ILUMNO

OTROS INFORMES

Elaborado por:
Lic. Dunia Zamora Solano

OTROS INFORMES

- Informe sobre cuentas o partidas determinadas de un estado financiero
- Informe sobre cumplimiento de aspectos de convenios contractuales de entidades reguladoras
- Informe de auditoría operativa
- Informes de auditoría gubernamental
- Informes de atestiguamiento y compilaciones
- Certificaciones de estados financieros
- Certificaciones de ingresos o de estudios de ingresos
- Dictamen sobre estados financieros de entidades reguladas o entidades gubernamentales

Entre los servicios que con frecuencia se solicitan al Contador Público Autorizado es posible mencionar una variedad amplia en los que el solicitante requiere, para su uso o poder aportar a un tercero, una "Opinión"; un "Informe"; o una "Certificación" del profesional.

Los más comunes se pueden clasificar en dos grandes categorías:

A. ATESTIGUAMIENTO Y COMPILACIONES

Por ejemplo estas pueden versar sobre:

a. Sobre Estados Financieros
b. Sobre los ingresos para efectos de patente
c. Sobre reconstrucciones de registros contables
d. Sobre aumentos o disminuciones de capital y su forma de integración
e. Sobre los saldos de cuentas a cobrar
f. Sobre deudas por pagar
g. Sobre valuación de aportes en especie
h. Sobre los registros contables específicos de una transacción o transacciones
i. Sobre manifestaciones de bienes
j. Sobre los libros de comercio
k. Sobre estructura de costos de productos

Estos informes están regulados por las Normas Internaciones de Auditoría, sección de Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones histórica de información financiera, y sección de Servicios relacionados para los informes producto de procedimientos convenidos o compilaciones.

ESTOS INFORMES ESTÁN REGULADOS POR LAS NORMAS INTERNACIONES DE AUDITORÍA.

En el caso de Certificaciones, debe tenerse presente que "se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de las constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

Puede resultar conveniente remarcar las características que debe reunir una situación determinada o conjunto de situaciones para que puedan ser certificadas.

Se trata de decir, de afirmar, de asegurar, de dar por cierta determinada información, situación o documentación. Con solo pensar en los términos utilizados en auditoría de estados contables (razonable, razonabilidad, verosimilitud y similares) y compararlos con los anteriores, surge la tremenda fuerza que tiene la certificación.

En ella se asegura más allá de toda duda, que es tal como se expone, ni más, ni menos, ni parecido, ni similar, solo igual porque concuerda con los elementos tenidos en cuenta.

No se emite opinión ni juicio alguno, solo se manifiesta la concordancia debida, observada mediante una constatación de hecho que brindo al contador una evidencia natural. Este encuentra así la certeza de conocimiento que significa saber qué es lo que se está conociendo y no tener dudas." (Cayetano A.V. Mora y otro; Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Compendio de Informes, Área Auditoría , 1.999, página 22. El resaltado no es del original).

PREPARACIÓN DE CERTIFICACIONES

El Compendio de Informes, Área Auditoría, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, presenta de forma clara y resumida los aspectos básico considerar al realizar una certificación, al indicar:

PASOS A SEGUIR

A continuación se expondrán las etapas en que se puede dividir la labor destinada a emitir una certificación.

A. Identificación de las afirmaciones que se pretenden certificar.

B. Reunión de los elementos de juicios válidos y suficientes que permitan la emisión de la Certificación, a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoria (aplicables según las circunstancias).

- Cotejo de la información con los registros contables.
- Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- Examen de la documentación respaldatoria
- Inspecciones oculares (por ej.: arqueos de caja, documentos e inversiones; toma de inventarios físicos de bienes de cambio y de uso).
- Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ej.: bancos, clientes, proveedores, asesores legales, etc.)
- Comprobaciones matemáticas.

Para la emisión de una certificación el profesional deberá tener en cuenta que no puede actuar sobre bases selectivas. Ello es así por cuento la certeza que requiere, la seguridad total más allá de toda duda que necesita, solo podrá lograrlas mediante el conocimiento de todas las operaciones, partidas, documentación, registraciones, y otros elementos.

En cambio si lo que se pretendiese fuese opinar sobre la razonabilidad o verosimilitud de determinada información entonces si se podría apoyar en elementos de juicio obtenidos sobre bases selectivas ya que dichas expresiones no apuntan a la verdad absoluta sino a una aproximación cercana a ella (verosimilitud), ni a la exactitud sino a una aproximación cercana a ella (razonabilidad). Esta última situación se da por ejemplo en el caso de Informes especiales.

C. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados.

D. Emisión de la certificación.

EN COSTA RICA EL PLAZO LEGAL MÍNIMO PARA GUARDAR LOS PAPELES DE TRABAJO ES DE 4 AÑOS.

PAPELES DE TRABAJO

Parece ocioso remarcar que la tarea profesional bajo examen requiere tal como lo dispone la R.T.7 de la preparación y conservación de papeles de trabajo. Se recuerda que deberán contener.

A. La descripción de la tarea realizada.

B. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros.

C. Las conclusiones a las que arribó.

El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por seis años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo y copias de los informes emitidos.

PROCEDIMIENTOS BÁSICOS QUE GENERALMENTE SE APLICAN Y MODELOS DE CERTIFICACIONES

La certificación deberá contener.

A. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).

B. Destinatario.

C. Detalle de lo que se certifica.

D. Alcance de la tarea realizada.

E. Manifestación o aseveración del contador público.

F. Lugar y fecha de emisión.

G. Firma del contador público… (páginas 26-28)

EN TODO TRABAJO PARA ATESTIGUAR DEBE SER OBSERVADA LA NIAS 3000 TRABAJO PARA ATESTIGUAR DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA.

MODELOS DE CERTIFICACIONES

En Costa Rica, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha establecido modelos de las certificaciones principalmente empleadas e incluye una delimitación del alcance de responsabilidad profesional.

B. INFORMES

A. Dictamen sobre estados financieros de entidades reguladas o entidades gubernamentales

B. Dictamen sobre información prospectiva de proyectos

C. Informe de auditoría operativa

D. Informes de auditoría gubernamental

E. Informe sobre cuentas o partidas determinadas de un estado financiero

F. Informe sobre cumplimiento de aspectos de convenios contractuales de entidades reguladoras

Estos servicios y sus informes están regulados por las Normas Internaciones de Auditoría, sección de Auditorías y Revisiones de información financiera, y sección de Servicios relacionados para los informes producto de procedimientos convenidos o compilaciones.

> Es importante señalar que toda elaboración de un informe debe ser realizado considerando no solo la naturaleza del servicio, sino su destinatario y el marco legal que le aplica. El Contador Público Autorizado debe haber establecido en la etapa de revisión preliminar, cuál es el marco de regulación técnica (auditoría) y legal que le aplica al cliente y el servicio requerido. Pues el marco legal incidirá en formato y redacción del informe así como en el alcance del trabajo.

MODELOS DE OPINIONES

El modelo de opinión sugerido y NIAs a usar de referencia al realizar el trabajo:

A. Dictamen sobre estados financieros de entidades reguladas o entidades gubernamentales. Ejemplos:

» Estados Financieros Auditados BNCR 2012

» Estados Financieros Auditados en IADB. Estos últimos no son sobre estados financieros con base a NIIF, sino con una base diferente detallada en la opinión, producto de un convenio de cooperación. Al respecto la NIA 800 establece, cuando se opina sobre los estados financieros de un convenio, que:

> 7. Cuando la información sobre la que se pidió al auditor que dictamine se basa en las condiciones de un convenio, el auditor necesita considerar si la administración ha hecho cualesquiera interpretaciones significativas del convenio al preparar la información. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable haría producido una diferencia de importancia relativa en la información financiera...//... Si los estados financieros preparados sobre otra base integral no están adecuadamente titulados o la base de contabilización no es revelada adecuadamente, el auditor deberá emitir un dictamen apropiadamente modificado...

SE DEBE RECORDAR QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS NO SON RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR NI FORMAN PARTE DE LA OPINIÓN COMO TAL.

NIAs: 1006 Auditorías de los estados financieros de bancos.

NIAs: 1014 Informes de los auditores en cumplimiento con Normas Internacionales de Información Financiera

NIAs: 800 El dictamen del auditor sobre el trabajo de auditoría con propósito especial.

B. Dictamen sobre información prospectiva de proyectos Opinión de información prospectiva Tajo.

NIAs: 3400 El examen de información financiera prospectiva (anteriormente NIA 810)

C. Informe de auditoría operativa:

Este informe deberá contener: introducción, antecedentes, justificación, costo, alcance, acciones, metodología, resultados, conclusiones, recomendaciones, alternativas de implantación, desviaciones, opiniones de la administración y aquellos asuntos especiales que se consideren pertinentes.

