

Será necesario sensibilizar el resultado y los componentes patrimoniales, teniendo en cuenta el rango probable de variación de los precios.

### Referencias bibliográficas

- BIONDI, Mario, VIEGAS, Juan C. y otros. (2004) "Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada". Ediciones Cooperativas, Buenos Aires.
- BIONDI, Mario, VIEGAS, Juan C. y otros. (2007) "Los efectos de los cambios de escenarios sobre las bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva". Informe final proyecto E037-UBACyT,
- CASAL, Armando M., (2008) "El examen de información financiera prospectiva", Revista Desarrollo y Gestión, volumen 9.
- FINGER, C.A. (1994) "The Ability of Earnings to Predict Future Earnings and Cash Flow", *Journal of Accounting Research*, vol. 32, N° 2.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, "Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar 3400".
- MARTÍN MARÍN, J.L. (1986) "El pronóstico del fracaso empresarial", Universidad de Sevilla. Sevilla.
- MONTAÑO, A., (1995) "Interpretación dinámica de los estados financieros: nueva técnica presupuestal". Trillas. México.
- PÉREZ, Jorge O. y otros (2008) "La modelización de la información contable prospectiva para múltiples productos", 17° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Córdoba (Argentina).
- KOPCZYNSKI, F.J. (1996) "Prospective financial statement analysis", John Wiley & Sons, New York.

### INFORMES DE AUDITORÍA EN EL MARCO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Armando Miguel Casal

Contador Público. Profesor de la Universidad Argentina de la Empresa  
E-mail: miguelcasal@ciudad.com.ar

#### Resumen

Continuando con publicaciones en libros, revistas especializadas y eventos profesionales, que trataron la problemática de los "Informes de auditoría" para el período 1990/2007, el autor considera la normativa internacional vigente de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), dentro del campo de actuación de la Auditoría financiera (estados financieros) Esta publicación representa una actualización de aspectos claves contenidos en el libro "Informes de auditoría y servicios relacionados" (Mario Wainstein-Armando Miguel Casal), Errepar, abril 2006.

**Palabras clave:** informe de auditoría – estados financieros – IFAC – IAASB – estados financieros comparativos

#### Abstract

In accordance with what was published in books, specialized magazines and professional journals focusing on "auditing statements" for 1990/2007, the author deals with the present international standards enforced by the International Federation of Accountants (IFAC), within the range of Financial Auditing (Financial Statements). This publication is an update of key concepts included in the book "Informes de Auditoría y Servicios Relacionados" (Mario Wainstein-Armando Miguel Casal), Errepar. April 2006.

**Key words:** audit report – financial statements – IFAC – IAASB – comparative financial statements



## 1. Introducción

Este trabajo proporciona una visión actualizada de las Normas Internacionales de Auditoría sobre la problemática de los Informes de Auditoría emitidos por el contador público independiente, considerando que la nueva configuración de los pronunciamientos pertinentes resultan de aplicación efectiva para los informes del auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006. Se desprende de una publicación anterior de nuestra autoría (Enfoques, La Ley, enero 2007).

Tiene el principal objetivo de complementar y actualizar conceptos clave mencionados en el libro "Informes de auditoría y servicios relacionados" (Mario Wainstein-Armando Miguel Casal), Errepar, abril 2006.

Un recuerdo afectuoso para el Dr. Mario Wainstein.

### 1.1. La distribución y orden de las Normas Internacionales de IFAC

La estructura de los pronunciamientos emitidos por la *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), abarcan: A) Código de Ética de IFAC para los profesionales contables; y B) Servicios profesionales cubiertos por los pronunciamientos del IAASB, a saber:

- Normas Internacionales sobre Control de Calidad (ISQCs)
- Marco Conceptual para los Compromisos de Seguridad
  - a) Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica (ISAs e ISREs). Además, Declaraciones de Práctica IAPs e IREPs.
  - b) Compromisos de Seguridad Distintos a Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica (ISAEs). Además, Declaraciones de Práctica IAEPs.
- Servicios Relacionados (ISRSs). Además, Declaraciones de Práctica IRSPs

Cabe destacar que las únicas Declaraciones de Práctica emitidas al momento son las International Auditing Practice Statements (IAPs), relacionadas con las ISAs.

### 1.2. Las Normas Internacionales de Auditoría vinculadas con los informes de auditoría

Los pronunciamientos actualizados de la IAASB en la sección perteneciente a las "Conclusiones de la Auditoría e Informes" (*Audit Conclusions and Reporting*), son los que se consignan seguidamente:

#### ISA (International on Auditing Standards)

- . 700R *The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements.*
- . *New ISA 701 The Independent Auditor's Report on Other Historical Financial Information.*
- . *Proposed New ISA 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report (previously ISA 701).*
- . *Proposed New ISA 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report.*
- . *710 Comparatives.*
- . *720 Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements.*

Además, en Áreas Especializadas, tenemos:

#### *Revised ISA 800 The Independent Auditor's Report on Summary Audited Financial Statements.*

El "Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Seguridad y Servicios Relacionados", fue emitido para facilitar el entendimiento del alcance y autoridad de los pronunciamientos del IAASB, como se prescribe en los "Términos de Referencia". Además, existe un amplio "Glosario de Términos" vinculado con la problemática tratada.

El único texto autorizado de un proyecto, declaración u otros documentos es el publicado por el IAASB en idioma inglés.



### 1.3. Objetivos para un entendimiento razonable de los informes de auditoría

Siguiendo a la doctrina especializada, entendemos que resulta clave:

- 1) Comprender la necesidad de la normalización del informe de auditoría sobre los estados contables financieros;
- 2) Conocer los dos tipos generales de tales informes de auditoría: informes cortos e informes largos, y estudiar la carta de recomendaciones (informe a la gerencia) como subproducto del resultado del trabajo de auditoría financiera;
- 3) Establecer un contenido mínimo obligatorio y las partes en que se divide el informe, entre otros, con el fin de interpretar los modelos sugeridos de informes;
- 4) Estudiar las distintas circunstancias que tienen efecto en la opinión del auditor externo, así como los diferentes tipos de opinión que puede emitir; la necesidad de enfatizar una cuestión relacionada con dichos estados en el párrafo de "énfasis en un asunto"; y los elementos básicos representados por el párrafo de salvedades, y el correspondiente párrafo de opinión;
- 5) Resaltar la importancia del informe de auditoría y de dicho informe a la gerencia, como un instrumento de control de la actividad de los administradores de la empresa; y
- 6) Percibir las expectativas que tienen los usuarios del informe de auditoría y reflexionar sobre la "brecha de expectativas" (*audit expectations gap*), siendo relevante que los mismos capten el significado de la opinión que contiene el informe, así como lo que debe esperarse de la auditoría.

### 2. La ISA 700 revisada, el informe del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros para propósito general

El propósito de la ISA 700R, "*The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements*", efectiva para los informes del auditor fechados en o después del 31 de diciem-

bre de 2006, es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el informe del auditor independiente emitido como un resultado de una auditoría sobre un juego completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco conceptual para información financiera, que es diseñado para alcanzar una presentación razonable.

Adicionalmente, citamos a la *International Auditing Practice Statement (IAPS) 1014*, Declaración Internacional de Práctica de Auditoría, *Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards* (Informes del Auditor sobre Cumplimiento con las Normas Internacionales de Información Financiera), aprobada en marzo de 2003 como un complemento de la ISA 700, que contiene 11 párrafos vinculados con los siguientes puntos: *Introduction (paragraph 1)*; *Financial Statements Prepared Solely in Accordance with International Financial Reporting Standards (paragraphs 2 a 4)*; *Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards and a National Financial Reporting Framework (paragraphs 5 a 7)*; and *Financial Statements Prepared in Accordance with a National Financial Reporting Framework with Disclosure of the Extent of Compliance with International Financial Reporting Standards (paragraphs 8 a 11)*.

Contenido:

*Introduction (paragraphs 1 a 3)*  
*The Auditor's Report on Financial Statements (paragraphs 4 a 15)*  
*Elements of the Auditor's Report in an Audit Conducted in Accordance with ISAs (paragraphs 16 a 57)*  
*Auditor's Report (paragraphs 58 a 60)*  
*Auditor's Report for Audits Conducted in Accordance with Both ISAs and Auditing Standards of a Specific Jurisdiction or Country (paragraphs 61 a 66)*  
*Unaudited Supplementary Information Presented with Audited Financial Statements (paragraphs 67 a 71)*  
*Effective Date (paragraph 72)*  
*Public Sector Perspective*

Comentarios:



- El informe del auditor deberá contener una expresión clara de su opinión sobre los estados financieros, y tal como lo establece la ISA 200, el objetivo de una Auditoría financiera es posibilitar al contador público expresar un parecer sobre si dichos estados están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco conceptual para información financiera aplicable.

