

“EL INFORME DE AUDITORÍA DE BALANCE SOCIAL”

Área: 2

CONTABILIDAD SOCIAL

Tema 5- Auditoría de Informes Contables Sociales

Autor/es

Norma Beatriz Geba

normageba@yahoo.com.ar

Mónica Patricia Sebastián

mpatriciasebastian@gmail.com

Argentina, Provincia de Buenos Aires, ciudad de La Plata
Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas.
Universidad Nacional de La Plata.
Septiembre de 2010

Palabras Clave:

Contabilidad Socio-ambiental – Balances Sociales – Informes de Auditoría – Normas Contables Profesionales.

RESUMEN

Una propuesta actual con pretensión paradigmática es la de desarrollo humano sustentable. Tal concepción permite vislumbrar la necesidad de información más abarcativa de la realidad social. Paralelamente, se comprende la potencialidad de la disciplina contable para obtener y brindar información auditada del patrimonio de los entes con un enfoque socio-ambiental.

Se considera que resignificaciones y adecuaciones de la esencia contable tradicional, permitieron a un equipo de investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE -UNLP), gestar una nueva especialidad contable denominada social, o socio-ambiental, y algunos Balances Sociales que complementan a los informes económico-financieros tradicionales.

Dichos Balances Sociales pueden cumplir la característica de auditabilidad. La misma permite conocer el grado de razonabilidad de la información por medio de los informes de auditoría pertinentes.

Existen distintas normativas profesionales respecto de los informes de auditoría de información contable. Mayoritariamente se aplican sus contenidos a la información contable económico-financiera de la realidad social. Entre las excepciones, encontramos la Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000 (ISAE 3000).

Ante la importancia que adquiere para el Informe de auditoría de Balances Sociales precisar sus contenidos mínimos, se intenta contribuir al conocimiento y aplicabilidad de los mismos a través de un análisis comparativo de normativas diferentes.

Se seleccionan la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; la Norma Internacional de Auditoría 700 (NIA 700); y la Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000. Del análisis realizado, es posible inferir que en la primera normativa no se detectan limitaciones al enfoque de estudio contable de la realidad, la NIA 700 se acota a lo financiero e ISAE 3000 a otra información no financiera; se observan determinados solapamientos en varios componentes de las normativas de auditoría analizadas.

Keywords:

Social and environmental accounting – Social Balance– Audit reports- Professional accounting standards

ABSTRACT

A current proposal with paradigmatic aim is that one about sustainable human development. This conception calls for the need to broaden the scope of information about the social reality. The potentiality of the accounting discipline is understood as a way to obtain and provide audited patrimonial information of the entities, from a social and environmental approach.

Due to the redefinitions and adaptations of the traditional accounting essence, a research team from La Facultad de Ciencias Economicas from Universidad Nacional de la Plata,

Argentina (FCE -UNLP)¹ has been able to create a new accounting specialization called social accounting, or social and environmental accounting, and some Social Balance that makes up the traditional financial and economic reports.

Such Social Balance may meet the auditing criteria which determine how reasonable the information is through specific audit reports.

There are different professional standards dealing with accounting information audit reports. Their contents are mostly applied to the economic financial accounting information of the social reality. The International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) is one of their exceptions.

For the Audit Reports on Social Balance, it is important to state its minimum contents that can contribute to gain knowledge and identify their applications by a comparative analysis of the different standards.

The Technical Resolution Nº 7 of Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas has been selected, as well as The International Standard on Auditing 700 (ISA700) and The International Standard on Assurance Engagements 3000.

As a result of the analysis made, it is possible to infer that the first standard presents no limits on the approach to the accounting study of reality. ISA 700 is applied to financial issues, whereas ISAE 3000 focuses on non financial information. Some coincidences on various components of the analyzed audit standards can be observed.

I. Introducción

En la actualidad coexisten varias teorías económicas de desarrollo. Una propuesta, con pretensión paradigmática es la de desarrollo humano sustentable. La misma abarca el pleno desarrollo de las capacidades de las personas, de las comunidades y de las sociedades, ampliando el espectro de opciones para su propio desarrollo, así como una relación no suicida con la naturaleza. (Coraggio J., 2004: 93).

Consecuentemente a ello, en los tránsitos de los distintos paradigmas de desarrollo la utilización de los conocimientos contables ha permitido obtener y brindar información económica metódica, sistemática y auditable que cumple con las características de toda buena información.

Tradicionalmente, la información contable se centra en el conocimiento de un significado de patrimonio y gestiones de las organizaciones con un enfoque económico-financiero utilizando la unidad de medida monetaria. Actualmente se reconoce que la información limitada a lo económico-financiero es insuficiente para conocer la compleja realidad, y que tal información debe ser complementada con otros aspectos sociales, que incluyen lo cultural y lo natural.

Lo social se encuentra comprendido en una espacialidad territorial y temporal y la relación sociedad-ecosistema es ineludible.

“Uno de los problemas que enfrentamos al intentar establecer las conexiones entre las leyes que rigen el desarrollo social... y la espacialidad de los fenómenos sociales... es que las primeras vienen definidas para totalidades como ‘sociedad’, ‘formación económico-social’ o ‘modo de producción’, cuyas determinaciones espaciales no pueden establecerse de manera inmediata.

... esas leyes, que intentan develar la naturaleza profunda de las sociedades, no incorporan lo espacial en el análisis de las relaciones o los sujetos históricos que dan cuenta del gran movimiento de las sociedades. Sin embargo, a nivel de las relaciones sociales empíricas, los sujetos y objetos involucrados en la realización concreta de las relaciones sociales sí son

pasibles de una determinación espacial, aún cuando ésta sea *indirecta*.” (Coraggio J., 2004:31).

