

Resumen Imprimible

Auditoría externa

Módulo 3

Contenidos:

- Conceptos de materialidad y muestreo
- Concepto de los papeles de trabajo, sus objetivos y contenido
- ¿Cuándo deben exhibirse?
- Disposiciones profesionales
- Concepto de propietario

La materialidad y el muestreo en la auditoría

A esta altura del curso ya sabemos de memoria que el objetivo final de una auditoría de estados financieros es que el contador emita un informe opinando sobre la razonabilidad de los datos contables. Si en el diccionario buscamos la palabra “razonabilidad” encontraremos que se trata de la cualidad que tiene un objeto de ser adecuado, proporcionado o no exagerado. En otras palabras, el profesional deberá analizar que la información proporcionada por la entidad sea adecuada y no exagerada. El problema que se plantea entonces es el equilibrio entre costo y beneficio. Es decir, que para que la labor del contador sea económicamente útil (beneficio) debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Estas limitaciones de tiempo y costo deben ser evaluadas por el profesional. Aquí entonces, es donde incorporaremos los términos de materialidad y muestreo.

Materialidad

En primer lugar, la podríamos definir como aquel criterio de valoración que debe aplicar el contador a la hora de determinar qué errores o diferencias entre la realidad y los estados financieros no resultan significativos a efectos de su análisis. Es otras palabras, el profesional debe establecer qué diferencias monetarias no alteran la información patrimonial, económica y financiera de los estados contables. En este punto debemos recordar que los estados contables son confeccionados para que el ente brinde información a los usuarios tipos (accionistas, clientes, proveedores, etcétera) sobre su situación financiera. El rol del contador es dar fe pública de esa información. Por lo que, a la hora de evaluar qué diferencia resulta material o no, deberá tener en cuenta las necesidades de los usuarios tipo. Ya sabemos que de por sí la información contable no resulta fácil de leer, por lo que incluir elementos superfluos podría dificultar aún más esta tarea.

Es en la etapa de planificación donde debe establecerse qué error o diferencia será tolerable para, de esta manera, saber cómo se encaminará la tarea.

A diferencia de otros países, en Argentina no existe una norma en la que se especifiquen los criterios para determinar la materialidad. Es por este motivo que se suelen utilizar porcentuales matemáticos considerando la naturaleza y el tipo de actividad que desarrolla el ente.

Muestreo

Tal como lo mencionamos antes, las tareas de auditoría deben basarse en un equilibrio de costo-beneficio. Es por esta razón que el contador no puede analizar la totalidad de la información contable. Pues, los ejercicios contables duran doce meses por lo que el contador debería analizar toda la información de ese período en un plazo de tiempo mucho más reducido (hasta un mes, por ejemplo). Aquí es donde nace el concepto del muestreo. A partir de un universo (la totalidad de la información contable), el profesional toma una muestra significativa para luego generalizar las conclusiones.

Para aplicar una muestra, el contador debe considerar:

- Las características del universo;
- La materialidad definida;
- El riesgo que presenta la información bajo análisis;
- La actividad que desarrolla el ente;
- La experiencia del profesional sobre el ente, sobre el negocio, sobre el rubro, etcétera.

El riesgo de este procedimiento radica en que la muestra seleccionada no sea representativa del universo del que proviene. Esto podría provocar que el auditor saque conclusiones erróneas de los resultados obtenidos.

Para los trabajos de auditoría, existen varios métodos que pueden ser utilizados para tomar muestras:



Tanto la materialidad determinada al inicio como el muestreo a realizar para el análisis deben estar volcados en los papeles de trabajo.

Concepto de los Papeles de Trabajo. Objetivos. Contenido

Como el contador emitirá un juicio de valor que dará fe pública sobre los estados contables, deberá plasmar todo el análisis y las evidencias que fundamenten su opinión en los conocidos papeles de trabajo. Por otro lado, también cabe recordar que el auditor siempre trabajará sobre la información perteneciente a la organización, por lo tanto, ésta quedará en poder del ente.

Asimismo, otros papeles también servirán para administrar y organizar el trabajo de la auditoría. Es importante destacar la importancia de los papeles de trabajo, pues, juegan un rol primordial en cuestiones litigiosas contra el auditor.

A manera de resumen podríamos decir que los objetivos de utilizar los papeles de trabajo son:

- Ser el soporte documental del Informe del Auditor;
- Constituir evidencia del trabajo y de la opinión emitida;
- Facilitar la administración durante el transcurso de la auditoría, y;
- Ser base para los trabajos de auditoría de períodos posteriores.

También debe considerarse que los papeles de los que estamos hablando no deben ser únicamente guardados en formato papel, sino que podrían ser archivos informáticos.

Contenido

Cabe destacar que los papeles de trabajo siempre deben ser claros, completos y concisos. Por este motivo es que debe evitarse la inclusión de información excesiva e innecesaria. Por ejemplo, no deberían considerarse planillas que copian información disponible en los registros del ente.

A continuación, detallaremos la información que estos papeles deberían contener:

- *Información sobre el ente bajo análisis:* Esta información será relativamente estable (ya que se irá actualizando a medida que se modifique) y se utilizará en todas las auditorías. Ejemplo: Estatuto social, inscripciones fiscales y previsionales, organigrama, títulos de propiedad, actas de directorio u organismo de administración, etcétera.
- *Descripción de la tarea realizada:* Aquí debe considerarse la planificación realizada, es decir se debe documentar el plan de auditoría. Con esta información, el equipo de trabajo podrá saber cómo se desarrollarán las tareas y podrán tener una comprensión total del sentido de la auditoría. A medida que los trabajos se vayan realizando, la planificación podría verse modificada y en tal sentido todas estas modificaciones deberán ser documentadas también.