- A menos que los requerimientos legales o reguladores usen diferentes palabras, la opinión del auditor sobre un juego completo de estados financieros para propósito general preparados de conformidad con dicho marco conceptual, está referida a alcanzar una presentación razonable (*fair presentation*), haciendo referencia a "*give a true and fair view*" o "*are presented fairly, in all material respects*".

- El auditor deberá juzgar si las expresiones comentadas, están hechas en el contexto del "*applicable financial reporting framework*". La ISA 210, "*Terms of Audit Engagements*", expresa que sin un marco conceptual aceptable, el auditor no tiene un criterio apropiado para evaluar los estados financieros de la entidad. La ISA 200, "*Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements*", describe la responsabilidad del auditor para determinar si es aceptable el marco de referencia adoptado por la gerencia en la preparación de tales estados.

- El profesional deberá evaluar las conclusiones sostenidas por la evidencia de auditoría como la base para formar una opinión sobre los estados financieros. Para su aseveración, el auditor evalúa si sobre la base de tal evidencia, hay una seguridad razonable (*reasonable assurance*) acerca de si dichos estados como un todo, están libres de declaración errónea significativa (*material misstatement*). Esto involucra concluir si ha sido obtenida evidencia de auditoría apropiada y suficiente, para reducir a un nivel bajo aceptable los riesgos de dicha declaración errónea significativa de los estados financieros, y evaluar los efectos de declaraciones erróneas identificadas no corregidas.

- La formulación de la opinión antes comentada, envuelve la evaluación de si los estados financieros han sido preparados y presentados de conformidad con los requerimientos específicos del marco conceptual para información financiera correspondiente para las clases de transacciones particulares, cuentas del balance y revelaciones, incluyendo si:

a) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con dicho marco de referencia y son apropiadas en las circunstancias;

b) Las estimaciones contables hechas por la gerencia son razonables, también en las circunstancias;

c) La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas contables, son pertinentes, confiables, comparables y conocidas; y

d) Los estados financieros proveen revelaciones suficientes para permitir a los usuarios conocer el efecto de las transacciones significativas y sucesos sobre la información transmitida en los estados financieros, tales como la posición financiera de la entidad, su desempeño financiero y el flujo de fondos.

- Formarse una opinión sobre los estados financieros, también involucra la evaluación de la presentación razonable de los estados financieros, considerando su presentación general, estructura y contenido, así como si incluyen las revelaciones. El auditor considera, mediante la aplicación de procedimientos analíticos (*analytical procedures*), si dichos estados, después de cualesquier ajustes hechos por la gerencia como un resultado del proceso de auditoría, son compatibles con su entendimiento de la entidad y su medio ambiente.

- Como se discute en la ISA 210, el auditor tiene en cuenta la aceptabilidad del marco conceptual para información financiera cuando considera aprobar el compromiso (trabajo) de Auditoría financiera.

- Los elementos del informe del auditor, cuando la auditoría ha sido conducida de conformidad con las ISAs, son los siguientes:

- a) Título;
- b) Destinatario;
- c) Párrafo introductorio, identificando la entidad auditada y la fecha de los estados financieros;
- d) Responsabilidad de la gerencia por los estados financieros, incluyendo el diseño, implementación y mantenimiento del control interno pertinente a la preparación y presentación razonable de los estados financieros para que estén libres de declaración errónea significativa, debida a fraude o error; la selección y aplicación de políticas contables adecuadas; y la realización de estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias;



e) Responsabilidad del auditor, consistente en expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría; deberá declarar que ésta fue conducida de acuerdo con las ISAs; explicar que tales estándares requieren que cumpla con los requerimientos éticos, y que el auditor planifica y ejecuta la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los mencionados estados están libres de declaración equivocada significativa. Conforme a las especificaciones de la ISA 200, el auditor no puede describir que la auditoría ha sido conducida de acuerdo con las ISAs, al menos que haya cumplido completamente con todos las Normas Internacionales de Auditoría pertinentes a la auditoría;

f) Opinión del auditor; una opinión sin calificaciones (limpia) deberá ser expresada cuando el contador público concluye que los estados financieros se presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia para información financiera aplicable. Para advertir a los lectores del contexto en el cual la opinión es expresada, identifica dicho marco, por ejemplo *International Financial Reporting Standards (IFRS)* o *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*, o la jurisdicción o país de origen (*Country X*). Cuando el marco conceptual involucre requerimientos legales o reguladores, el auditor lo identificará en términos concretos (*Country X Corporations Act*).

g) Otras responsabilidades de reporte, considerando que los estándares, leyes o prácticas generalmente aceptadas en una jurisdicción pueden requerir o permitir que el auditor elabore cuestiones que proporcionen explicaciones adicionales a sus responsabilidades vinculadas con una Auditoría de estados financieros. Tales cuestiones pueden ser incorporadas en un párrafo separado a continuación de la opinión del auditor;

h) Firma del auditor;

i) Fecha del informe del auditor, estando consignada la responsabilidad del auditor por eventos y transacciones después de tal fecha, en la ISA 560, "*Subsequent Events*"; y

j) Dirección del auditor, debiendo el informe nombrar la localidad en el país o la jurisdicción de la práctica del auditor.

- El informe del auditor deberá ser escrito, siendo la siguiente una ilustración de los elementos resultantes de una Auditoría de estados fi-

nancieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, con una opinión sin salvedades. Adicionalmente, el modelo asume que el auditor tiene otras responsabilidades de reporte requeridas bajo la ley local:

#### Informe del auditor independiente

##### Destinatario

##### Informe sobre los estados financieros (\*)

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de ABC Company, los cuales comprenden el balance general al 31 de diciembre de 200X1, y el estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

##### Responsabilidad de la gerencia por los estados financieros

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre tales estados financieros basada en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Estos estándares requieren que cumplamos con los requerimientos éticos y planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de declaración errónea significativa.

Una auditoría involucra desarrollar procedimientos para obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de declaración errónea significativa de los estados financieros, debido a fraude o error. Para realizar tales valoraciones del riesgo, el auditor considera el control interno pertinente de la entidad para la preparación y presentación razonable de los estados financieros en orden a diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. (\*\*) Una auditoría también incluye la evaluación de lo



apropiado de las políticas contables usadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la gerencia, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Pensamos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es apropiada y suficiente para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

#### Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la posición financiera de ABC Company al 31 de diciembre de 200X1, y su desempeño financiero y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reguladores (\*)

(La forma y contenido de esta sección del informe del auditor puede variar dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de reportar del auditor)

Firma del auditor

Fecha del informe del auditor

Dirección del auditor

#### Notas aclaratorias:

(\*) El subtítulo "Report on the Financial Statements" es innecesario en las circunstancias cuando el segundo subencabezamiento "Report on Other Legal and Regulatory Requirements", no es aplicable.

(\*\*) En las circunstancias cuando el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunción con la auditoría de los estados financieros, esta sentencia podría ser expresada así: "En la realización de aquellas valoraciones del riesgo, el auditor considera el control interno pertinente de la entidad para la preparación y presentación razonable de los estados financieros en

orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias."

- El auditor puede conducir la auditoría, conjuntamente, de acuerdo con las ISAs y los estándares de auditoría para una jurisdicción específica o país (para los propósitos de esta ISA referidas como "national auditing standards").

- El Informe del Auditor deberá referirse a que la auditoría ha sido conducida de acuerdo con las ISAs solamente cuando el auditor ha cumplido del todo (fully) con las *International Standards on Auditing* pertinentes a la auditoría.

- El auditor puede referirse a que la auditoría ha sido conducida de conformidad con ambas, ISAs y Normas de Auditoría Nacional (NAA), cuando cumpla con cada una de las ISAs pertinentes a la auditoría y desarrolle cualquier procedimiento adicional de auditoría necesario para cumplir con los estándares pertinentes de esa jurisdicción o país (adecuadamente identificada). La referencia a ambas normas no es apropiada si hay un conflicto entre los requerimientos de información relacionados con el informe del auditor en las ISAs y en las NAA que afectan la opinión del auditor o la necesidad de incluir un párrafo de énfasis en las circunstancias particulares. En caso de tal "choque de ideas", el informe del auditor se refiere solamente a la norma de auditoría que cumpla con los requerimientos de "reporting".

- El auditor deberá estar satisfecho de que cualquier información adicional presentada juntamente con los estados financieros, que no esté cubierta por la opinión del auditor, esté claramente diferenciada de los estados financieros auditados.

- Si el auditor concluye que la presentación por la entidad de cualquier información suplementaria no auditada no está diferenciada suficientemente de los estados financieros auditados, deberá explicar en su informe que tal información no ha sido auditada.

- El hecho de que la información adicional esté no auditada no releva al auditor de su responsabilidad de leerla para identificar inconsistencias significativas con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor con respecto a la "unaudited supplementary information" son consistentes con las descriptas en la ISA 720, "Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements".