Recientemente, en la Conferencia Global de Amsterdam sobre Sostenibilidad y Transparencia realizada en mayo de 2010, se pone de manifiesto, entre otras particularidades que: “Es hora de poner la naturaleza y el desarrollo humano en el centro de toma de decisiones.” (<http://www.amsterdamgrconference.org/>). No hacerlo agravará las tendencias negativas actuales. Las empresas sostenibles solamente pueden ser construidas en sociedades y ecosistemas sostenibles y para ello es necesaria la información que satisfaga las distintas necesidades de administradores, accionistas y otras partes interesadas para establecer asociaciones prósperas.

De relacionar las necesidades de buena información para lograr un paradigma de desarrollo sustentable y los avances en la disciplina contable, es posible vislumbrar la potencialidad de los conocimientos contables para obtener y brindar información con enfoque socio-ambiental más abarcadora de la realidad social, de aspectos culturales y naturales, no limitada a la unidad de medida monetaria y que cumpla las características de toda buena información.

El desarrollo, a partir de las resignificaciones y adecuaciones de la esencia contable tradicional (elementos abstractos como conceptos y definiciones y concretos como procesos y otros elementos), permite a un equipo de investigadores de la Facultad de Ciencias económicas, de la Universidad Nacional de La Plata - Argentina (FCE -UNLP)¹, elaborar un marco conceptual e idear informes contables socio-ambientales, gestando una nueva especialidad contable denominada socio-ambiental, y algunos Balances Sociales como complementarios de los tradicionales informes contables económico-financieros.

Dichos Balances Sociales pueden cumplir con las características de la buena información. La auditabilidad por profesionales contables permite, a través de un adecuado proceso, conocer el grado de razonabilidad de la información contenida por medio de los informes de auditoría pertinentes.

Respecto del proceso y procedimientos de auditoria de información contable, se ha inferido, como producto de investigaciones anteriores (Geba N. y Sebastián, M., 2004-2008), que el proceso y algunos procedimientos utilizados para auditar Estados Contables Tradiciones pueden ser aplicados para auditar los Balances Sociales como informes contables.

En cuanto a los informes de auditoria de información contable, si bien existen distintas normativas al respecto, las mismas mayoritariamente detallan contenidos formales y sustanciales considerando un enfoque de estudio económico-financiero de la realidad social.

Una excepción a ello la encontramos en la International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) ó Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000, que hace referencia a compromisos de seguridad distintos de las auditorias de información financiera histórica.

¹ Se hace referencia a desarrollos de un equipo de investigación, o investigadores, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (FCE - UNLP) a los realizados en Argentina en el marco de, entre otros, Proyecto de investigación N° 11/E062 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata, Proyecto de Investigación 11/E073 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata, Proyecto de Investigación Plurianual PIP N°150/98 del CONICET, aprobado por Resolución D N° 1854/98 del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET), Proyecto de Investigación Científico y Tecnológico PICT 2004 N° 25.496. Cofinanciado por el Fondo para la Investigación Científica y Tecnológica (FONCyT) de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica: “Análisis e integración de los elementos del discurso contables en sus enfoques económico financiero y social”, Res. 315/05. Desde el 26-9-06 al 15-12/10 y “Contribución de la Disciplina Contable en Pos de un Desarrollo Sustentable”, UNLP Argentina.

Ante la existencia de tales normativas y la importancia que adquieren los informes de auditoria para conocer el grado de razonabilidad de la información contenida en los Balances Sociales, entendemos que explicitar principales similitudes y diferencias entre dichas normativas puede contribuir a su entendimiento y consecuente aplicación.

El presente desarrollo se realiza en el marco de los Proyectos: "Análisis e Integración de los Elementos del discurso contable en sus enfoques Económico - financiero y social". Programa de Modernización tecnológica, Contrato de Préstamo BID, PICT 2004; y "Contribución de la Disciplina Contable en pos de un Desarrollo Sustentable", Universidad Nacional de La Plata, Argentina.

II. Objetivo

De considerar que en algunos casos se logra un conocimiento más acabado tendiendo en cuenta la interrelación entre fenómenos aparentemente desligados (Coraggio J., 2004:27), constituye el objetivo del presente contribuir al conocimiento de informes de auditoria de Balance Social a través del análisis de normativas diferentes, ya sea por el sujeto emisor de la normativa como por la materia a auditar considerada.

III. Marco Teórico

En este trabajo se entiende a la contabilidad como una disciplina científica, social, factual que permite conocer imágenes de la realidad social de las organizaciones, con distintos enfoques como el económico-financiero y el socio-ambiental.

Los enfoques de estudios de la realidad social (el patrimonio y los impactos producidos y recibidos) pueden ser deducidos de la esencia de significaciones contables generales y constituir especialidades contables. La especialidad contable socio-ambiental no es sinónimo de la tradicional contabilidad pública ni de la contabilidad nacional. Para su desarrollo, en una dimensión espacio-temporal delimitada, se consideran una significación amplia del término patrimonio de las organizaciones y su interrelación con la sociedad, ambas enmarcadas en preceptos de sustentabilidad.

Para la aplicación de los conocimientos contables, de actualizar lo manifestado por Fernández Lorenzo L., García Casella C. y Geba N., 2000, es posible entender que el proceso contable se compone de tres subprocesos: el Subproceso de Descripción y Explicación; el de Comunicación o Comunicacional y el de Control y Evaluación Contables. Dichos subprocesos se encuentran interrelacionados y permiten a las organizaciones contar con información contable socio-ambiental auditable.