Este tema es desarrollado con amplitud en el curso LCPV, código 02, Auditoría Administrativa y operativa.

NIAs: 800 El dictamen del auditor sobre el trabajo de auditoría con propósito especial

D. Informes de auditoría gubernamental:

Estados financieros Auditados en IADB 4. Este es un caso especial, pue corresponde a cuando la Auditoría General de la Nación, entre contralor, actúa en su carácter de auditor externo independiente.

Ejemplo de opinión gubernamental N°3.

La estructura de este tipo de informes abarca: portada, nota de presentación, índice, antecedentes, objetivos, alcance, problema, justificación, metodología, resultados, conclusiones y recomendaciones.

Este tema es desarrollado con amplitud en el curso LCPV, código 12, Auditoría Gubernamental.

E. Informe sobre cuentas o partidas determinadas de un estado financiero. Dictamen a la información complementaria N°4, contiene una opinión en su página 60 sobre el examen del auditor de partidas específicas sobre la cual se construye la información complementaria.

LOS INFORMES DE AUDITORÍA OPERATIVA Y GUBERNAMENTAL, EN GENERAL, NO SUELEN, ESTAR CUBIERTOS EN DETALLE POR LOS MODELOS OFRECIDOS POR LAS NIAS, AL RESPONDER A NECESIDADES ESPECÍFICAS Y PARTICULARES, EN ALGUNOS CASOS CON UN MARCO NORMATIVO PROPIO QUE VARÍA DE PAÍS A PAÍS. POR ESTA RAZÓN.

NIAs: 4400 Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera (anteriormente NIA 920).

NIAs: 4410 Trabajos para compilar información financiera (anteriormente NIA 930).

NIAs: 800 El dictamen del auditor sobre el trabajo de auditoría con propósito especial.

Considerando las NIAs antes citadas para este tipo de trabajo, es importante resaltar que:

Antes de emprender un trabajo de auditoría con propósito especial, como lo es opinar sobre cuentas o partidas determinadas de un estado financiero, el auditor deberá asegurarse de que hay un acuerdo con el cliente sobre la naturaleza exacta del trabajo, la forma y el contenido del dictamen que será emitido.

Al planear el trabajo de auditoría, el auditor necesitará una clara comprensión del propósito para el que se usará la información sobre la que se dictamina, y quién es probable que la use.

Para evitar la posibilidad de que el dictamen del auditor sea usado para propósitos que no son los planeados, el auditor puede desear indicar en el dictamen el propósito para el cual se prepara el dictamen y cualesquiera restricciones sobre su distribución y uso.

EL AUDITOR DEBE ESTAR CLARO DE SI EL CLIENTE USA OTROS MARCOS CONCEPTUALES INTEGRALES PARA INFORMES FINANCIEROS.

Estos pueden incluir: a. El que usa la entidad para preparar su declaración de impuestos. b. La base de contabilización sobre las entradas y salidas de efectivo. c. Las reglas de una dependencia gubernamental reglamentadora para informes financieros.

Estos Dictámenes sobre un componente de los estados financieros, pueden implicar que el auditor que exprese una opinión sobre uno o más componentes de los estados financieros. Por ejemplo, cuentas por cobrar, inventario, un cálculo de bono para empleados, o una provisión para impuestos sobre la renta.

Muchas partidas de los estados financieros están interrelacionadas. Por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar, e inventarios y cuentas por pagar. Consecuentemente, cuando se dictamina sobre un componente de los estados financieros, el auditor no podrá a veces considerar el sujeto de la auditoría en forma aislada, y necesitará examinar otra cierta información financiera. Al determinar el alcance del trabajo el auditor deberá considerar aquellas partidas de los estados financieros que estén interrelacionadas que podrían en forma importante afectar a la información sobre la que se va a expresar la opinión de auditoría.

Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero incluyen las notas relacionadas. Por lo general, las notas relacionadas contienen un resumen de las políticas contables importantes y otras acotaciones aclaratorias importantes para el estado financiero o el elemento.

Si los estados financieros preparados sobre otra base integral no están adecuadamente titulados o la base de contabilización no es revelada adecuadamente, el auditor deberá emitir un dictamen apropiadamente modificado.

Para evitar dar al usuario la impresión de que el dictamen se relaciona con los estados financieros completos, el auditor debería informar al cliente que el dictamen del auditor sobre un componente de los estados financieros no deberá acompañar los estados financieros de la entidad.