- En lo que hace la Perspectiva del Sector Público, algunos términos de la ISA, tales como "engagement partner" y "firm" deben ser leídos con



referencia a sus equivalentes en dicho sector; la legislación del mandato de auditoría puede especificar el lugar de ubicación o las palabras a ser usadas en el informe del auditor; y las legislaciones pueden determinar las responsabilidades de la gerencia y del auditor con relación a la auditoría.

### 3. La nueva ISA 701, el informe del auditor independiente sobre otra información financiera histórica

La ISA 701 (*Proposed*) tiene el objetivo de establecer normas y proveer guías para el informe del auditor independiente emitido como un resultado de una auditoría de información financiera histórica que es dis-tinta a un juego completo de estados financieros para propósito general, preparados de acuerdo con el marco de referencia para información fi-nanciera, diseñado para conseguir una presentación razonable (para los fines de esta ISA se refieren como "*Other historical financial information*"), siendo efectiva para informes del auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006.

Contenido:

- Introduction (paragraphs 1 a 5)*
- Application of Ethical Requirements and Other ISAs (paragraph 6 y 8)*
- Applicable Financial Reporting Framework (paragraphs 9 a 13)*
- Form of Opinion (paragraph 14 a 19)*
- Forming an Opinion on the Other Historical Financial Information (paragraph 20 a 25)*
- Elements of the Auditor's Report (paragraph 26 y 27)*
- Description of the Applicable Financial Reporting Framework (paragraphs 28 y 29)*
- Restriction on Distribution or Use (paragraphs 30 y 31)*
- Reporting on Additional Responsibilities (paragraph 32)*
- Auditor's Report for Audits Conducted in Accordance with Both*

*ISAs and Auditing Standards of Specific Jurisdiction or Country (paragraph 33)*

*Unaudited Supplementary Information Presented with Audited Other Historical Financial Information (paragraph 34)*

*Reporting Considerations Specific to Reporting on a Single Financial Statement, Element, Account or Item (paragraphs 35 a 38)*

*Effective Date (paragraph 39)*

*Appendix 1: Examples of a Single Financial Statement and Examples of a Specific Element, Account or Item of a Financial Statement*

*Appendix 2: Examples of Reports on Other Historical Financial Information*

Comentarios sobre la ISA 701 Original, "*Modifications to the Independent Auditor's Report*":

- Esta ISA establece estándares y provee lineamientos a ser aplicados cuando el informe del auditor debe ser modificado, siendo efectiva para reportes fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, contando con 22 párrafos: *Introduction (paragraph 1 a 4)*; *Matters that Do Not Affect the Auditor's Opinion (paragraphs 5 a 10)*; *Matters that Do Affect the Auditor's Opinion (paragraphs 11 a 15)*; *Circumstances that may Result in Other than an Unqualified Opinion (paragraphs 16 a 21)*; and *Effective Date (paragraph 22)*.

Deberá ser leída en el contexto del "*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*" y describe cómo es modificado el texto del informe del auditor en las siguientes situaciones:

Cuestiones que no afectan la opinión del auditor  
a) Énfasis de asunto (*Emphasis of matter*)

Cuestiones que afectan la opinión del auditor  
a) Opinión calificada (*Qualified opinion*)



- b) Denegación de opinión (*Disclaimer of opinion*)
- c) Opinión adversa (*Adverse opinion*)

- Los Informes ilustrativos (modelos) están basados en el informe del auditor sobre estados financieros para propósito general de un emprendimiento de negocios, aunque sus principios pueden ser utilizados a reportes sobre otros compromisos relacionados con la auditoría de información financiera histórica (por ejemplo a una organización sin fines de lucro) y con los trabajos especiales descriptos en la ISA 800, "*The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements*", debiendo ser adaptados en las circunstancias.

- En ciertas circunstancias, un informe del auditor puede ser modificado, agregando un párrafo de énfasis de asunto para resaltar una cuestión que afecta a los estados financieros, incluida en una nota a los mismos, pero que no afecta su opinión. Este párrafo debería ser incluido preferentemente luego del párrafo conteniendo la opinión del auditor.

- El auditor deberá modificar el informe del auditor agregando un párrafo para resaltar una cuestión significativa relacionada con un problema de negocio en marcha.

- El auditor deberá considerar la modificación del informe del auditor mediante el agregado de un párrafo si hay una incertidumbre significativa (distinta a un problema de negocio en marcha), cuya resolución está dependiendo de eventos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a los estados financieros. Seguidamente se ilustra un párrafo de énfasis de asunto para una incertidumbre de significación relativa en un informe del auditor:

"Sin calificar nuestra opinión nosotros llamamos la atención a la Nota X a los estados financieros. La Compañía está defendiendo una causa legal que alega haberse infringido ciertos derechos de patentes y que reclaman regalías y los daños punibles, habiendo iniciado una acción en oposición, y tenido la oportunidad de defensas preliminares y procedimientos de descubrimiento sobre ambas acciones que están en progreso. Las soluciones últimas de la cuestión no pueden ser determinadas en breve y no está provisionado en los estados financieros cualquier pasivo que podría resultar." (Una ilustración sobre un párrafo de énfasis vincu-

lado con negocio en marcha está contenido en la ISA 570, "Going Concern").

- Un auditor puede no estar en condiciones de expresar una opinión sin calificaciones (*unqualified opinion*) cuando existan cualesquier de las siguientes circunstancias, siempre que a su juicio, el efecto sea o pueda ser significativo a los estados financieros:

- a) Hay una limitación al alcance del trabajo de auditoría, o
- b) Hay un desacuerdo con la gerencia relacionado con la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o la adecuación de las revelaciones en los estados financieros.

Las circunstancias descriptas en a) podrían llevar a una opinión calificada (con salvedades indeterminadas) o a una denegación de opinión (abstención). Por su parte, las circunstancias descriptas en b) podrían llevar a una opinión calificada (con salvedades determinadas) o a una opinión adversa.

- Una limitación al alcance del trabajo de auditoría puede, en algunas oportunidades, ser impuesta por la entidad (por ejemplo, cuando los términos del compromiso especifican que el auditor no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría que cree necesario); en otras ocasiones, por las circunstancias (verbigracias, cuando la oportunidad de la designación del auditor imposibilita observar el conteo físico de los inventarios).

- Cuando hay una limitación en el alcance de la tarea del auditor que requiera expresar una opinión calificada o una abstención de opinión, el informe deberá describir la limitación e indicar la posibilidad de que podrían haberse determinado ajustes necesarios a los estados financieros si tal limitación no hubiera existido, que se ilustran a continuación (parte pertinente):

- "Nosotros no observamos el conteo físico de los inventarios al 31 de diciembre de 200X1, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos inicialmente contratados como auditores de la Compañía. Debido a la naturaleza de sus registros no pudimos satisfacerlos respecto de las cantidades del inventario de bienes de cambio por otros procedimientos alternativos de auditoría.



En nuestra opinión, excepto por los efectos de dicho ajuste, si lo hubiera, como podría haberse determinado si hubiéramos podido quedar satisfechos respecto de las cantidades del inventario físico, los estados financieros (...).”

- “No pudimos observar todos los inventarios físicos de bienes de cambio ni confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas al alcance de nuestro trabajo por la Compañía. Debido a la significación relativa de las cuestiones discutidas en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.”

- El auditor puede no estar de acuerdo con la gerencia sobre cuestiones tales como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación, o la adecuación de las revelaciones en los estados financieros. Si tales desacuerdos son significativos para dichos estados, deberá expresar una opinión calificada o adversa, que se ilustran seguidamente (parte pertinente):

- “Según se expone en la Nota X a los estados financieros, no se ha contabilizado ninguna depreciación en dichos estados, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. La misma para el año que finalizó el 31 de diciembre de 200X1, debería ser de \$...basada en el método de depreciación de línea recta usando tasas anuales del 2% para edificios y 10% para equipos. Consecuentemente, los bienes de uso deberían ser reducidos en la amortización acumulada de \$... y la pérdida para el año, y el quebranto acumulado debería aumentarse en \$... y \$..., respectivamente.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros de la cuestión a que nos referimos en el párrafo precedente, los estados financieros (...).”

- “El 15 de enero de 200X1, la Compañía emitió obligaciones sin garantía (debentures) por el importe de \$... con el fin de financiar la expansión de planta. El convenio de los títulos restringe el pago de futuros dividendos en efectivo después del 31 de diciembre de

2000X0. En nuestra opinión, es requerida la revelación de esta información por...(ley o estatuto pertinente).

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros (...), o

En nuestra opinión, a causa de los efectos de los asuntos discutidos en el párrafo anterior, los estados financieros no reflejan (...).”