A través del subproceso de comunicación o comunicacional, las organizaciones pueden emitir sus Balances Sociales o Socio-ambientales. Se interpreta como "Balance Socio-ambiental: al Informe contable cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática, esencialmente cuantificada, [y auditable] referida a la responsabilidad socio-ambiental asumida y ejercida por una entidad"... (Geba N., Fernández Lorenzo L. y Bifaretti M., 2007:11).

En cuanto al subproceso de evaluación y control, dentro del mismo se encuentra la labor de auditoria contable. Es posible considerar que la "Auditoría Contable [es un] elemento del discurso contable que permite cumplir con la característica de verificabilidad. Forma parte del proceso de revisión realizado por las personas revisoras. Por ende, al no constituir un

aspecto separado, debe ser desarrollado orgánicamente en la Teoría General del Conocimiento Contable”. (Geba y Sebastián, 2004: 10).

Con dicha concepción, de un desarrollo analítico del término Auditoría contable, es posible interpretar:

“Auditoría general contable: conjunto formado por la Auditoría Integral de la Información Contable y la Auditoría Contable Integral Operativa.

Auditoría Integral de Información Contable: comprende la auditoría de los Informes Contables surgidos de las distintas especialidades contables, por ejemplo Patrimonial [financiera] y Social [o socio-ambiental].

Auditoría Integral Operativa Contable: ...auditoría de las gestiones involucradas en la actividad del ente, que impactan o se relacionan significativamente con los elementos del discurso contable, inclusive la gestión socioeconómica.

Estados Contables: ` informes contables elaborados, normativizados o no, para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos, de la porción de la realidad considerada ². Dentro del marco de la disciplina contable pueden brindar conocimientos de distintas porciones de la realidad de los entes desde diferentes perspectivas, por ejemplo económico-financieros y socioeconómicos [o socio-ambiental]. Constituyen modelos de informes contables.

Estados contables normativizados: Estados Contables que reúnen características formales y sustanciales prescriptas en las Normas Contables Profesionales.

Modelo de Informe Contable: elemento solidario componente de un modelo contable.” (Geba N. y Sebastián M., 2004:10,11).

La labor de auditoría realizada por profesionales contables culmina con un informe de Auditoría cuyo contenido permite conocer a los usuarios el grado de razonabilidad de la información contable auditada de acuerdo a parámetros determinados.

“El informe del auditor es el medio a través del cual el profesional, Contador Público, emite un juicio técnico sobre los estados contables que ha examinado. Es la expresión escrita donde el auditor expone su conclusión sobre la tarea que realizó.

Cada una de las distintas etapas de una auditoría tiene por principal objetivo la emisión del informe. La emisión de ese informe es al mismo tiempo el objetivo del trabajo y la conclusión donde el profesional explicita el resultado de su tarea.

En términos sencillos podría resumirse que, en su informe, el auditor expresa:

- que ha examinado los estados contables de un ente, identificándolos;
- cómo llevó a cabo su examen, generalmente aplicado a normas de auditoría, y
- qué conclusión le merece su auditoría, indicando si dichos estados contables presentan razonablemente la situación patrimonial, económica y financiera del ente, de acuerdo con normas contables profesionales vigentes, las que constituyen su marco de referencia” (Slosse C., Gordicz J. y Gamondés S., 2009 : 619)

Dichos autores realizan una clasificación de informes de auditoría y mencionan que:

“Existen distintos tipos de informe según cual sea el servicio requerido por la persona o ente que contrata al Contador Público. Esos distintos tipos de informe se clasifican en tres grandes grupos, según se detalla a continuación:

² Para dicha significación ver Geba N y Fernández Lorenzo L (2001) “Reflexiones sobre el status epistemológico de la Contabilidad” editado en Actas de las VII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires

INFORMES SOBRE ESTADOS CONTABLES

- 1. Informe breve
- 2. Informe extenso
- 3. Informe sobre revisiones limitadas

ASEVERACIONES FORMALES

1. Certificaciones

JUICIOS ESPECÍFICOS

1. Informe sobre controles.
2. Informe sobre trabajos especiales". (Slosse C., Gordicz J. y Gamondés S., 2009 :620)

En el aspecto normativo en Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas emite la Resolución Técnica N° 7 "Normas de Auditoría" (RT N° 7) como una forma de coordinar la emisión de normas unificadas. La misma incluye aspectos aplicables a la auditoría en general y a la auditoría externa de estados contables clasificados en: A) "Condición básica para el ejercicio de la auditoría"; B) "Normas para el desarrollo de la auditoría"; y C) "Normas sobre informes".

En la primera parte de dicha resolución se expresa que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas tiene como función primordial "coordinar la emisión de normas técnicas unificadas por las entidades que la constituyen... Que la auditoría externa culmina con un informe, en el que se dictamina sobre la razonabilidad de la información contable destinada a ser presentada a terceros, la que puede servir de base para tomar decisiones que afecten tanto al ente que emite los estados contables como aquéllos que con él se relacionan" (FACPCE, 2010: 37). Se entiende que la emisión de normas de auditoría contribuye a mejorar el servicio de los auditores hacia quienes lo solicitan y hacia la comunidad y es indispensable para la clarificación y ordenamiento de la tarea, sin afectar la libertad de criterio del auditor para realizar adecuadamente su tarea.

En el ámbito internacional, en el "Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditorías, Revisión, Compromisos de Seguridad y Otros Servicios Relacionados", se manifiesta respecto de la competencia del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Compromisos de Seguridad (IAASB) que: "Los pronunciamientos del IAASB rigen los trabajos de auditoría, revisión, compromisos de seguridad y otros servicios relacionados que se llevan a cabo de conformidad con las Normas Internacionales." (FACPCE: 21). EL IAASB tiene como objetivo "desarrollar un conjunto de Normas Internacionales generalmente aceptadas en todo el mundo." (FACPCE, 2009:21). Dichos pronunciamientos no dejan sin efecto los reglamentos o leyes locales de un país que regulan la auditoría de estados financieros históricos o los compromisos de seguridad de otra información, pero ningún contador debe manifestar que se cumplen con las Normas Internacionales del IAASB cuando no se cumplen en su totalidad.

