



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT)

**Informe N° 9
Area Auditoría**

**CERTIFICACIONES
E INFORMES ESPECIALES
DEL AUDITOR**

Autor: Cayetano E. Mora

**CERTIFICACIONES
E INFORMES ESPECIALES
DEL AUDITOR**

1. INTRODUCCION

Entre los servicios que con frecuencia se solicitan al Contador Público es posible mencionar a una variedad bastante numerosa en los que el comitente espera la emisión de un "Informe" o de una "Certificación" del profesional.

Los casos más comunes son los siguientes:

- a) Sobre el quorum de asamblea
- b) Sobre aumentos de capital y su forma de integración
- c) Sobre saldos de cuentas a cobrar
- d) Sobre deudas en moneda extranjera
- e) Sobre valuación de aportes en especie a Sociedades
- f) Sobre los ingresos del comitente
- g) Sobre manifestaciones de bienes
- h) Sobre regularidad y legalidad de los libros de comercio
- i) Sobre estados contables que no surgen de libros
- j) Sobre estructura de costos de productos

Del análisis del detalle anterior, surge que existen:

- i) Requerimientos que pueden dar lugar a la emisión de una certificación por cuanto se trata de la constatación de situaciones de hecho o comprobaciones especiales.
- ii) Requerimientos que pueden dar lugar a la emisión de un Informe por cuanto el profesional se encuentra en condiciones de emitir una opinión.
- iii) Requerimientos que pueden dar lugar a Certificaciones o Informes especiales según determinadas circunstancias, como en aquellos casos en que el comitente solicita una certificación de sus ingresos, de sus bienes o de la valuación de aportes en especie a sociedades.

2. NORMAS SEGUN LA NATURALEZA DEL SERVICIO A PRESTAR

La Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante R.T.7) en el capítulo III apartado C. Norma sobre los informes, clasifica en su punto 4. a los informes del contador público en:

- 4.1. Informe breve o resumido
 - 4.2. Informe extenso
 - 4.3. Informe de revisión limitada de los estados contables de los períodos intermedios.
 - 4.4. Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados.
 - 4.5. Certificación
 - 4.6. Otros informes especiales"
- Los informes indicados en los puntos 4.1. a 4.4. que se podrían denominar

“informes de auditoría usuales” no serán analizados en el presente trabajo.

2.1. En el caso de Certificaciones, la R.T.7 expresa que se aplican a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la 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 sólo 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, sólo igual porque concuerda con los elementos tenidos en cuenta.

No se emite opinión ni juicio alguno, sólo se manifiesta la concordancia debida, observada mediante una constatación de hecho que brindó 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.

2.2. En el caso de Informes especiales, la Resolución Técnica citada establece que el Contador deberá obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe, desarrollando su tarea mediante la aplicación de las etapas del proceso de formación del juicio detalladas en dicha normativa, debiendo además emitir su informe siguiendo las pautas establecidas para el informe del auditor. Todo ello en cuanto fuere de aplicación y teniendo en cuenta las finalidades específicas para las que se requieren estos informes.

3. CERTIFICACIONES

3.1. QUIEN EMITE UNA CERTIFICACION ESTA REALIZANDO UNA TAREA PROFESIONAL.

Más allá de dificultades del trabajo a desarrollar, independiente de la complejidad de la labor, se trata de tareas donde el profesional en ciencias económicas es el más indicado para realizarlas. Siempre, claro está, referido a certificaciones de las denominadas contables tales como certificaciones de saldos, de ciertas y determinadas registraciones contables, de constancias de quorum en asambleas, de revalúos contables, de ingresos en concepto de sueldos, y otros similares. En estos casos, no hay ninguna duda de que se trata de una tarea eminentemente profesional, donde para su realización se requieren conocimientos propios de su especialidad.

Si se piensa en la tarea de perito auxiliar de la justicia laboral, existen sobrados ejemplos de que la mayoría de las veces tales funciones de perito concluyen en un informe al Juez que en substancia tiene el mismo contenido de una certificación y ha dado lugar a una tarea similar. Por ejemplo, cuando una de las partes solicita al perito que informe si “Fulano de Tal” trabajaba en relación de dependencia en XX, si se encontraba inscripto en el registro prescripto por la Ley 20.744, para que informe si los sueldos percibidos durante su permanencia ascendían a A....., para que informe si fue despedido en fecha..... En estos casos no obstante que el perito emite un informe pericial, realiza constataciones o comprobaciones sobre determinadas situaciones de hecho y no emite juicio técnico alguno. Cuando el informe del perito dice Que según surge del libro..... y de los duplicados de recibos de sueldos que cumplen las formalidades de la Ley 20.744, el Sr. XX se desempeñó en relación de dependencia de tal fecha a tal otra, estuvo realizando la misma tarea que si se tratase de una certificación que tuviera un texto como éste. Certifico que según surge de... y de..... el Sr. XX se desempeñó en relación de dependencia en la firma XXXX SA., durante el período.....