Comentarios sobre la ISA 701 Propuesta, “*The Independent Auditor’s Report on Other Historical Financial Information*”:

- “*Other historical financial information*”, incluye: a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con el marco conceptual para información financiera diseñado para un propósito general, pero no para alcanzar una presentación razonable; b) Un juego completo de estados financieros preparado de acuerdo con un marco conceptual para información financiera para un propósito especial; c) Un estado financiero individual, o estados, que podrían de otra manera ser parte de un juego completo de estados financieros; y d) Uno o más elementos (componentes) específicos, cuentas o partidas del estado financiero.

- Ejemplos de un estado financiero singular y un elemento específico, cuenta o partida de un estado financiero están listados en el Anexo 1 de la ISA. Ejemplos de un marco conceptual para información financiera que puede estar diseñado para un propósito especial, incluye: una base contable impositiva; las entradas y salidas de caja para una información sobre flujo de efectivo; la información financiera establecida por un ente regulador para cumplir con sus requerimientos; y la información financiera proveniente de un contrato.

Anexo 1: Ejemplos de un estado financiero individual

Incluyen los siguientes: balance general; estado de ingresos o estado de operaciones; estado de utilidades retenidas; estado de flujos de efectivo; estado de cambios en el patrimonio neto; estado de activos y pasivos; estado de ingresos y gastos; estado de operaciones por líneas de producto; estado de entradas y salidas de caja.



Anexo 1: Ejemplos de elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero

Incluyen los siguientes: cuentas por cobrar; estimación para cuentas de dudoso cobro; inventario; la deuda por beneficios acumulados de un plan de pensión privado; la valuación registrada de activos intangibles identificados; o la deuda por reclamos incurridos pero no reportados por una cartera de seguro; un plan de activos gerenciados externamente e ingresos de un plan de pensión privado; un anexo de activos tangibles; un anexo de desembolsos en relación con una propiedad alquilada; un anexo de participación en la utilidad o gratificaciones para empleados; un anexo de movimientos en el precio de acción y el promedio del mismo.

- El Anexo 2 de la ISA proporciona siete ejemplos de Informes sobre Otra Información Financiera Histórica (del pasado):

Nº 1: *Audit of a complete set of financial statements. The financial statements have been prepared by the management of the entity in accordance with the tax basis of accounting for purposes of filing the entity's income tax return.*

Nº 2: *Audit of a statement of cash receipts and disbursements. The financial statement has been prepared by the management of the entity in accordance with the cash receipts and disbursements basis of accounting to respond to a request for cash flow information received from a creditor.*

Nº 3: *Audit of a balance sheet. The financial statement has been prepared by the management of the entity in accordance with the Financial Reporting Standards of Country X to provide financial information to the entity's customers and others.*

Nº 4: *Audit of the liability for "incurred but no reported" claims in an insurance portfolio. The financial information has been prepared by the management of the entity in accordance with the financial reporting provisions established by a regulator to meet the requirements of that regulator.*

Nº 5: *Audit of accounts receivable. The financial information has been prepared by the management of the entity in compliance with the Financial Reporting Standards of Country X to comply with the requirements of a loan agreement.*

Nº 6: *Audit of revenue. The financial information has been prepared by the management of the entity in compliance with the financial reporting provisions of a lease contract to determine the monthly rent for the following year.*

Nº 7: *Audit of a complete set of financial statements required by law or regulation. The financial statements have been prepared for a general purpose by the management of the entity in accordance with the Financial Reporting Standards of Country X.*

- Las normas y lineamientos de esta ISA aplican cuando el auditor está habilitado para expresar una opinión sin calificaciones sobre Otra Información Financiera Histórica. La ISA 705 (Propuesta), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", las establece sobre circunstancias que pueden resultar en una opinión modificada, el tipo de modificación requerida, y la forma y contenido del informe del auditor cuando la opinión es modificada. La ISA 706 (Propuesta), "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matters Paragraphs in the Auditor's Report", las organiza sobre circunstancias cuando el auditor considera la inclusión de un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otras cuestiones en el informe del auditor, y la forma y lugar de tales párrafos.

- Esta ISA no establece normas o provee guías para lo siguiente:

a) Un informe emitido como un resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros para propósito general preparado de conformidad con el marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una presentación razonable. Estos estándares y lineamientos están expresados en la ISA 700 (Revisada), "The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements".

b) Un informe emitido solamente a un auditor del grupo, por otro auditor, como resultado de una auditoría desarrollada sobre un componente de la información financiera para el objetivo de la auditoría de los estados financieros del grupo (Ver ISA 600 Revised, "The Audit of Group Financial Statements").

c) Un informe que expresa una opinión sobre información financiera histórica resumida la cual ha sido derivada de información financiera



histórica. Estas normas y guías están contenidas en la ISA 800 *Proposed, "The Independent Auditor's Report on Summary Audited Financial Statements"*.

d) Un informe confirmando que la información es obtenida de información financiera histórica auditada.

e) Un informe emitido como resultado de una revisión de información financiera histórica. Las normas y lineamientos para ello, están contenidas en la *International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, "Engagements to Review Financial Statements"*, y la *ISRE 2410, "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity"*.

f) Un informe de aseguramiento (*assurance report*) sobre información distinta a la información financiera histórica. Esto incluye un informe expresando una opinión sobre cumplimiento con las provisiones de un contrato que no concuerda con la preparación y presentación de información financiera histórica. Las normas y lineamientos están contenidas en la *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, "Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information"*.

- Una auditoría de otra información financiera histórica (*Other historical financial information*) es un compromiso de aseguramiento, como está definido en el Marco Conceptual Internacional para los Compromisos de Aseguramiento (*International Framework for Assurance Engagements*). Las ISAs aplican dicho *Framework* en el contexto de una auditoría de estados financieros.

- La ISA 200, requiere que el auditor cumpla con los requerimientos éticos pertinentes relativos a un compromiso de auditoría y que conduzca la auditoría conforme con las ISAs, aplicando también a una auditoría de un elemento específico, cuenta o partida de un estado financiero. Además, describe la responsabilidad del auditor para determinar si el marco conceptual para información financiera adoptado por la gerencia en la preparación y presentación de los estados financieros es aceptable. Si la gerencia no hace una referencia adecuada o no describe dicho marco de referencia, el auditor deberá considerar el efecto sobre su informe.

- Si el auditor concluye que el nivel de seguridad requerido no puede ser obtenido, no deberá aceptar el compromiso y, en su caso, debe eva-

luar las conclusiones alcanzadas por la evidencia de auditoría para opinar sobre la otra información financiera histórica. El Código de Ética para Profesionales Contables establece que el contador público no deberá asociarse con informes, correspondencia, comunicaciones u otra información donde piense que: a) contenga falsedad significativa o declaración errónea; b) comprendan declaraciones o información armada descuidadamente; o c) omitan o confundan la información requerida.

- Los elementos mínimos del informe del auditor sobre otra información financiera histórica, son los siguientes:

a) Título claro identificado que se trata de un "Informe de Auditor Independiente".

b) Destinatario.

c) Párrafo introductorio, que identifique la entidad; la otra información financiera histórica que fue auditada; y su condición.

d) Identificación de la parte responsable, y una descripción que tiene la responsabilidad por la preparación y presentación de la información de acuerdo con el marco conceptual financiero aplicable.

e) Declaración de que el auditor es responsable por expresar una opinión sobre la otra información financiera histórica basada en la auditoría.

f) Párrafo de alcance que incluya: a) una declaración que la auditoría fue conducida de acuerdo con las ISAs; b) una explicación que tales estándares requieren que el auditor cumpla con los requerimientos éticos, y planifique y ejecute la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si la otra información financiera histórica está libre de declaración errónea significativa; y c) una descripción de lo que representa una auditoría.

g) Declaración acerca de que el auditor piensa que la evidencia de auditoría obtenida es apropiada y suficiente para proporcionar una base para su opinión,

h) Párrafo conteniendo una expresión clara de opinión sobre la otra información financiera histórica con referencia al marco conceptual para información financiera aplicable.

i) Firma del auditor.

j) Fecha del informe del auditor.

h) Dirección del auditor.



- Cuando la otra información financiera histórica ha sido preparada conforme con un marco de información financiera diseñado para un propósito especial, el auditor deberá enterar del hecho al usuario de la información financiera y que, como consecuencia, dicha información puede no ser apropiada para otro propósito (restricción sobre distribución o uso).
- El auditor puede tener responsabilidades extras para informar sobre otras cuestiones que son adicionales a su responsabilidad para expresar una opinión sobre la otra información financiera histórica. Además, puede conducir la auditoría de otra información financiera histórica de acuerdo con las ISAs y las normas de auditoría de una jurisdicción específica o país, ambas. Cuando ello aplique, considera la parte pertinente de la ISA 700 Revisada.
- El auditor deberá estar satisfecho de que cualquier información adicional (presentada conjuntamente con la otra información financiera histórica) que no esté alcanzada por su opinión, está diferenciada claramente de la información financiera auditada. Finalmente, la ISA efectúa consideraciones específicas del informe para reportar sobre un estado financiero individual, elemento, cuenta o partida.