En el "Glosario de Términos de Auditoría", se diferencia la auditoría de estados financieros, compromiso de seguridad, del compromiso de revisión. Se interpreta que:

"El objetivo de una auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar su opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de presentación de la información financiera aplicable. **Una auditoría de estados financieros es un compromiso de seguridad**"... (FACPCE, 2009:31). (Se agrega remarcado)

Se entiende por compromiso de seguridad a:

"Un compromiso en el cual un profesional expresa una conclusión sobre el resultado de la evaluación o medición de un tema en relación con ciertos criterios, destinada a incrementar el

grado de confianza de los usuarios presuntos distintos de la parte responsable.” (FACPCE, 2009: 33).

En cuanto al compromiso de revisión se considera que:

“El objetivo de un compromiso de revisión es permitir que el auditor establezca si, sobre la base de procedimientos que no suministran todos los elementos de juicio que se requerirían en una auditoría, algo ha llamado la atención del auditor que le hace creer que los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco aplicable de presentación de información financiera.” (FACPCE, 2009: 33).

La Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000 (NICS), ó International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE), también debe interpretarse en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Compromisos de Seguridad y Otros Servicios Relacionados”. El mismo establece la aplicación y autoridad de las NICS.

La Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000, tiene como objetivo:

“establecer principios básicos y procedimientos esenciales y brindar una guía para los contadores profesionales que trabajen en el sector público... para la realización de compromisos de seguridad distintos de las auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubiertas por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o las Normas Internacionales sobre Compromisos de Revisión (NICR).” (FACPCE, 2009: 835).

Con respecto de los compromisos de seguridad, se diferencian el “compromiso de seguridad razonable” del “compromiso de seguridad limitado”. En el primero de los casos se reduce “el riesgo del compromiso de seguridad hasta un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del compromiso”... En el segundo caso se reduce el “riesgo del compromiso de seguridad hasta un nivel que sea aceptable en las circunstancias del compromiso, pero en donde el riesgo es mayor que para un compromiso de seguridad razonable, como la base de una forma negativa de expresión de la conclusión profesional.” (FACPCE, 2009: 835).

En cuanto a los criterios, se expresa que el profesional debe analizar la adecuación de criterios para evaluar o medir el tema y que “los criterios pueden estar establecidos o desarrollarse específicamente... Cuando existen criterios establecidos para un tema, los usuarios específicos pueden acordar otros criterios para sus fines específicos... el informe de seguridad:

- (a) Indica, cuando corresponde a las circunstancias del compromiso, que los criterios no están plasmados en leyes o reglamentaciones, o emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un debido proceso transparente; y
- (b) Declara que está destinado únicamente para el uso de los usuarios específicos y para sus fines.” (FACPCE, 2009: 839).

Las tres normativas seleccionadas permiten normativizar aspectos formales y sustanciales de los informes de la auditoría realizada sobre estados contables de información financiera y no financiera. La RT N° 7 hace referencia a entes y a Estados Contables; la NIA 700 considera Estados Contables Financieros de Propósito General y entidades; y la ISAE 3000 o NICS 3000 versa sobre compromisos de seguridad diferentes de las auditorías de información financiera histórica de entidades y para los “contadores profesionales que trabajan en el sector público”.

IV. Metodología

En aras de realizar un análisis comparativo, se seleccionan los siguientes aspectos de:

- Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (RT N° 7, FACPCE): Informe Breve con opinión favorable y sin salvedades;
- Norma Internacional de Auditoría 700 (NIA 700): Informe del Auditor Independiente sobre estados financieros de propósito general;
- International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000), ó Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000 (NICS 3000): Informe de Seguridad sin salvedades, ni conclusión adversa ni abstención de conclusión.

Para la interpretación de los textos se utiliza la técnica de análisis de contenido temático, centrada en la presencia de los términos. Se confecciona una matriz para el análisis comparativo y se infieren conclusiones.

V. Desarrollo

Las “Normas de Auditoría” de la Resolución Técnica N° 7 (FACPCE), en cuanto a la auditoría en general en C. Normas sobre informes, se expresa que los informes deben cumplir con las características de la información, evitando expresiones ambiguas o que induzcan a error a los interesados en el mismo. Los informes deben ser escritos y pueden ser orales, recomendando su posterior ratificación por escrito. Los informes escritos deben identificar el objeto examinado; indicar la tarea realizada; separada de cualquier otra información, la opinión que se ha formado el auditor; y los elementos adicionales considerados necesarios para su mejor comprensión.

En III. Normas sobre Auditoría Externa de Información Contable, C. Normas sobre los informes, se expresa que los informes del contador público se clasifican en: Informe breve, Informe extenso, Informe de revisión limitada de los estados contables de los períodos intermedios, informes sobre las actividades de control de los sistemas examinados, certificación y otros informes especiales. Con respecto del informe breve se manifiesta:

El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. (FACPCE, 2010: 43).

Dicho informe breve debe presentar la siguiente sistematización:

- “6.1. Título.
- 6.2. Destinatario.
- 6.3. Identificación de los estados contables objeto de auditoría.
- 6.4. Alcance del trabajo de auditoría.
- 6.5. Aclaraciones especiales previas al dictamen, en su caso.
- 6.6. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto ola indicación por la cual no se emite opinión.
- 6.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.
- 6.8. Lugar y fecha de emisión.
- 6.9. Firma del auditor.” (FACPCE, 2010:43)

A efectos de comparación, el detalle de cada uno de los elementos componentes se describen en la grilla: “Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad” (Ver Anexo).