Este tipo de trabajo no da como resultado un dictamen sobre los estados financieros tomados como un todo y, consecuentemente, el auditor debería expresar una opinión sólo respecto de si el componente auditado está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.

EL BAJO NINGUNA CIRCUNSTANCIA EL AUDITOR EMITIRÁ UNA OPINIÓN ESPECÍFICA SOBRE LA CUENTA DE UTILIDADES ACUMULADAS O PÉRDIDAS ACUMULADAS. ESTA CUENTA ES EL RESULTADO DE LA GESTIÓN DE LA ENTIDAD DURANTE TODOS SUS PERIODOS, POR LO CUAL NO PUEDE SER AUDITADA NI EMITIRSE UNA OPINIÓN SOLO PRO ESTA CUENTA.

La NIA 800, párrafo 5, establece que el dictamen del auditor "sobre un trabajo de auditoría con propósito especial, excepto por un informe sobre estados financieros resumidos, debería incluir los siguientes elementos básicos, ordinariamente en la siguiente presentación:

a. título1;

b. el destinatario;

c. un párrafo de entrada o introductorio

   » (i) identificación de la información financiera auditada; y

   » (ii) una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor;

d. un párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de una auditoría)

   » (i) referencia a NIAs aplicables a trabajos de auditoría con propósito especial o a normas o prácticas nacionales relevantes; y

   » (ii) una descripción del trabajo que el auditor desempeñó;

e. un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión sobre la información financiera;

f. la fecha del dictamen;

g. la dirección del auditor; y

h. la firma del auditor.

Es deseable una medida de uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor porque ayuda a propiciar la comprensión del lector.

6. En el caso de información financiera que va ser entregada por una entidad a autoridades del gobierno, fideicomisarios, aseguradores y otras entidades, puede haber un formato prescrito para el dictamen del auditor. Dichos dictámenes prescritos pueden no estar en conformidad con los requisitos de esta NIA. Por ejemplo, el dictamen prescrito puede requerir una certificación de hechos cuando una expresión de opinión es apropiada, puede requerir una opinión sobre asuntos fuera del alcance de la auditoría, o puede omitir un texto esencial."

Cuando se le solicita que dictamine en un formato prescrito, el auditor deberá considerar la substancia y texto del dictamen prescrito y, cuando sea necesario, deberá hacer los cambios apropiados para conformarlo a los requerimientos de esta NIA, ya sea refraseando la forma o anexando un dictamen separado."...

F. Informe sobre cumplimiento de aspectos de convenios contractuales de entidades reguladoras. Ejemplo: Informe de los Auditores Independientes sobre el Sistema de Control Interno, en el archivo Estados Financieros Auditados en IADB N°2.

LAS NIA 800 CONTIENE MODELOS DE OPINIÓN SUGERIDOS PARA LOS INFORMES DEL PUNTO E) Y F), LO CUAL EL ESTUDIANTE DEBE ESTUDIAR PARA UN MEJOR ENTENDIMIENTO. SE ADJUNTAN.

NIA: 800 El dictamen del auditor sobre el trabajo de auditoría con propósito especial

NIA 805 Consideraciones especiales Elementos específicos, cuentas o partidas de Estados financieros

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (4 de setiembre de 2002). *Ley General de Control Interno*. [Ley No.8292, 2002]. DO: Diario Oficial La Gaceta N° 169.

Contraloría General de la República. (26 de enero de 2009). N*ormas generales de control interno para el Sector Público*, emitida mediante resolución No. 2-2009-CO-DFOE. DO: Diario Oficial La Gaceta N° 26.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (22 de agosto de 1947). *Ley de creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica* N°1038. Recuperado de: http://www.ccpa.or.cr/ley-del-colegio-de-contadores-publicos-de-costa-rica/

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (20 de enero de 2011). *Guía mínima para la emisión de Informe de examen de información financiera prospectiva NITA 3400*. Recuperado de: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=69483&nValor3=99022&strTipM=TC

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (20 de enero de 2011). *Guía mínima de requisitos para realizar Trabajos de Procedimientos Convenidos respecto de información financiera* (NISR 4400). Recuperado de: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=69484&nValor3=83486&strTipM=TC

IASCF. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría* (NIA). Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

IFAC. (2011). *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC) y de Información Financiera. (NIIF). Federación Internacional de Contadores.

ILUMNO