#### 4. La nueva ISA 705, modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente

La ISA 705 (Proposed), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", efectiva para informes del auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, se deriva de la ISA 701 original "Modifications to the Independent Auditor's Report", establece estándares y provee guías sobre: a) circunstancias que pueden resultar en una modificación de la opinión del auditor sobre los estados financieros; b) el tipo de opinión apropiada en las circunstancias, y c) el contenido del informe del auditor cuando la opinión es modificada.

Contenido:

*Introduction (paragraphs 1 a 7)*  
*Circumstances Resulting in a Modification to the Auditor's Opinion (paragraphs 8 a 10)*

- *Disagreement with Management (paragraphs 11 a 16)*
- *Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence (paragraphs 17 a 20)*
- *Determining the Type of Opinion (paragraphs 21 a 24)*
- *Qualified Opinion (paragraphs 25 a 27)*
- *Adverse Opinion (paragraphs 28 a 30)*
- *Disclaimer of Opinion (paragraphs 31 a 33)*
- *Piecemeal Opinions (paragraph 34)*
- *Communication with Those Charged with Governance (paragraph 35)*
- *Form and Content of the Auditor's Report when the Opinion is Modified*
- *Basis for Modification Paragraph (paragraphs 36 a 39)*
- *Opinion Paragraph (paragraphs 40 a 43)*
- *Description of Auditor Responsibility when there is an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence (paragraphs 44 y 45)*
- *Effective Date (paragraph 46)*
- *Appendix: Examples of Auditor's Reports with Modifications to the Opinion*

Comentarios:

- Como dijimos esta ISA se deriva de la ISA 701 Original y trata las Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente, siendo las circunstancias que resultan en una modificación de la opinión: 1) el desacuerdo con la gerencia; y b) la imposibilidad para obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente.
- Ello determina los tipos de opinión: 1) Calificada (*Qualified*); 2) Adversa (*Adverse*); 3) Abstención (*Disclaimer*); y 4) Parcial (*Piecemeal*).
- También, trata aspectos de comunicación con aquellos cargos con gobierno, expresando que previo a su emisión, el auditor deberá comunicar circunstancias que marquen expectativas para modificaciones a la opinión del informe.



- Una opinión parcial ("pieza por pieza") constituye un parecer donde el auditor expresa una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros como un todo (en su conjunto), pero incluye una opinión sin modificaciones adicional sobre uno o más elementos específicos, cuentas o partidas del estado financiero.

- La ISA 700 Revisada y la ISA 800 requiere que el auditor incluya ciertos elementos específicos en su informe cuando la opinión no es modificada. En adición a tales elementos, siempre que el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, deberá incluir un párrafo que proporcione:

- a) Una clara descripción de todas las razones fundamentadas para la modificación;
- b) En el caso de un desacuerdo con la gerencia acerca de las revelaciones, una descripción de las exposiciones omitidas, a no ser que sea impracticable o prohibido por ley o regulación;
- c) En ocasión de un desacuerdo con la gerencia, una reseña y cuantificación de los efectos principales sobre los estados financieros de la cuestión que origina la modificación, a menos que sea impracticable. Si tales efectos no son cuantificables razonablemente, el informe del auditor deberá declararlo;
- d) En ocurrencia de una imposibilidad para obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente, un detalle de su razón.

- Al final de la ISA (Apéndice) se dan siete ejemplos de informes del auditor con modificaciones de opinión:

*N° 1: Auditor's report with a qualified opinion due to a disagreement with management- overstatement of inventories.*

*N° 2: Auditor's report with an adverse opinion due to a disagreement with management related to the going concern assumption.*

*N° 3: Auditor's report with an adverse opinion due to a disagreement with management related to the write-down of accounts receivable; the balance sheet and the profit after tax.*

*N° 4: Auditor's report with a qualified opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding an investment in a foreign affiliate.*

*N° 5: Auditor's report with a qualified opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence; the possible effect of the inability can be clearly described in the auditor's report.*

*N° 6: Auditor's report with a disclaimer of opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate evidence with respect to inventory and accounts receivable.*

*N° 7: Auditor's report with a disclaimer of opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence; completeness of accounting records cannot be substantiated due to lack of control over sales.*

## 5. La nueva ISA 706, párrafos de énfasis de cuestiones y otros asuntos en el informe del auditor independiente

La ISA 706 (Proposed), "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report", efectiva para informes del auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, establece normas y proporciona lineamientos sobre circunstancias donde el auditor incluye un párrafo de énfasis sobre un asunto o considera incluir algún otro párrafo sobre cuestiones en el informe del auditor sobre los estados financieros, así como sobre la forma y ubicación de tales párrafos.

### Contenido:

*Introduction (paragraphs 1 a 5)*

*Emphasis of Matter Paragraph in the Auditor's Report (paragraphs 6 a 16)*

*Other Matters Paragraph in the Auditor's Report (paragraphs 17 a 21)*

*Effective Date (paragraph 22)*

*Appendix: Examples of Auditor's Reports that Include Emphasis of Matter Paragraphs or Other Matters Paragraphs)*



### Comentarios:

- Las normas y lineamientos en esta ISA son para ser aplicadas en circunstancias cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis de materia u otro párrafo de cuestiones en un informe de auditoría emitido conforme con la ISA 700 Revisada, la ISA 800 y la ISA 705 Propuesta. Los informes ilustrativos consignados al final de la norma están basados en su forma y contenido en el informe del auditor para un juego completo de estados financieros para propósito general.
- El auditor deberá enfatizar en su informe una cuestión de los estados financieros, cuando, a su juicio, ambas de las siguientes condiciones son encontradas: a) El asunto es de fundamental importancia para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros; y b) La cuestión es inusual.
- El contador público considera normalmente que una materia será inusual si ocurre no frecuentemente o está fuera del curso ordinario de los negocios de la entidad o para otras entidades en la industria.
- La inclusión de un párrafo de énfasis de asunto en el informe del auditor no afecta su opinión. Ello no es un sustituto para expresar una opinión calificada, una opinión adversa, o una abstención de opinión, cuando sea requerido por las circunstancias de un compromiso específico de auditoría (Ver ISA 705 Propuesta), o revelaciones en los estados financieros que el marco conceptual para información financiera requiera que la gerencia haga.
- Consecuentemente, el auditor solamente incluye tal párrafo de énfasis de asunto en el informe del auditor si la cuestión bajo consideración satisface los siguientes criterios: 1) La materia está presentada y revelada en los estados financieros de la entidad de acuerdo con el marco conceptual para información financiera aplicable; y 2) El auditor está de acuerdo con la gerencia en lo que respecta a la política contable seleccionada, su aplicación y la presentación y revelación de la cuestión. Cuando el asunto bajo consideración no concuerda con dichos criterios, el auditor considera si ello representa un desacuerdo con la gerencia y si es apropiada una opinión calificada o una opinión adversa (Ver ISA 705 Propuesta).
- La ISA 570, "Going Concern" requiere que el auditor incluya un párrafo de énfasis de asunto en el informe para resaltar la existencia de

una incertidumbre significativa relacionada con la habilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

- Otras circunstancias por las cuales el auditor incluye dicho párrafo de énfasis cuando se cumplen los criterios antes enunciados, incluyen a los siguientes: a) Incertidumbres de significación relativa; b) Transacciones con partes relacionadas de significación relativa e inusuales; c) Aplicación anticipada de un nuevo principio contable o IFRS; d) Un hecho posterior revelado en los estados financieros; y e) Una cuestión tal como una catástrofe mayor, la cual es revelada en una nota a los estados financieros, que ha tenido, o continua teniendo, un efecto de significación relativa sobre los negocios u operaciones de la entidad.
- Un párrafo de énfasis de materia deberá seguir al párrafo de opinión en el informe del auditor y deberá tener un encabezamiento que lo indique, tal como "Emphasis of Matter", debiendo describirse claramente la cuestión que está siendo enfatizada.
- En algunas jurisdicciones, el informe del auditor puede solamente efectuar comunicaciones a los lectores del mismo. El auditor deberá incluir otras cuestiones en un párrafo separado del informe del auditor con un título que lo indique, tal como "Other Matters", que ordinariamente siguen a la opinión del auditor y al párrafo de énfasis de asunto.
- Esas otras cuestiones no están requeridas para ser reconocidas o reveladas en los estados financieros por el marco conceptual para información financiera aplicable.
- Como se describe en la ISA 720, "Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements", el auditor tiene la responsabilidad de leer esa otra información en un documento que contiene estados financieros auditados para identificar inconsistencias significativas o información no verdadera.
- La ISA proporciona en un Apéndice tres ejemplos de informes del auditor que incluyen párrafos de énfasis de asuntos u otros párrafos de cuestiones:

*N° 1: Auditor's report with an unmodified opinion; the report contains an emphasis of matter paragraph referring to a significant uncertainty related to pending litigation and an other matters paragraph referring to a material inconsistency with other information in the annual report containing audited financial reporting.*



*N ° 2: Auditor's report with an unmodified opinion; the report contains an emphasis of matter paragraph referring to a significant and unusual related party transaction.*

*N ° 3: Auditor's report with an unmodified opinion; the report also contains an emphasis of matter paragraph referring to uncertainty regarding the effects of a major catastrophe.*

- Finalmente, se proponen enmiendas a las ISA 200 "Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements"; 210 "Terms of Audit Engagements"; 240 "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements"; 560 "Subsequent Events"; 570 "Going Concern"; 700R "The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements"; 710 "Comparatives"; y 720 "Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements".