- *Análisis del riesgo:* Esto se realizará por cada una de las cuentas que conforman los Estados Contables y, considerando los sistemas de control del ente, se documentará (a partir del examen) qué procedimiento se aplicará para cubrir ese riesgo.
- *Procedimientos realizados:* Resulta fundamental que las pruebas realizadas sobre los Estados Contables en conjunto con las evidencias y conclusiones particulares sean documentadas. Si bien cada auditor utilizará su criterio dependiendo de su experiencia, la clase de auditoría y el tipo de ente, la documentación referida a los procedimientos aplicados podría dividirse en secciones a partir de los componentes de los Estados Contables. A modo de ejemplo:
 - ◆ Análisis General de los Estados Financieros: Aquí se podría considerar la información comparativa con el ejercicio anterior y analizar las causas de las principales variaciones obteniendo conclusiones globales sobre la posición del ente respecto a su liquidez, nivel de endeudamiento, etcétera.
 - ◆ Balance de saldos: Se trata de aquel entregado por la sociedad para ser analizado y servirá de “disparador” para referenciar a los distintos papeles de trabajo donde se ejecutarán las pruebas sustantivas para validar la razonabilidad de aquellos saldos. Estos saldos podrían agruparse en activo, pasivo, patrimonio neto y resultados y, a su vez, éstos en rubros, por ejemplo.
 - ◆ Hechos posteriores: Son los ocurridos con posterioridad a la fecha del cierre de los estados contables y hasta la fecha correspondiente a la emisión del informe, que afecten significativamente la información bajo análisis.

- *Conclusión sobre el examen practicado:* En este sentido, deberán documentarse las evidencias obtenidas durante el trabajo realizado. Por lo que las conclusiones deberán escribirse y relacionarse con las tareas llevadas adelante en cada rubro y en la auditoría en general.
- *Identificación de los papeles:* Pues, los mismos deberían contener notas, índices y referencias. Las notas son aclaraciones que especifiquen la tarea, el objetivo y los resultados del trabajo realizado. Respecto a los índices, se trata de asignar a cada papel una identificación de número, letra o ambos. En este sentido, cualquier tipo de indexación será útil en la medida que facilite la labor y permita una consistencia entre las cifras de los distintos rubros. Finalmente, y respecto a las referencias, se busca relacionar cifras ya sea entre sí, entre el mismo papel de trabajo, entre otros papeles de trabajo correspondientes a la auditoría o a auditorías anteriores.

Disposiciones profesionales que establecen su uso.

En nuestro país, la Resolución Técnica N° 37 que regula las normas de auditoría, revisión y otros encargos, establece que el contador deberá documentar apropiadamente su trabajo en los llamados papales de trabajo. En tal sentido, se menciona que estos papeles deben contener:

- La descripción de la tarea realizada;
- Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea. Ya sea que los hubiere preparado el profesional o que los hubiere recibido de terceros;
- Las conclusiones particulares y generales;

Asimismo, esta resolución menciona que el auditor deberá conservar en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales¹ o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los Estados Contables firmada por el representante legal del ente al cual corresponden dichos estados financieros.

Legalidad: Propiedad y exhibición.

Tal como lo mencionamos varias veces, los papeles de trabajo se utilizan para documentar y sostener la opinión que el Contador volcará en su informe. Por tal motivo, la propiedad de estos será del auditor. Por otro lado, también debemos considerar que la información bajo análisis de auditoría es exclusiva propiedad del ente. En tal sentido, el Artículo N° 325 del nuevo Código Civil, en relación con la forma de llevar los registros establece que los libros y registros (como el diario, inventario y balance, etcétera) deben permanecer en el domicilio de su titular.

En consecuencia, considerando todo lo mencionado y el secreto profesional, los papeles de trabajo no deben ser exhibidos a terceros a excepción de que los requieran la justicia, los organismos de contralor societario o impositivos, un nuevo auditor o el propio ente. En todos estos casos los pedidos de acceso deben ser comunicados a los funcionarios

¹ **AFIP:** Los contribuyentes o responsables deberán conservar los comprobantes y documentos que acrediten las operaciones vinculadas a la materia imponible, por un término que se extenderá hasta 5 años después de Operada la prescripción del período fiscal a que se refieran. Igual obligación rige para los agentes de retención, percepción y personas que deben producir informaciones, en cuanto a los comprobantes y documentos relativos a las operaciones o transacciones que den motivo a la retención del impuesto o a las informaciones del caso. El deber de conservación se extiende también a los libros y registros en que se hayan anotado las operaciones o transacciones indicadas, aún en el caso de que quien los posea no esté obligado a llevarlos (*Art. 48 Decreto 1397/79*).

Nuevo Código Civil (Art. 328): Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años:

- a) los libros, contándose el plazo desde el último asiento;
- b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;
- c) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.

Los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista en el artículo 331, hasta que se cumplan los plazos indicados anteriormente.

del ente y los papeles no podrán ser entregados sin la autorización previa de estos funcionarios.

No está de más recalcar que el auditor debe asegurarse de que las hojas no contengan temas o comentarios confidenciales, de ser así, sería conveniente solo entregar un resumen del tema en cuestión.