqué son necesarios ambos procedimientos de auditoría) y de informes; algunas cuestiones a tener en consideración sobre la emisión del informe del auditor, y del síndico, en un contexto de ajuste por inflación contable —tema muy presente en estos días—; y, finalmente, unos breves consejos o recomendaciones sobre procedimientos de auditoría como la toma de inventario y el pedido de confirmaciones a terceros; también desarrollé un cuadro explicativo sobre las condiciones que deben darse para que el auditor (o el síndico contador) sea clasificado como sujeto obligado a informar y deba realizar procedimientos para la prevención de lavados de activos y financiación del terrorismo. A su vez, se detallan orientaciones y referencias para que el profesional pueda encontrar material técnico publicado por la profesión en esta materia.

Fue en ese momento cuando realicé una pausa en este trabajo para tomar una decisión: luego de la emisión de la RT 37, los cuerpos profesionales han trabajado arduamente proveyendo al profesional de mucho material de ayuda en esta materia; como los Informes N° 12 y 13 del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de FACPCE, cuales contienen muchos ejemplos de informes de auditoría y de otros servicios, respectivamente; la Interpretación N° 10 de FACPCE sobre Informes Especiales; o la Resolución de la Mesa Directiva de FACPCE 816/15 y el Informe N° 1 de la Subcomisión Redactora de Modelos de Informes del CPCECABA, la cual presidí al momento de su emisión, respecto de la preparación de Informes de cumplimiento. Por lo tanto, al ser la presente guía un material de ayuda rápida, la redacté como complemento de dicho material, lo que quiere decir que solamente se presentan modelos o ejemplos para aquellos casos que, desde mi punto de vista, no se encuentran contenidos en el referido material profesional.

En el Capítulo 3 pasamos a la revisión de períodos intermedios, donde se acompañan ejemplos de informes para este tipo de servicios en el Anexo de dicho capítulo. Siguiendo el lineamiento de simplicidad de esta guía, mencionado en el párrafo anterior, se agregan en este anexo las aclaraciones necesarias para adaptar las cartas de contratación y de representaciones de la gerencia, detalladas en el Anexo 1 del Capítulo 2, a la revisión de períodos intermedios.

El Capítulo 4 fue uno de los que más disfruté al escribirlo, porque los

“otros encargos de seguridad” constituyen el futuro de la profesión de auditor, incluyen aquellos servicios como la seguridad sobre la memoria de sostenibilidad —tema muy vigente en Europa en estos días dado el rol social de las empresas en temas ambientales, relación con la comunidad, etc.—, como también la seguridad sobre los controles de una organización de servicios, o la seguridad sobre información contable prospectiva; tareas todas que, en sus varias combinaciones posibles, representan miles de oportunidades de servicios profesionales adicionales a la tradicional auditoría sobre estados financieros históricos. En el Anexo a dicho capítulo, trabajé en modelos de cartas de contratación, de representaciones de gerencia y de informe para una seguridad limitada sobre una memoria de sostenibilidad (o balance social) en base a casos reales que se presentaron en mi experiencia profesional. Como en el Capítulo 2, los modelos planteados fueron pensados para que puedan ser adaptados a otros servicios.

En el Capítulo 5 me ocupé de los procedimientos acordados, un tipo de servicio que suele desarrollarse para la adquisición de sociedades, donde el comprador puede estar interesado en la revisión de cuestiones particulares y, por lo tanto, además de solicitar los estados contables auditados de la sociedad a ser adquirida, contrata los servicios de un Contador Público para que revise temas específicos (impositivos, previsionales, laborales, legales etc.) con un alcance diferente al de una auditoría tradicional. Aquí trabajé bastante, en base a mi experiencia profesional, para desarrollar buenos ejemplos en el Anexo al capítulo, que tal vez no existan en otras publicaciones, como la carta de contratación, la de acceso al informe por parte de terceros, la carta de representaciones de la gerencia (de la sociedad adquirida) y del informe profesional, todo basado en un caso real donde debían evaluarse las cuentas por pagar de una sociedad.