## 6. La ISA 710, Comparativos

La ISA 710, "Comparatives", efectiva para las auditorías de estados financieros por los periodos iniciados en o después del 15 de diciembre de 2004, tiene el propósito de establecer normas y proveer lineamientos sobre las responsabilidades del auditor relacionadas con los comparativos.

### Contenido:

*Introduction (paragraphs 1 a 5)*

*Corresponding Figures (paragraphs 6 a 19)*

*Comparative Financial Statements (paragraphs 20 a 31)*

*Effective Date ( paragraph 32)*

*Appendix 1: Discussion of Financial Reporting Frameworks for Comparatives*

*Appendix 2: Example Auditor's Report*

### Comentarios:

- El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos significativos con el marco conceptual para información financiera aplicable a los estados financieros que están siendo auditados.

- Los marcos de referencia y métodos de presentación están referidos en la ISA como los siguientes:

1) Cifras correspondientes: cuando se incluyen importes y otras revelaciones para el período anterior (precedente) como parte de los estados financieros del período actual (presente o corriente) y se supone que serán interpretadas en relación con la información relativa a dicho período actual; y

2) Estados financieros comparativos: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del período anterior para su comparación con los estados financieros del período actual, pero no son parte integral de los estados financieros del período actual.

- La diferencia esencial para el informe del auditor es que para:

a) "Cifras correspondientes": el informe del auditor solamente se refiere a los estados financieros del período actual; y

b) "Estados financieros comparativos": el informe del auditor se refiere a cada uno de los periodos en que los estados financieros son presentados.

- Al final de la norma, se discuten los marcos conceptuales de información financiera para comparativos y se brindan ejemplos de informes del auditor:

Ejemplos A, B, D, *Corresponding Figures*.

Ejemplos C y E, *Comparative Financial Statements*.

### Cifras correspondientes:

- El auditor deberá obtener evidencia de auditoría, válida y suficiente, acerca de que las "Cifras correspondientes" cumplen con los requerimientos del marco de referencia para información financiera aplicable.

- Cuando los comparativos son presentados como "Cifras correspondientes", el auditor deberá emitir un informe en el cual los comparativos no son identificados específicamente, porque la opinión de auditoría es sobre los estados financieros del período actual como un todo, incluyendo las "Cifras correspondientes".



- En algunas circunstancias, el informe del auditor deberá hacer referencia a las "Cifras correspondientes", por ejemplo cuando el informe de auditoría sobre el período anterior, antes emitido, incluye una opinión con salvedades, una abstención de opinión, o una opinión adversa, y las cuestiones que les dieron origen no están todavía resueltas.

- En algunos países, al auditor entrante (nuevo auditor) le está permitido referirse al informe del auditor predecesor en el informe de auditoría del período actual, debiéndose indicar: que los estos financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor; el tipo de informe emitido por el auditor predecesor, y si el mismo fue modificado, aclarando sus razones; y la fecha del informe.

- Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor entrante deberá declarar en su informe de auditoría que las "Cifras correspondientes" son no auditadas.

- En situaciones donde el auditor entrante identifica que las "Cifras correspondientes" son erróneas significativamente, deberá requerir a la gerencia que las revise (examine con atención para corregirla o enmendarla), o si la misma se rehusara hacerlo, modificará su informe.

#### *Ejemplos de informes del auditor sobre "Cifras correspondientes" (Parte pertinente)*

Caso 1: Existe una cuestión significativa no resuelta proveniente del período anterior que afecta también al período actual.

"He auditado los estados financieros de (...) al 31 de diciembre de 200X1 (...).

Como se señala en la nota N° (...) a los estados financieros, las depreciaciones/amortizaciones acumuladas de los bienes de uso no han sido contabilizadas siguiendo a las normas contables aplicables (...). Se trata de una decisión tomada por la gerencia al comienzo del período anterior y provocó mi opinión calificada sobre los estados financieros al 200X0. Los efectos en los resultados al 200X0 y 200X1 son los siguientes (...).

En mi opinión, excepto por el efecto de la cuestión referida en el párrafo anterior, los estados financieros de (...) presentan razonable-

mente, en todos sus aspectos significativos, la situación (...) al 31 de diciembre de 200X1 (...)."

Caso 2: Existe una cuestión significativa no resuelta proveniente del período anterior, que resulta en una salvedad sobre las "Cifras correspondientes" consignadas en el período actual.

"He auditado los estados financieros de (...) al 31 de diciembre de 200X1.

Debido a que he sido nombrado auditor de la empresa durante 200X0, no me ha sido posible observar los conteos físicos de los inventarios físicos de bienes de cambio al comienzo de ese período, ni me puede satisfacer por otros procedimientos alternativos. Por ello, mi informe de auditoría sobre los estados financieros al 200X0 fue emitido con salvedades (...).

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes sobre las cifras correspondientes por 200X0, si los hubiera (...), los estados financieros de (...) presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación (...) al 31 de diciembre de 200X1 (...)."

#### *Estados financieros comparativos:*

- El auditor deberá obtener evidencia de auditoría, válida y suficiente, sobre que los estados financieros comparativos cumplen con los requerimientos del marco de referencia para información financiera aplicable.

- Cuando los comparativos son presentados como "Estados financieros comparativos", el auditor deberá emitir un informe en el cual los comparativos son identificados específicamente porque la opinión de auditoría es expresada individualmente sobre los estados financieros básicos de cada período presentado.

- Cuando se informa sobre los estados financieros del período anterior en conexión con la auditoría del período actual, si la opinión sobre tal



período anterior es diferente de la opinión previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones por el diferente dictamen en un párrafo de énfasis.

- Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor: 1) el auditor predecesor puede reemitir el informe de auditoría sobre el período anterior, con el auditor entrante reportando solamente sobre el período actual; o 2) el auditor entrante deberá declarar que el período anterior fue auditado por otro auditor, y su informe de auditoría deberá indicar: a) que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor; b) el tipo de informe emitido por el auditor predecesor y si el reporte fue modificado, sus razones; y c) la fecha del informe.

- En ciertas circunstancias, el auditor entrante puede llegar a descubrir una declaración errónea significativa que afecta al período anterior, sobre el cual el auditor predecesor emitió un informe sin salvedades. Entonces, puede discutir el tema con la gerencia, y con su autorización, puede contactarse con el auditor predecesor para proponer que los estados financieros del período anterior sean modificados: 1) si el auditor predecesor acuerda reemitir el informe de auditoría sobre los estados financieros rectificadas del período anterior, el auditor entrante debe seguir los lineamientos antes señalados; y 2) En caso contrario, el párrafo introductorio del informe de auditoría puede indicar que el auditor predecesor reportó sobre los estados financieros del período anterior antes de ser éstos rectificadas. Adicionalmente, el auditor entrante aplicará procedimientos de auditoría para satisfacerse de lo apropiado de las declaraciones ajustadas, y puede incluir en su informe de auditoría un párrafo indicando esa circunstancia.

- Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor entrante deberá declarar esta situación en el informe de auditoría sobre los estados financieros comparativos. Sin embargo, ello no lo releva del requerimiento de aplicar procedimientos de auditoría relacionados con la apertura del balance del período actual (Ver ISA 510, "Initial Engagements-Opening Balances").

- En situaciones donde el auditor entrante identifica que las cifras del período anterior no auditadas, son erróneas significativamente, deberá requerir a la gerencia su revisión, o si la misma se rehusara a hacerlo, modificará adecuadamente el informe de auditoría.

### *Ejemplos de informes del auditor sobre "Estados financieros comparativos" (Parte pertinente)*

Caso 3: Los comparativos son presentados como "Estados financieros comparativos". Dictamen sin salvedades.

"He auditado los estados financieros de (...) al 31 de diciembre de 200X1 y 200X0 (...).

En mi opinión, los estados financieros de (...) presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación (...) al 31 de diciembre de 200X1 y 200X0 (...)."

Caso 4: Los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor. Dictamen sin salvedades.

"He auditado los estados financieros de (...) al 31 de diciembre de 200X1 (...).

Los estados financieros de la empresa al 31 de diciembre de 200X0 fueron auditados por otro auditor quien reportó con fecha (...), expresando una opinión sin calificaciones.

