

Aspectos a tener en cuenta durante la etapa de cierre en una auditoría de Estados Contables

Nicolao, Ricardo Gabriel

Marco introductorio

Más allá de la complejidad del cliente y la naturaleza de los usuarios a los cuales están destinados, una auditoría de Estados Contables incluye la realización de una gran cantidad de procedimientos, a fin de obtener evidencias que permitan emitir una opinión sin salvedades.

Esto es así debido a que existen fundamentos en común en toda auditoría que se procure realizar, la cual debe encontrarse en línea con los requerimientos que se exigen actualmente.

Tres son las fases que pueden distinguirse: la **planeación**, que consiste entre otras cosas en entender el negocio del cliente, relevar los procesos principales, identificar los controles clave y testarlos; la **ejecución**, donde se definen los riesgos asociados a los rubros y el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos sustantivos realizados; y el **cierre**, momento en el cual se verifica que no hayan quedado temas sin concluir y se emite la opinión.

La etapa final a menudo no se le suele dar la importancia que realmente tiene, puesto que **es la última ocasión para cubrir todas las exigencias que impone el conjunto de la normativa legal y contable**.

Por tal motivo, el objetivo del presente trabajo es enunciar y desarrollar una serie de aspectos a tener en cuenta durante la etapa de cierre de auditoría.

1. Repaso de los procedimientos realizados

Es quizás el paso más importante, en la cual el auditor verifica que no se haya omitido ningún procedimiento importante y que se cubrieron las principales afirmaciones presentes en los Estados Contables.

Es recomendable verificar en base a procesos en lugar de rubros, ya que de esa manera se obtiene un panorama más completo e integral.

A continuación se mencionarán algunos ejemplos que, de ser aplicables, salvo excepciones no deberían faltar:

- a) Proceso de ventas: circularización; procedimiento de cobros posteriores; procedimientos de corte; muestreo de valores al cobro; análisis de provisiones.
- b) Proceso de compras: análisis conceptual de las provisiones; procedimiento de pagos posteriores; procedimientos de corte.
- c) Proceso de inventarios: recuento físico; análisis de provisiones; valuación de componentes del rubro.
- d) Otros procesos: conciliaciones bancarias, circularización y arqueo (tesorería); revisión de cuentas fiscales; cruce con DDJJ; análisis de recuperabilidad, revisión de pagos posteriores (impuestos); pruebas globales; revisión de altas del ejercicio (activo fijo); etc.

Basándose en el principio de la **partida doble**, se establece que la afirmación principal a cubrir de los activos es el de la **veracidad**, mientras que la de los pasivos es su **integridad**. Asimismo, existen muchos factores como la materialidad, los riesgos definidos, el importe y la composición del rubro.

No se deben olvidar otros procedimientos importantes que pueden impactar en varios rubros, como la lectura de las actas de asamblea y contratos importantes; la obtención de respuesta de los asesores legales externos; la consistencia de los saldos y operaciones con sociedades vinculadas; etc.

2. Relevamiento de todas las diferencias materiales detectadas

Consiste en identificar, agrupar y resumir todos los ajustes y reclasificaciones encontrados y propuestos, teniendo en cuenta la materialidad establecida en la etapa de planificación. **Es importante verificar que la totalidad de los mismos hayan sido planteados y discutidos con el cliente**.

De ser posible, también es ideal mencionar la persona sobre la cual recae la responsabilidad de la diferencia identificada, a fin de utilizar dicha información al momento de preparar una Carta de Control Interno o durante la auditoría del año siguiente.

Es necesario distinguir las diferencias aceptadas de las no aceptadas:

- a) Ajustes y reclasificaciones aceptados (y registrados) por el cliente: se deberán listarlos para diversos

propósitos, ya que será una información útil para la mayoría de los pasos posteriores, en especial para verificar su inclusión en los Estados Contables. La forma de asegurarse cuáles son los asientos registrados es, solicitando al cliente, un último Sumas y Saldos y, mediante una simple resta, compararlo con el Sumas y Saldos final de auditoría.

b) Ajustes y reclasificaciones no aceptados (y no registrados) por el cliente: en este caso también se deberán listarlos en una planilla más detallada, ya que es usual que el cliente realice consultas adicionales acerca de los cálculos y/o conceptos que dieron origen a los mismos. Asimismo, se deberá analizar si la sumatoria de las diferencias es lo suficientemente elevada a modo de exceder la materialidad límite que se fijó en la etapa de planificación. De ser así, este hecho dará lugar a una opinión calificada (con salvedades).