El Capítulo 6 le tocó al informe de compilación, un servicio que de a poco se va instalando en la Argentina. Puede ser solicitado para diferentes propósitos. Por ejemplo, muchas veces es necesario que la Dirección de una Sociedad requiera contar con información contable concisa, comprensible y manejable para análisis internos, evaluación de rendimientos financieros, costos etc. y no cuente con el personal adecuado para la preparación de dicha información (suele presentarse mayormente en empresas pequeñas o medianas). También podría suceder que terceros a la empresa requieran información contable con urgencia, sin tiempo para que un auditor efectúe una auditoría, es aquí donde suele brindarse, cada vez con mayor frecuencia, este tipo de servicio profesional.

El Capítulo 7 es dedicado a las certificaciones, informes especiales e informes de cumplimiento, toda una tradición en el mercado argentino dado no son servicios contenidos en las normas internacionales del IAASB. La falta de asimilación del servicio de procedimientos acordados por parte de los regula-

dores societarios en Argentina, ha agudizado el ingenio de los profesionales desarrollando este tipo de variantes para cumplir con los diferentes requerimientos de los órganos de control. En el Anexo al mencionado Capítulo 7, y con diferentes estilos de redacción, se incluyen ejemplos de este tipo de informes adicionales a las guías profesionales referidas en forma precedente.

Pensé bastante en la necesidad de incluir o no al último Capítulo, el 8, dado esta publicación versa sobre la norma de auditoría argentina, y sólo acudimos a las internacionales como bibliografía y experiencia para la utilización de la primera. Pero la cuestión de los “informes de auditoría extensos o mejorados”, de aplicación en otros países, estará llegando a nuestro país en forma obligatoria para las auditorías realizadas de acuerdo con normas internacionales para fines de 2020, tal vez en algún caso incluso antes, por lo tanto, me pareció buena idea desarrollar unas líneas en el epílogo a este libro sobre este tema. Mayormente, porque es lo que se viene en materia de auditoría de información financiera histórica, en razón que sus usuarios demandan cada vez más y mejor información, incluso han extendido esta necesidad respecto del trabajo del auditor. Y no es fortuito que así haya sucedido, los auditores hacemos “fe pública” sobre los estados financieros de aquellas compañías que recurren a los mercados de capitales en busca de recursos para financiar a sus operaciones, y damos una opinión sobre la razonabilidad de dicha información. Pero la era está cambiado, y ya no alcanza con dar una opinión sobre razonabilidad, ahora los usuarios necesitan mayor nivel de datos y es en este marco que el IAASB ha pensado y desarrollado a estas nuevas normas, siempre con el objetivo de mejorar la transparencia y la calidad de la información en los mercados de capitales internacionales. El cambio es importante y tal vez tenga algún impacto en el futuro en la RT 37, por eso terminé decidiendo escribir sobre el tema en el epílogo de este libro.

Como mencioné al comienzo de estas palabras, este trabajo fue pensado como una ayuda rápida al profesional que trabaja solo o en un pequeño estudio, una colaboración y guía que le permita obtener rápidamente los conceptos necesarios para aplicar una norma de auditoría argentina que, al tratarse de reglas generalistas, necesita bibliografía y experiencia internacional para su aplicación, por lo tanto, espero que la simplificación que he realizado con base a los amplios conceptos dispuestos en las normas internacionales, condensados en breves pero concisas explicaciones y ejemplos, sea de utilidad para dichos profesionales. Ojalá haya logrado el objetivo, los dejo ahora con el libro.

ÍNDICE

Prólogo	7
Palabras del autor.....	11

CAPÍTULO I TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

Trabajos de aseguramiento.....	21
Servicios relacionados	23
¿Cuáles son los lineamientos mantenidos por la norma argentina?.....	23

CAPÍTULO II EL INFORME DE AUDITORÍA

1. Estructura del informe del auditor	30
2. Párrafo “Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables”.....	30
3. Opinión con salvedades (o modificada)	31
4. Definición de los conceptos de “significación (materialidad)” y “generalizado”	32
5. Párrafo de “énfasis” sobre ciertas cuestiones y párrafo sobre “otras cuestiones” (en caso que correspondan).....	32