La Norma Internacional de Auditoría 700 (NIA 700), “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General”, tiene por objetivo “establecer normas y brindar lineamientos sobre el informe del auditor independiente emitido como resultado de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con el marco de referencia de información financiera destinado a lograr la presentación razonable.” (FACPCE, 2009: 522). Trata circunstancias en donde el auditor puede emitir un dictamen sin salvedades y no es necesaria alguna modificación a su informe.

Las normas y lineamientos sobre modificaciones al informe del auditor, dictamen con salvedades, abstención de opinión y dictamen adverso se encuentran en la NIA 701 “Modificaciones al Informe del Auditor Independiente”.

En la NIA 700, si bien se reconoce que leyes o reglamentaciones pueden establecer una redacción del dictamen del auditor diferente a las frases descriptas, en el apartado denominado: “Elementos del informe del auditor en una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría” se detallan y describen los siguientes elementos que debe contener el informe de auditoría cuando es realizada de acuerdo con las NIA:

- “(a) Título;
- (b) Destinatario;
- (c) Párrafo introductorio;
- (d) Responsabilidad de la gerencia por los estados financieros;
- (e) Responsabilidad del auditor;
- (f) Dictamen del auditor;
- (g) Otras responsabilidades relacionadas con la presentación de la información financiera;
- (h) Firma del auditor;
- (i) Fecha del informe del auditor; y
- (j) Domicilio del auditor.” (FACPCE, 2009:526)

Los requisitos relacionados con los elementos componentes del informe se transcriben en la grilla mencionada. (Ver Anexo).

En la International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) ó Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad 3000 (NICS 3000), se expresa en cuanto al informe de seguridad, que el profesional debe determinar si se obtuvieron elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar la conclusión expresada, debe entregarse por escrito y no se exige un formato estandarizado. Se clasifican dos tipos de informes, los informes de “formato corto” y “formato largo”

“Los informes de ‘formato corto’ normalmente incluyen sólo los elementos básicos. Los informes de ‘formato largo’ a menudo describen en detalle las condiciones del compromiso, los criterios que se utilizan, las condiciones relacionadas con aspectos particulares del compromiso y, en algunos casos, las recomendaciones, así como también los elementos básicos.” (FACPCE, 2009: 844-845).

Se identifican los siguientes principios, o contenidos, básicos que debe reunir el informe de seguridad.

- “(a) Un título que indique claramente que el informe es un informe de seguridad independiente...
- (b) Un destinatario...
- (c) Una identificación y descripción de la información sobre el tema...
- (d) Identificación de los criterios...
- (e) Cuando corresponda una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medición del tema en comparación con los criterios...

- (f) Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir el tema están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos, o sólo son pertinentes para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe de seguridad a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin...
- (g) Una declaración con el fin de identificar a la parte responsable y describir las responsabilidades de dicha parte y del profesional...
- (h) Una declaración de que el compromiso fue realizado de conformidad con las NICS...
- (i) Un resumen del trabajo realizado...
- (j) La conclusión del profesional
- (k) La fecha del informe de seguridad
- (l) El nombre de la firma o del profesional y un lugar específico, que normalmente es la ciudad donde el profesional a cargo del compromiso tiene su oficina"... (FACPCE, 2009:845-848).

A efectos de su comparación, un detalle sobre los contenidos básicos se incluye en la citada grilla. (Ver Anexo).

La norma incluye, además, cuestiones de ética; control de calidad; planificación y realización del compromiso y obtención de elementos de juicio, entre otros aspectos.

VI. Resultados

Para realizar el análisis se parte de considerar que las normativas seleccionadas parten de un organismo nacional y uno internacional. La RT N° 7 hace referencia a entes en sentido general y a Estados Contables; la NIA 700 considera Estados Contables Financieros de Propósito General referido a entidades y la NICS 3000 versa sobre compromisos de seguridad diferentes de las auditorías de información financiera histórica independientemente de la entidad.

Del análisis comparativo realizado sobre RT7; NIA 700; y NICS 3000 es posible distinguir respetando dicho orden:

- Tres denominaciones diferentes, tales denominaciones son: "Informe del Auditor", "Informe del Auditor Independiente" e "Informes de Seguridad Independiente". En las normativas internacionales se detectan expresa mención a la independencia del auditor respecto de la entidad (es decir, auditoría externa ó "prácticas públicas") y de la diferencia de la materia auditada pero en función de términos equivalentes de labor.
- En cuanto a los destinatarios se observa que el informe debe estar dirigido a: quien contrata al auditor o a quien éste designe; para quienes se prepara; y "siempre que sea práctico... todos los usuarios presuntos".
- Respecto de los estados objeto de auditoría es necesario: identificar claramente cada estado contable con indicación del ente a quien pertenece y la fecha o periodo a que se refieren; identificar la entidad, los estados financieros la fecha y periodo cubiertos y hacer "referencia al resumen de políticas financieras significativas"; y describir e identificar la información sobre el tema, el nombre de la entidad o componente de la entidad, el momento y periodo y algunas características sobre el tema consideradas necesarias y del como la mismas inciden en la precisión de la evaluación o medición.
- Sobre el alcance del trabajo, la responsabilidad de la gerencia y/o del auditor e identificación de criterios se observa: expresa mención a las normas de auditoría vigentes y, en caso de existir limitación al alcance de la labor, procedimientos no aplicados y origen de la restricción; expresa mención a la responsabilidad de la gerencia sobre la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo al marco aplicable a la presentación de información financiera, a la responsabilidad del auditor de emitir un dictamen y a la indicación de que la auditoría se realiza, en su caso, de acuerdo con las NIAS; identificación o referencia de los criterios con los que se evalúa o mide el tema, una

descripción de las limitaciones, una declaración de que el compromiso se realiza de acuerdo a las NICS y, en caso de corresponder, una declaración que limite el uso del informe a determinados usuarios.