En mi opinión, los estados financieros de (...) al 31 de diciembre de 200X1 presentan razonablemente (...)."

### **7. La ISA 720, otra información en documentos que contienen estados financieros auditados**

La ISA 720, "Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements", efectiva para auditorías de estados financieros por los períodos comenzados en o después del 31 de diciembre de 2004, tiene el propósito de establecer estándares y proporcionar lineamientos sobre la consideración del auditor de otra información, sobre la cual el contador público no tiene la obligación de informar, en documentos que contienen estados financieros auditados.



**Contenido:**

*Introduction (paragraphs 1 a 8)*  
*Access to Other Information (paragraph 9)*  
*Consideration of Other Information (paragraph 10)*  
*Material Inconsistencies (paragraphs 11 a 13)*  
*Material Misstatements of Fact (paragraphs 14 a 18)*  
*Availability of Other Information After the Date of the Auditor's Report (paragraphs 19 a 23)*  
*Public Sector Perspective*

**Comentarios:**

- El auditor deberá leer la otra información para identificar inconsistencias significativas con los estados financieros auditados. Una "material inconsistency" existe cuando esa otra información contradice la información contenida en dichos estados.
- Los ejemplos de otra información, incluyen un informe de la gerencia o aquellos cargos con gobierno sobre las operaciones, resúmenes financieros o puntos clave; datos de los cargos corporativos; expansión planeada del capital; índices financieros; nombres de los funcionarios y directores, y datos seleccionados por trimestre. En ciertas circunstancias, el auditor tiene una obligación legal o contractual para reportar específicamente sobre otra información.
- Cuando hay una obligación para informar sobre tal información, las responsabilidades del auditor están determinadas por la naturaleza del compromiso y por la legislación local y las normas profesionales.
- El objetivo y alcance de una auditoría de estados financieros están formulados sobre la premisa que la responsabilidad del auditor está restringida a la información identificada en su informe.
- Si, con base a la lectura de la otra información, el auditor identifica una inconsistencia significativa, deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesita ser enmendada. Si la entidad rehúsa a hacer la modificación, deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa.

- Si una corrección es necesaria en la otra información y la entidad rehúsa a hacerla, el auditor deberá considerar la inclusión en su informe de un párrafo de énfasis de asunto describiendo la inconsistencia significativa o tomando otras acciones.

- Si el auditor llega a la conclusión que la otra información aparenta incluir una declaración errónea significativa de hecho, deberá discutir la cuestión con la gerencia de la entidad; requerir que la misma consulte con una tercera parte calificada, tal como un asesor legal y deberá considerar el consejo recibido.

- Si el contador público concluye que hay una declaración equivocada significativa de hecho en la otra información la cual la gerencia no está de acuerdo en corregir, el auditor deberá considerar acciones adicionales apropiadas.

- La norma también da lineamientos sobre la disponibilidad de otra información después de la fecha del informe del auditor, así como la Perspectiva del Sector Público, considerando que en este último caso, puede haber una ley u obligación contractual para reportar específicamente sobre otra información.

**8. La ISA 800 revisada, el informe del auditor sobre estados financieros auditados resumidos**

La ISA 800 (*Proposed*), "*The Independent Auditor's Report on Summary Audited Financial Statements*", efectiva para informes del auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, tiene el propósito de establecer estándares y proporcionar guías para el informe del auditor independiente sobre estados financieros resumidos (condensados) derivados de estados financieros auditados (para fines de esta ISA referidos como "*summary financial statements*"). También, contiene normas y lineamientos sobre los criterios usados y los procedimientos ejecutados en un compromiso para informar sobre tal información financiera no detallada.

**Contenido:**



*Introduction (paragraphs 1 a 4)*  
*Engagement Acceptance (paragraphs 5 a 7)*  
 - *Criteria (paragraphs 8 a 12)*  
*Nature of Procedures and Form of Opinion (paragraphs 13 a 17)*  
*Timing of Work and Events Subsequent to the Date of the Auditor's Report on the Financial Statements (paragraph 18)*  
*Auditor's Report on Summary Financial Statements*  
 - *Elements of the Auditor's Report (paragraphs 19 a 21)*  
 - *Modifications to the Opinion, Emphasis of Matter Paragraphs or Other Matters*  
*Paragraphs in Auditor's Report on Financial Statements (paragraphs 22 y 23)*  
*Modified Opinion on the Summary Financial Statements (paragraphs 24 y 25)*  
*Comparatives (paragraphs 26 y 27)*  
*Unaudited Supplementary Information Presented with Summary Financial Statements (paragraphs 28 y 29)*  
*Auditor Association (paragraphs 30 y 31)*  
*Effective Date (paragraph 32)*  
*Appendix: Examples of Reports on Summary Financial Statements*

#### Comentarios:

- La ISA 800 Original, "The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements", establece estándares y provee guías sobre el informe del auditor independiente emitido como resultado de una auditoría de: a) Un juego completo de estados financieros preparado de conformidad con otra base comprensiva de contabilidad (*Financial Statements Prepared in Accordance with an Other Comprehensive Basis of Accounting*); b) Un componente de un juego completo de estados financieros para propósito general o para propósito especial (*Component of Financial Statements*); c) Cumplimiento con acuerdos contractuales (*Compliance with Contractual Agreements*); y d) Esta-

dos financieros resumidos (*Summarized Financial Statements*) y en Apéndices proporciona ejemplos de dichos reportes, y en el último, con forma enmiendas a la ISA 800 como resultado de la ISA 700 Revisada.

- Las normas y lineamientos sobre el informe del auditor sobre estados financieros resumidos auditados están contenidos en los párrafos 21 a 25 de dicha ISA 800 y el propósito de revisarla consiste en definir la naturaleza de tal reporte: una auditoría (audit); otro compromiso de aseguramiento (*other assurance engagement*); o un compromiso de servicios relacionados (*related services engagement*). El IAASB concluye que, como los estados financieros resumidos (*summary financial statements*) están derivados de estados financieros auditados (*audited financial statements*), deben formar parte de las ISAs, y en una ISA separada (ISA 800, "The Independent Auditor's Report on Summary Audited Financial Statements").

- En un Apéndice, esta última norma presenta cinco ejemplos de informes sobre estados financieros resumidos:

*N° 1: An unmodified opinion was expressed on the financial statements from which the summary financial statements have been derived. Established criteria for preparing and presenting summary financial statements exist.*

*N° 2: An unmodified opinion was expressed on the financial statements from which the summary financial statements have been derived. Established criteria for preparing and presenting summary financial statements do not exist.*

*N° 3: A qualified opinion was expressed on the financial statements from which the summary financial statements have been derived. Established criteria for preparing and presenting summary financial statements do not exist.*

*N° 4: An adverse opinion was expressed on the financial statements from which the summary financial statements have been derived. Established criteria for preparing and presenting summary financial statements do not exist.*

*N° 5: An unmodified opinion was expressed on the financial statements from which the summary financial statements have been derived. Established criteria for preparing and presenting summary financial statements exist. The auditor concluded that*



*it is not possible to express an unmodified opinion on the summary financial statements. Law or regulation, however, requires the auditor to express an opinion on the summary financial statements.*

- Finalmente, la norma propone conformar enmiendas a las ISAs 200 "Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements"; 300 "Planning an Audit of Financial Statements"; y 700 Revisada, "The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements".

## 9. Comentarios finales

- El tipo más común de informe del auditor es el informe estándar, conocido también como opinión sin salvedades u opinión limpia. Esta opinión se utiliza cuando no existen limitaciones significativas que afecten la realización de la auditoría financiera, y cuando la evidencia obtenida del compromiso no revela deficiencias significativas en los estados financieros o circunstancias que afecten el informe del auditor independiente. El mismo es considerado un informe estándar porque consiste de tres párrafos clave que contienen frases terminológicas estándar con un significado específico. El primer párrafo identifica los estados financieros que fueron auditados y describe la responsabilidad de la gerencia por los mismos y la responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre esos estados financieros. El segundo párrafo describe los elementos que constituyen el quid de una auditoría y que proporcionan la base para sustentar la opinión sobre los estados financieros y su información complementaria: el auditor indica expresamente que la auditoría le proporcionó una base razonable para formarse tal opinión (sin calificaciones; énfasis en un asunto; división de responsabilidad con referencia a otro auditor; con salvedades; adversa/desfavorable; abstención de opinión/denegada; parcial). En el tercer párrafo, el auditor comunica su opinión, expresando el parecer sobre los estados financieros emitidos y presentados por la entidad, en todos sus aspectos significativos, conforme a las normas contables (marco conceptual profesional y/o regulador aplicable).

- Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) recogen las mejores prácticas a nivel mundial y en este trabajo se difunden los conocimientos actualizados de las normas emitidas por los entes internacionales, referentes a la problemática de los "Informes de Auditoría", con el objetivo de transmitirlos básicamente a la generalidad de los profesionales que actúan en las Pequeñas y Medianas Empresas, los cuales no reciben la capacitación de firmas profesionales (estudios líderes del mercado) y cuentan exclusivamente, y en el mejor de los supuestos, con las experiencias obtenidas de su ejercicio profesional individual, su conocimiento cultural universitario, los cursos en instituciones profesionales y la lectura de bibliografía especializada. Además, no es de práctica en nuestro país la divulgación de las innumerables novedades que se van produciendo tanto en temas de auditoría como contables.

- Al respecto, por ejemplo, en noviembre de 2006, según el "IFAC eNews-December 1, 2006", el IAASB emitió tres "Exposure drafts" como parte de su programa de reelaborar los estándares existentes y el desarrollo de nuevas normas en el "new clarity drafting style):

- ISA 320 (Revised and Redrafted), "Materiality in Planning and Performing an Audit";
- ISA 450 (Redrafted), "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit", and
- ISA 260 (Revised and Redrafted), "Communication with Those Charged with Governance".

- Para que un contador público independiente pueda consignar en sus informes de auditoría que los estados contables financieros y su información complementaria, han sido auditados conforme a las NIAs, tiene que cumplir con todas las aprobadas por el IAASB, Junta que depende de IFAC, y no solamente con las traducidas hasta un determinado momento. Esta situación debería tenerse en cuenta, atendiendo a que la FACPCE aprobó la aplicación diferida de dichas normas, sujeto a la traducción al "criollo" de las mismas.

- Existe incertidumbre acerca de la aprobación de las referidas normas internacionales para uso generalizado, sin exclusiones, considerando que el CECyT está trabajando (desde 2006), en función de definiciones de la Junta de Gobierno de dicha Federación, en el estudio de la viabilidad para aplicar un esquema de normas contables y de auditoría para los



entes que cotizan; para entidades de interés público; para compañías que tengan actividad internacional; y para PYMES o EPEQ (Entes Pequeños), lo que generaría, al menos, categorías distintas de entes, quedando pendiente poner en funcionamiento el Sistema de Control de Calidad, también demorado significativamente.

- La Resolución Técnica N° 7, Normas de Auditoría, actualmente vigente (octubre 2008), tiene más de veinte años de antigüedad, constituyendo un esquema simplificado y fuera de época (modelo superado), requiriendo desde siempre su ampliación con bibliografía adicional y recomendaciones de los organismos profesionales y de investigación. No obstante ello, existen otras posiciones políticas que se inclinan a seguir manteniendo la RT 7 (a pesar de haberse ya aprobado por la FACPCE el "destino hacia las NIAs").

- La profesión contable argentina (incluyendo a algunos integrantes de sus estratos más avanzados, que están aplicando las NIAs conforme a sus manuales corporativos), no tiene instalado en su práctica habitual el tema de las Normas Internacionales de Auditoría, considerando que se estuvo trabajando durante tanto tiempo con dicha RT 7, a la cual se debe hacer referencia obligatoria (sin exclusiones de ninguna especie, en las 24 jurisdicciones de la República Argentina), en el párrafo de "Alcance del Trabajo de Auditoría", correspondiente al Informe del Auditor externo independiente.

- Debería incentivarse la capacitación (económica, eficiente y efectiva) de la normativa internacional vinculada con los Informes de Auditoría, dentro del amplio campo de la auditoría de estados contables financieros, con el "blanco" en la educación de los profesionales argentinos, que en su mayoría, no tienen el amparo de la protección de los estudios locales más importantes del mercado, que cuentan con la representación de "marcas internacionales" y obviamente, presupuestos adecuados para hacer frente a cursos internos de entrenamiento de su personal.

- Según las declaraciones del socio director del departamento de auditoría de una de las llamadas 'seis grandes' (a las ya conocidas, hay que agregar a BDO International y Grant Thornton International), "Sin duda, la armonización de normas de auditoría a nivel internacional contribuirá al desarrollo de un producto de mayor calidad, que ayudará a fortalecer la confianza de los usuarios de la información que brindan los estados contables (...). Los inversores de distintas latitudes necesitan tener

un grado aceptable de seguridad de que reciben información confiable, independientemente auditada sobre bases consistentes y homogéneas (...). Como se trata de un servicio de mayor calidad, para las firmas de contadores públicos que actúan en nuestro mercado implicará inversiones adicionales en tecnología y en capacitación, que deberán ser trasladadas a honorarios (...).

Las disposiciones de la ley Sarbanes Oxley han contribuido efectivamente a reforzar el control interno en las entidades y el alcance de las auditorías. Las gerencias han puesto un énfasis en mejorar su ambiente de control, los sistemas de información y comunicaciones, el análisis de riesgos que puedan impactar en el negocio y el diseño e implementación de actividades de control y de monitoreo.

Sin embargo, el cumplimiento de algunas de sus regulaciones está resultando muy costoso para algunas empresas pequeñas y medianas que se ven en la necesidad de incrementar sus recursos humanos y tecnológicos para responder a las crecientes exigencias del organismo de control (...).

La independencia de criterio será más estricta a futuro y los sistemas de información tenderán a cambiar proporcionando más información de tipo no contable específica para cada industria (...).

- "La actuación del contador público en su función de auditor externo de información contable, y particularmente, como 'dictaminante' de estados contables financieros trasciende a la Comunidad, considerando que el informe breve sobre tales estados (para ser presentado a terceros) es el que emite dicho profesional en ciencias económicas, basado en el trabajo de auditoría realizado. Por la naturaleza de tales funciones, está sujeto a responsabilidades por actos violatorios de normas legales (de orden civil y penal) aplicables a su actividad. Además, está sometido a las regulaciones disciplinarias resultantes de la profesión universitaria ejercida".

- "La profesión contable de la República Argentina está orientada en un proceso de convergencia con las "International Standards on Auditing", conocidas en castellano como Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), las cuales son emitidas por la *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, Junta de la *International Federation of Accountants (IFAC)*. Hasta ahora, poco se ha hecho al respecto".



### Referencias bibliográficas

- CASAL, A. M. (2008). "Las Normas Internacionales de Auditoría y su Comparación con las Normas de Auditoría Argentinas", *Revista Desarrollo & Gestión*, febrero. Buenos Aires: Errepar.
- CASAL, A. M. (2007). "Los cambios en la posición financiera. El estado de flujo de efectivo". *Revista Enfoques (Contabilidad y Auditoría)*, junio. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2007). "Responsabilidad profesional del auditor de estados contables financieros". *Revista Enfoques (Contabilidad y Auditoría)*, abril. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2007). "Los procedimientos analíticos en el enfoque actualizado de la auditoría financiera". *Revista Desarrollo & Gestión*, marzo. Buenos Aires: Errepar.
- CASAL, A. M. (2007). "La importancia relativa en el planeamiento y ejecución de la auditoría financiera y su utilización en la evaluación de los desvíos identificados (omisiones, errores y fraudes)". *Revista Desarrollo & Gestión*, febrero. Buenos Aires: Errepar.
- CASAL, A. M. (2007). "El control de calidad en la auditoría financiera". *Revista Desarrollo & Gestión*, enero. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2006). "Comunicaciones del auditor con el gobierno corporativo", *Revista Enfoques (Contabilidad y Auditoría)*, octubre. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2006). "Documentación de la auditoría (Papeles de trabajo)". *Revista Enfoques (Contabilidad y Auditoría)*, setiembre. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2006). "Evidencia efectiva de auditoría para formar una opinión sobre los estados contables financieros". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, agosto. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2006). "Los informes de auditoría y revisión sobre estados contables financieros comparativos". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, mayo. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2006). "El fraude en la auditoría de los estados contables financieros" *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, abril. Buenos Aires: La Ley.

- CASAL, A. M. (2006). "El supuesto de empresa en marcha en la auditoría de estados contables financieros". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, marzo. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2005). "Las nuevas normas internacionales sobre los compromisos de aseguramiento". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, agosto. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2005). "El marco conceptual internacional para los compromisos de aseguramiento". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, mayo. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2005). "Compromisos sobre revisión de estados contables financieros". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, abril. Buenos Aires: La Ley.
- CASAL, A. M. (2005). "El riesgo profesional", *Revista Desarrollo & Gestión*, marzo. Buenos Aires: Errepar.
- CASAL, A. M. y CASAL, P. M. (2006). "Informes de auditoría de información financiera con propósitos especiales". *Revista Enfoques (Contabilidad y Administración)*, febrero. Buenos Aires: La Ley.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2007). "Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements".
- MAXWELL, M. (Deloitte & Touche) (2006). "Tendremos que controlar los procesos para generar balances", *Diario Infobae Profesional*, noviembre, el Espacio de las *Big Four*, pág 7.
- WAINSTEIN, M. y CASAL, A. M. (2006). "Informes de Auditoría y Servicios Relacionados", *Revista Desarrollo & Gestión*, abril. Buenos Aires: Errepar.