6. ¿Cómo es el tratamiento de la información comparativa en el informe de auditoría?.....	41
7. Informe RT 7 vs RT 37: ¿cuáles son las principales diferencias?.....	42
Anexo 1 al Capítulo 2	45
1. La carta de contratación	45
Norma de auditoría argentina	45
Normas internacionales de auditoría	45
¿Pero por qué es conveniente obtenerla?.....	45
¿Dónde puede obtenerse un modelo de carta de contratación?	46
Fecha de la carta de contratación.....	47
Ejemplo de carta de contratación.....	47
2. La carta de representaciones de la gerencia	54
¿Por qué los auditores necesitan las representaciones de la gerencia (o la dirección)?	54
¿Cuáles son las formas que posee el auditor para obtener estos reconocimientos por escrito por parte de la dirección de la sociedad?	54
¿Qué establecen sobre este tema las normas de auditoría en Argentina?	54
Ejemplo de la carta de representación de la gerencia	57
3. Ejemplos de informes de auditoría.....	62
Casos prácticos sobre informes de auditoría	62
Caso 1: Informe de Auditoría.....	64
Alternativa 1A.....	64
Alternativa 1B.....	66
Caso 2: Informe de Auditoría.....	68
Alternativa 2A.....	68
Alternativa 2B.....	70
Caso 3: Informe de Auditoría.....	72
Alternativa 3A.....	72
Alternativa 3B.....	74

Caso 4: Informe de Auditoría.....	75
Alternativa 4A.....	76
Alternativa 4B.....	78
Caso 5: Informe de Auditoría sobre “un solo estado contable”	79
Alternativa 5A.....	80
Alternativa 5B.....	81
Anexo 2 al Capítulo 2	84
El informe del auditor y del síndico en un contexto de ajuste por inflación contable.....	84
Situación 1	85
Situación 2	86
Situación 3	87
Situación 4	88
Anexo 3 al Capítulo 2	89
Toma del inventario	89
Obtención de confirmaciones de terceros	90
Algunas sugerencias útiles:.....	90
Procedimientos para la PLAyFT	91

CAPÍTULO III
LA REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN
CONTABLE DE PERÍODO INTERMEDIO

Distinción entre auditoría y revisión de la información financiera.....	95
Distinción entre revisión anual y revisiones de información financiera correspondiente a períodos intermedios realizadas por el auditor independiente de la entidad	96
Anexo al Capítulo 3	98
Caso 1: Informe de revisión.....	99
Alternativa 1A.....	100

Alternativa 1B.....	101
Caso 2: Informe de revisión.....	102
Alternativa 2A.....	103
Alternativa 2B.....	104

CAPÍTULO IV LOS OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

1. Los auditores y la responsabilidad social empresarial.....	107
2. ¿Cómo revisar los controles de una organización de servicios?.....	111
Soluciones profesionales	112
Conclusiones finales sobre este servicio.....	113
3. Información contable prospectiva.....	113
Anexo al Capítulo 4	115
1. La carta de contratación para un informe de aseguramiento (también conocido como de verificación) sobre una memoria de sostenibilidad	115
2. La carta de representaciones de la gerencia para un informe de aseguramiento limitado (también conocido como de verificación) sobre una memoria de sostenibilidad	120
3. Ejemplo de un informe aseguramiento limitado (también conocido como de verificación) sobre una memoria de sostenibilidad.....	122

CAPÍTULO V LOS PROCEDIMIENTOS ACORDADOS

Anexo al Capítulo 5	128
1. Ejemplo de carta de contratación para un informe de procedimientos acordados	128

2. La carta de confirmación y aceptación de los procedimientos para los otros usuarios del informe sobre procedimientos acordados	132
3. Ejemplo de carta de representaciones de la gerencia para un informe de procedimientos acordados	134
4. Ejemplo de informe con los resultados de los procedimientos acordados	135

CAPÍTULO VI EL INFORME DE COMPILACIÓN

El informe de compilación.....	137
--------------------------------	-----

CAPÍTULO VII CERTIFICACIONES, INFORMES ESPECIALES E INFORMES DE CUMPLIMIENTO

1. El caso puntual de las Certificaciones y de los Informes Especiales	141
2. ¿Qué es un informe de cumplimiento?	143
Anexo al Capítulo 7	143
1. Modelos de certificaciones	144
2. Modelos de informes especiales.....	152
3. Modelos de informes de cumplimiento	159

CAPÍTULO VIII
NORMAS INTERNACIONALES: “INFORMES
DE AUDITORÍA EXTENSOS O MEJORADOS”

Nueva estructura del informe.....	164
¿Cuáles fueron las NIAs revisadas?	165
¿Cómo será el nuevo informe?	166