- Previo al dictamen es necesario formular: aclaraciones especiales para mejor interpretar la información cuando representen salvedades o excepciones; en la NIA 700 no se encuentra este apartado y en NICS 3000 se hace mención a un resumen cuando ninguna NICS brinde una guía de procedimientos de obtención de elementos de juicio y a la necesidad de identificar las limitaciones sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos ante una conclusión expresada en forma negativa.
- En el apartado de dictamen el auditor expone su opinión, o se abstiene, sobre la razonabilidad de los estados contables en su conjunto de acuerdo a las normas contables profesionales; emite un dictamen sin salvedades cuando concluye que los estados financieros se presentan razonablemente en los aspectos significativos de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable, en su caso, identifica la jurisdicción o el país de origen del marco de referencia de la información financiera; y en la conclusión del profesional (NICS 3000) pueden formularse conclusiones separadas por aspectos, expresando que los compromisos de seguridad razonable la conclusión debe expresarse en forma positiva.
- En lo referido a información especial requerida por otras normativas, en la RT 7 no se hace descripción de contenido; en NIA 700 se aclara que después del dictamen el auditor puede incluir detalles requeridos por otras normativas; y en la NICS 3000 se menciona que el profesional puede incluir otra información que no afecta la conclusión a la que arriba.
- Se entiende por lugar de emisión aquél en donde el contador firma su informe y por fecha cuando concluye su trabajo en dependencias de la organización; en NIA 700 la fecha no puede ser anterior a la obtención de elementos de juicio suficiente y apropiados y el lugar es donde el profesional ejerce sus funciones (país o jurisdicción); según NICS 3000 el lugar específico es donde el profesional tiene su oficina.
- Según RT 7 el informe debe estar firmado por el profesional e incluir nombres y apellidos completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula profesional (en caso de sociedades profesionales inscriptas su denominación y la firma del contador responsable en su carácter de socio); de acuerdo a NIA 700 debe estar firmado y según la jurisdicción contener el nombre de la firma, del profesional, título del profesional contable; por NICS 3000 se exige el nombre de la firma o del profesional.

En cuanto a la forma de presentación en las tres normativas seleccionadas se expresa la necesidad y conveniencia del informe escrito.

VII. Conclusiones

Del análisis comparativo, es posible inferir que en la Resolución Técnica Nº 7 (FACPCE) no se observan limitaciones al enfoque de estudio contable de la realidad, la NIA 700 se acota a lo financiero e ISAE 3000 a otra información no financiera; se observan determinados solapamientos de varios componentes de los informes normativizados.

Entre los solapamientos es posible distinguir la necesidad o conveniencia de la presentación escrita del informe y una serie de apartados que describen similares contenidos, algunos de los cuales poseen diferentes particularidades.

Las diferentes particularidades se detectan en: la denominación de los informes; los destinatarios; la mención de normas de auditoría vigentes, internacionales o de compromiso de seguridad; la ubicación espacio-temporal del informe, entre otras. Con respecto de la opinión o conclusión según NICS 3000 es posible emitir conclusiones separadas por cada aspecto que compone el tema sometido a revisión, mientras que la RT 7 manifiesta que se emite opinión sobre la razonabilidad de los estados contables en su conjunto

Con lo precedentemente desarrollado también es posible inferir que el contenido de los informes de auditoría del Balance Social puede encontrarse fundamentado en sus aspectos esenciales en las normativas enunciadas. En cuanto a las particularidades se entiende necesario, a partir del marco teórico que lo sustenta (la contabilidad socio-ambiental), aunar criterios y precisar la denominación del Informe de Auditoría ó, de Revisión, del Balance Social y significar el Balance Social así como la información contable socio-ambiental, los destinatarios, si la opinión se emite sobre la información socio-ambiental en su conjunto, el lugar y la fecha de emisión, entre otros aspectos relevantes.

VIII. Citas Bibliográficas

Coraggio José (2004). La gente o el capital. Desarrollo local y economía del trabajo. Espacio Editorial, Buenos Aires.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2010). Resoluciones Técnicas 4 a 27. Errepar Separatas de Legislación. Buenos Aires.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Federación Internacional de Contadores (2009). Normas Internacionales de Auditoría. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires

Fernández Lorenzo Liliana, García Casella Carlos y Geba Norma (2000). Enfoque para una Teoría General Contable” Revista: Enfoques Contabilidad y Administración. Nº 8, junio de 2000, págs.17-23. La Ley Sociedad Editora e Impresora. Buenos Aires.

Geba Norma y Sebastián Mónica (2004). “Una Propuesta de Investigación teórica sobre el alcance del término Auditoría de Información como elemento del discurso contable.” 10mo. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos.

Geba Norma y Sebastián Mónica (2005). Auditoría de los Balances Sociales con un Paradigma de Desarrollo Sustentable. XIX Jornadas Profesionales de Contabilidad, XVII de Auditoría y VI de Gestión y Costos. Sede: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Buenos Aires, Argentina.

Geba Norma, Fernández Lorenzo Liliana y Bifaretti Marcela (2007). “Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-ambiental.” XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional de Mar del Plata Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Geba Norma y Sebastián Mónica (2008). Viabilidad de los procedimientos de auditoría tradicional para auditar información contable socio-ambiental. www.econ.uba.ar/forocont/

Slosse Carlos, Gordicz Juan y Gamondés Santiago (2009). Auditoría. Editorial La Ley SAE e I., Buenos Aires.