En algunas ocasiones, los ajustes y reclasificaciones registrados por las sociedades modifican nuestro parámetro sobre el cual se fijó inicialmente la materialidad. Por tal motivo, es necesario revisar si la misma se vio afectada y, de ser así, en qué magnitud.

Existe la posibilidad de que el recálculo de la materialidad sea disímil respecto de la original, que la situación amerite la extensión de algunos procedimientos de auditoría o la inclusión de ajustes y reclasificaciones que anteriormente no eran materiales. Por tal motivo, se recomienda tener en cuenta durante toda la auditoría (y no sólo en el final de la misma) el riesgo asociado a alterar el importe del benchmark elegido.

3. Armado de Estados Contables

Siendo que los Estados Contables son el producto final del trabajo y que frecuentemente debe confeccionarlo el auditor, es indispensable conferirle la importancia que merece.

Siempre y cuando se haya sido ordenado con la documentación y se hayan cumplido satisfactoriamente los tres primeros pasos, se estará en condiciones de reunir la mayor parte de la información apta para completar las notas, cuadros y anexos.

Es conveniente consultar a la Sociedad respecto de todo aquello que se dude, como por ejemplo, la actualización de la fecha en la cual se presentó la última modificación del estatuto ante el organismo de contralor, o la inclusión de una nota aclaratoria de un hecho puntual que, a criterio del auditor, debería ser informado.

Excepto que se trate de una primera auditoría, las notas de redacción serán muy similares a las del año anterior. Por tal motivo, **el foco de atención se debe centrar en los aspectos de exposición y en la consistencia de los importes y otros datos presentados, desde la carátula hasta el último de los anexos.**

A continuación se detallarán algunos **errores típicos**:

- a) Segregación en nota e inclusión en anexo de los saldos en moneda extranjera.
- b) Inclusión de nota por patrimonio neto negativo o capital corriente negativo.
- c) Inclusión en nota y en anexo de las nuevas provisiones registradas en el ejercicio.
- d) Cruce de depreciaciones del ejercicio entre anexo de bienes de uso y anexo de gastos.
- e) Cruce final entre la nota de créditos y deudas con la nota de apertura de plazos.
- f) Cruce final entre la nota de créditos y deudas con la nota de sociedades según artículo 33 Ley de Sociedades Comerciales.
- g) Revisión de la nota de impuesto diferido final.
- h) Revisión del estado de flujo de efectivo final.

4. Redacción de la Carta de Manifestaciones

Como parte del proceso de auditoría, la Gerencia del cliente realiza oralmente determinadas manifestaciones que contribuyen a la evidencia. El propósito de la Carta de Manifestaciones, también denominada Declaraciones de la Gerencia, consiste en plasmar en un escrito las manifestaciones que sean relevantes, solicitándole al cliente su conformidad.

No debe relativizarse la importancia de la carta, debido a que en ocasiones es la única forma que tiene el auditor para obtener evidencia o, al menos, cubrirse ante problemas legales. Tampoco debe caerse en la tentación de incluir puntos que podrían haber sido verificados por otros medios.

Si bien el contenido de la Carta puede variar por algunas características específicas de la actividad o

del comportamiento del cliente, la mayor parte de los puntos pueden estandarizarse.

Es de destacar que la Carta debe ser firmada por dos personas idóneas y con influencia directa o indirecta en las áreas financieras y operativas de la Sociedad. Usualmente, suelen tener los cargos de: Gerente General, Gerente Administrativo y/o Jefe Contable, según el caso.

5. Redacción del Informe de Auditoría

El informe de auditoría es el documento en el cual el auditor resume todo el trabajo realizado anteriormente, en una o dos páginas.

Es tan breve como importante, ya que **es el principal producto realizado por el profesional independiente que trasciende a terceros**. Por lo mencionado, es imprescindible dedicar el tiempo necesario a su redacción y posterior revisión.