The Amsterdam Global Conference on Sustainability and Transparency. Disponible en: <http://www.amsterdamgriconference.org>. Consulta 25 de Julio de 2010.

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
1.Título.	7...."Informe del auditor". (:43)	“18. ... informe de un auditor independiente.” 19.... “distingue el informe del auditor independiente de informes emitidos por otras personas.” (:526)	“Informe de Seguridad” “(a) ... es un informe de seguridad independiente: un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del informe de seguridad, y a distinguirlo de los informes emitidos por otras personas, tales como aquellas personas que no deben cumplir con los mismos requisitos éticos que el profesional.” (:845).
2. Destinatario/s.	8....“debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.” (:43)	“20. El informe del auditor deberá contener un destinatario, de acuerdo con lo que requieran las circunstancias del compromiso. 21. Las leyes o las reglamentaciones nacionales frecuentemente especifican a quién se deberá dirigir el informe del auditor sobre estados financieros de propósito general en esa jurisdicción en particular. Normalmente... se dirigen a aquellas personas para quienes se prepara el informe, a menudo los accionistas o los responsables de la dirección de la entidad cuyos estados financieros se está auditando.” (: 526).	“(b) Un destinatario: ...identifica a la parte o las partes a las cuales se dirige el informe de seguridad. Siempre que sea práctico, el informe de seguridad se dirige a todos los usuarios presuntos, pero en algunos casos puede haber otros usuarios presuntos.”(:845)
3. Identificación de los estados objeto de auditoría o tema a evaluar	9....“identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren.” (:43)	“22. El párrafo introductorio del informe del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y deberá expresar que se han auditado los estados financieros. El párrafo introductorio también deberá:	“(c) Una identificación y descripción de la información sobre el tema,... por ejemplo: • El momento o período con el cual se relaciona la evaluación o la medición del tema; • Cuando corresponda, el nombre de la entidad o del componente de la entidad con el cual se relaciona el tema; y

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
		(a) Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el conjunto total de los estados financieros; (b) Hacer referencia al resumen de políticas financieras significativas y otras notas explicativas; y (c) Especificar la fecha y el período cubiertos por los estados financieros... 27. No se necesita hacer una referencia específica en el párrafo introductorio del informe del auditor a la información complementaria que se presenta como parte integrante de los estados financieros, cuando la referencia a las notas de la descripción de los componentes de los estados financieros del párrafo introductorio es suficiente.” (: 526-527).	• Una explicación de aquellas características del tema o de la información sobre el tema de las cuales los usuarios presuntos deberán tomar conocimiento, y cómo dichas características pueden influir en la precisión de la evaluación o la medición del tema en comparación con los criterios identificados, o la persuasión de los elementos de juicio disponibles. Por ejemplo: . El grado hasta el cual la información sobre el tema es cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, o histórica versus futura.”... (:845)
4. Alcance del trabajo de auditoría, Responsabilidad de la gerencia y del auditor e Identificación de Criterios.	10.... “debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrolló o no se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría vigentes. 11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, aquéllas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado ‘Alcance del trabajo de auditoría’.	“28. El informe del auditor deberá expresar que la gerencia es responsable de la preparación y la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco aplicable a la presentación de información financiera, y dicha responsabilidad incluye: (a) El diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno pertinente a la preparación y la	“(d) Identificación de los criterios: el informe de seguridad identifica los criterios con los cuales se evaluará o medirá el tema para que los usuarios presuntos puedan comprender la base de la conclusión del profesional. El informe de seguridad puede incluir los criterios o puede hacer una referencia a dichos criterios si se mencionan en una aseveración preparada por la parte responsable que esté disponible para los usuarios presuntos o si están disponibles de otra forma de una fuente de fácil acceso”... (:845-846).

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
	Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, señalando lo siguiente: 11.1. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoría. 11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias. 11.3. Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen. 12. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma III.B.2.5.) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia válida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado “Alcance del trabajo de auditoría” del procedimiento omitido.” (:43)	presentación razonable de los estados financieros, que están exentos de distorsiones significativas, ya sea debido a fraude o a error; (b) La selección y la aplicación de políticas financieras apropiadas; y (c) La realización de estimaciones financieras razonables en las circunstancias”... (: 527-528). “32. El informe del auditor deberá expresar que la responsabilidad del auditor es expresar un dictamen sobre los estados financieros sobre la base de la auditoría. 33. El informe del auditor indica que la responsabilidad del auditor es expresar un dictamen sobre los estados financieros sobre la base de la auditoría con el fin de compararla con la responsabilidad de la gerencia de la preparación y la presentación razonable de los estados financieros. 34. El informe del auditor deberá indicar que la auditoría se realizó de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.” (: 528). Según NIA 200, el auditor no puede describir que la auditoría se realiza de acuerdo con las NIA “a menos que hubiera cumplido con todas las	“(e) Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medición del tema en comparación con los criterios... (f) Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir el tema están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos, o sólo son pertinentes para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe de seguridad o a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin... (g) Una declaración con el fin de identificar a la parte responsable y describir las responsabilidades de dicha parte y del profesional... (h) Una declaración de que el compromiso fue realizado de conformidad con las NICS: cuando exista una NICS para un tema específico, dicha NICS puede exigir que el informe de seguridad se refiera específicamente a dicha norma.” (: 846-847).

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
		Normas Internacionales de Auditoría que guardaran relación con la auditoría.” (: 98).	
5. Aclaraciones especiales previas al dictamen, resumen.	13. “Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquél en que incluya el dictamen. 14. La exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva. 15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión.” (:43).		(i) “Un resumen del trabajo realizado:... Cuando ninguna NICS específica proporcione una guía sobre los procedimientos de recolección de elementos de juicio para un tema en particular, el resumen podrá incluir una descripción más detallada del trabajo realizado. Debido a que en un compromiso de seguridad limitado es esencial una apreciación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de recolección de elementos de juicio realizados con el fin de comprender la seguridad transmitida por una conclusión expresada en forma negativa, el resumen del trabajo realizado: ... Es más detallado que para un compromiso de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos”... (: 847).
6. Dictamen, Conclusión. 6.1. Dictamen favorable sin salvedades.	16. “En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales”... (: 43). 17. “Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas el contador público	“39) Se deberá emitir un dictamen sin salvedades cuando el auditor llega a la conclusión de que los estados financieros brindan un panorama verdadero e imparcial o se presentan en forma razonable en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.	“(j) La conclusión del profesional: en el caso de que la información sobre el tema esté conformada por varios aspectos, se pueden proporcionar conclusiones separadas sobre cada aspecto. Si bien no todas las conclusiones necesitan estar relacionadas con el mismo nivel de los procedimientos de recolección de elementos de juicio, cada una está expresada en la forma apropiada tanto para un compromiso de seguridad

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
	debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.” (:43-44).	40) Cuando se emite un dictamen sin salvedades, el párrafo del dictamen del informe del auditor deberá indicar el dictamen del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco aplicable a la presentación de información financiera (salvo que la ley o las reglamentaciones exijan que el auditor use una redacción diferente para el dictamen, en cuyo caso se deberá utilizar la redacción establecida). 41) Cuando no se utilicen las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Financieras Internacionales para el Sector Público como esquema de presentación de información financiera, la referencia al esquema de presentación de información financiera en la redacción del dictamen deberá identificar la jurisdicción o el país de origen del marco de referencia de información financiera.” (: 529-530).	razonable como para un compromiso de seguridad limitado.” (: 847) “En un compromiso de seguridad razonable, la conclusión deberá estar expresada en forma positiva” ...(: 847)
7. Información especial requerida por leyes, disposiciones		“45. Las normas, las leyes o la práctica generalmente aceptada en una jurisdicción pueden exigir o permitir que	“50. El profesional puede ampliar el informe de seguridad con el fin de incluir otra información y explicaciones que no estaban destinadas a afectar

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
nacionales, provinciales, municipales u organismos públicos de control de la profesión.		el auditor brinde más detalles sobre temas que suministran más explicaciones sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros o en el informe del auditor sobre dichos estados financieros. Dichos temas pueden ser tratados en un párrafo aparte después del dictamen del auditor.” (: 530).	la conclusión del profesional.” (:848)
8. Lugar y fecha de la emisión.	32. “El lugar de la emisión, es aquel en que el contador público firma su informe. 33. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a que corresponden los estados contables examinados.” (: 45).	“ 52) El auditor deberá fechar el informe sobre los estados financieros con una fecha que no sea anterior a aquélla en la que el auditor obtuvo elementos de juicio de auditoría suficientes y apropiados sobre los cuales basar el dictamen sobre los estados financieros. ”... (: 531). “57) El informe deberá mencionar el lugar en el país o en la jurisdicción en donde el auditor ejerce sus funciones. ” (: 532).	“(k) La fecha del informe de seguridad informa a los usuarios presuntos que el profesional consideró el efecto de los hechos que sucedieron hasta dicha fecha sobre la información relativa al tema y sobre el informe de seguridad.” (: 848) (l)... “un lugar específico, que normalmente es la ciudad donde el profesional a cargo del compromiso tiene su oficina” ... (:848)
9. Firma.	34. “El informe debe llevar la firma del contador público, con la aclaración de su nombre y apellido completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional correspondiente. 35. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas en los consejos profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador	“50) El informe del auditor deberá estar firmado. 51) la firma del auditor puede ser tanto el nombre de la firma que realiza la auditoría, el nombre personal del auditor o ambos, según corresponda a la jurisdicción en particular. Además de la firma del auditor, en algunas jurisdicciones, se puede exigir que el auditor declare su título contable	(l) “El nombre de la firma o del profesional” ... (:848).

ANEXO: Elementos componentes del Informe del Auditor, Informe del Auditor Independiente e Informe de Seguridad			
Elementos	Resolución Técnica N° 7 “Informe Breve” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2010).	Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 “Informe del Auditor Independiente sobre un Conjunto Completo de Estados Financieros de Propósito General” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009)	Norma Internacional sobre compromisos de seguridad (NICS) 3000 “Compromisos de Seguridad Distintos de las Auditorías ó Revisiones de Información Financiera Histórica” Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad (IAASB), Federación Internacional de Contadores (IFAC). (FACPCE, 2009).
	público integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.” (: 45).	profesional o el hecho de que el auditor o la firma, según corresponda, son conocidos por la autoridad habilitante apropiada de dicha jurisdicción.” (: 531).	
10. Forma de presentación	36. “El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoría. En ambos casos, las fojas de éstos que contuvieran los estados básicos deben estar firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o inicialadas por éste con las prescripciones de las normas III.C.1, 34 y 35.” (: 45).	“58) El informe del auditor deberá presentarse por escrito. 59) Un informe escrito comprende tanto informes emitidos en papel como aquellos en formato electrónico.” (: 532).	“46. El informe de seguridad deberá entregarse por escrito y deberá contener una expresión clara de la conclusión del profesional en relación con la información sobre el tema... 48. La presente NICS no exige un formato estandarizado para presentar los informes de todos los compromisos de seguridad.” (: 844)