El contenido del informe debe respetar toda la normativa vigente a la fecha de emisión. Respecto de ello, se destaca la recientemente entrada en vigencia de la **Resolución Técnica N° 37**, la cual es de aplicación obligatoria para "los encargos que se presten a partir del 1° de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean Estados Contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014".

Por fortuna, existen numerosas publicaciones destinadas a presentar modelos completos de los distintos tipos de informes. Básicamente un informe bajo Resolución Técnica N° 37 debe contener:

- a) Título.
- b) Destinatario.
- c) Identificación de los Estados Contables objeto de la auditoría.
- d) Alcance del trabajo.
- e) Aclaraciones previas al dictamen (de corresponder).
- f) Dictamen u opinión sobre los Estados Contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión.
- g) Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.
- h) Lugar y fecha de emisión.
- i) Firma del auditor.

Si bien cada uno de los párrafos debe estar redactado con determinados lineamientos, sin dudas el referido al dictamen u opinión principal es el de mayor interés para los usuarios de los Estados Contables. Por ello, es de valor sustancial para el auditor, sin tener margen de error al momento de decidir entre las diferentes alternativas que tiene a disposición. De equivocarse en la elección, la consecuencia es tan significativa que arruina todo lo positivo que se pudo haber hecho antes o después.

Apartado 1: Importancia de las reuniones con el cliente

Más allá de que no sea obligatorio, es altamente recomendable realizar una o más reuniones formales con la Dirección y/o Gerencia del cliente. Esto incluye a la etapa de cierre, donde pueden tratarse los siguientes algunos puntos relevantes:

- a) Confirmar los ajustes y reclasificaciones aceptados/ no aceptados.
- b) Comunicar las conclusiones generales obtenidas acerca del ambiente de control, debilidades y las oportunidades de mejora.
- c) Obtener feedback de los aspectos positivos/negativos de la auditoría.
- d) Discutir las posibles salvedades a ser incluidas en el informe de auditoría.
- e) Indagar acerca de las perspectivas futuras del negocio.
- f) Mantener y afianzar la relación profesional.

Asimismo, es útil realizar una visita final informal, a fin de presentar las conclusiones del trabajo y afianzar las relaciones en un contexto aliviado, sin tensiones. En este caso, es oportuno mencionar todo aquello que sirva para la próxima auditoría, como por ejemplo:

- a) La conclusión de los puntos fuertes y débiles que afectan a la obtención de evidencia.
- b) La forma en que pueden optimizarse los controles (en base a las debilidades halladas).
- c) La modificación a realizar en algunos procedimientos por parte del auditor (en base al mayor

conocimiento del cliente).

La intención es la de convertir la auditoría en un proceso de mejora continua en beneficio de ambas partes, buscando puntos de convergencia y de mutuo interés.

Apartado 2: Procedimientos de lavado de dinero

En los últimos años es cada vez más notoria la presión de los organismos de contralor (en el caso de nuestro país, de la Unidad de Información Financiera) por extender la responsabilidad del auditor hacia ámbitos relacionados con el fraude, aprovechando su rol de profesional independiente y su conocimiento de las actividades del negocio del cliente.

El Congreso de la Nación, por Ley Nacional N° 25.246, estableció una serie de puntos que el auditor debe cumplir antes de colocar su firma de aprobación de los Estados Contables.

Más allá de la discusión doctrinal acerca de si los profesionales en Ciencias Económicas deberían ser o no sujetos obligados a informar, el artículo 20 de la Ley es claro al respecto: están obligados a informar.

Ante esta situación, es necesario dedicar una parte del tiempo del trabajo a realizar y documentar los puntos solicitados taxativamente en la normativa. Afortunadamente la mayoría de los mismos se encuentran cubiertos por los procedimientos realizados, mientras que otros no aplican.

Será cuestión del auditor cumplir con los requerimientos establecidos y, de corresponder, con el deber de informar las operaciones sospechosas a los organismos de contralor.

En el caso que la situación lo amerite, es conveniente negociar con el cliente los honorarios de auditoría adicionales ocasionados por la mayor carga de trabajo debido a la aplicación de la Ley.

© Thomson Reuters