Queda claro entonces que esta tarea profesional corresponde al ámbito de actuación del Contador:

- a. Por definición: Las certificaciones contables o de constataciones sobre hechos de índole económica o administrativa corresponden al ámbito de actuación de contador por cuanto disposiciones legales y profesionales así lo establecen y porque en mayor o menor grado requieren de conocimientos propios de su especialidad.
- b. Por exclusión: no cabe duda alguna que por las materias de que se trata y por los conocimientos que se requieren no existe ningún otro profesional que pueda suplantarlos con ventaja.

3.2. SITUACIONES QUE REMARCAN LAS CARACTERISTICAS DE LA CERTIFICACION

3.2.1. Quorum de asambleas

Cuando el contador dice que “según surge de los libros de Depósito de acciones y registro de asistencia a Asambleas Nº.... y Acta de Asamblea Nº....., rubricados el..... la Asamblea ordinaria de accionistas contó con el quorum requerido por el Art..... de la Ley 19.550 está expresando:

- 1) Que no hace más que repetir lo que ya dicen los libros mencionados (concuerta)
- 2) Que no expone algo que a él le consta personalmente, sino que lo ha extraído de uno o más registros y que, por lo tanto, no dice que “**hubo quorum**” sino que de la documentación surge que “**sí lo hubo**”.

3.2.2. Saldos adeudados a las cajas de previsión

Otro ejemplo muy común es el párrafo que se incluye en el informe del auditor referido a la deuda con las Cajas Nacionales de Previsión. En él

sólo se dice "que según surge de los registros contables, la Sociedad adeuda A..... Con este texto muy claramente el contador:

- 1) Expresa qué surge de libros (concuenda) y
- 2) No emite juicio de valor alguno (no dice si el saldo es correcto).

3.2.3. Certificaciones de ingresos

Las características del trabajo profesional bajo análisis lo hacen impracticable muchas veces, cuando por ejemplo el comitente solicita que le certifiquen sus ingresos para presentar ante una institución bancaria.

Si para hacer más claro el supuesto se piensa en que lo ha solicitado un profesional médico no organizado en forma de empresa, que podría trabajar en uno o más sanatorios, en hospitales, en su consultorio particular, que podría poseer diversas inversiones productoras de rentas, ejercer la docencia, de qué forma el contador estaría en condiciones de afirmar, asegurar, de dar por cierto que "los ingresos del Dr. Fulano de tal por el período..... al..... han ascendido a A....."?

Es indudable que se podría constatar la existencia de determinados ingresos, por ejemplo a través de recibos de sueldo, recibos de honorarios, liquidaciones de obras sociales, u otra documentación, pero lo que no se podría afirmar es que no existan otros ingresos además de los declarados por el comitente.

Es decir que sólo podría constatar el acaecimiento real de los ingresos del período, pero nada se podría afirmar sobre el no acaecimiento o inexistencia de otros ingresos.

Si en cambio el profesional médico le dirigiera una nota a su contador solicitándole que certifique que los ingresos en ella indicados son reales y suponiendo que dispone de documentación respaldante válida y suficiente, entonces sí se podría emitir una certificación, pues el personal estaría en condiciones de afirmar más allá de toda duda que "los ingresos del Dr. Fulano de tal que ascienden a A.... y se encuentran detallados en.... surgen de la siguiente documentación que me ha sido exhibida".

Como puede observarse ya no se dice cuáles son los ingresos del Dr. Fulano de Tal, sino que determinados ingresos del Dr. Fulano de Tal concuerdan o surgen de determinada documentación.

3.2.4. Manifestaciones de bienes

Un párrafo especial merecen las manifestaciones de bienes y deudas comúnmente denominadas "manifestaciones de bienes".

Los comentarios que se hicieron para las certificaciones de ingresos son válidos aquí también. Si se espera, que el profesional certifique que "esa" es la manifestación de bienes y deudas de XX, se estaría pidiendo que certifique con respecto a los Activos: Que los bienes y derechos declarados, así

como los costos imputables contra ingresos futuros, a) Existen; b) Son de su propiedad; c) No existen otros activos no declarados; d) Están valuados de una manera aceptable; y e) Están bien expuestos; y con respecto a los Pasivos: Que las obligaciones hacia terceros declaradas (ciertas o contingentes), a) Existen, b) El sujeto pasivo es el declarante; c) No existen otros pasivos no declarados; d) Están correctamente valuados; y e) Están bien expuestos; lo que excedería en mucho a las comprobaciones especiales y situaciones de hecho para internarnos en el ámbito de la auditoría de estados contables.

Sintetizando entonces, si se pretende dar por cierta una manifestación de bienes y deudas, como la única que puede preparar un individuo o explotación y porque reúne los requisitos indicados más arriba para activos y pasivos, debe decirse que no es posible "Certificarla".

Sí se podría en cambio emitir un informe especial, tal como lo expresa la R.T.7. y aún en algunos casos un informe de auditor.

Es decir para mayor claridad, que podrían presentarse en principio dos situaciones:

- a) Si el comitente sólo necesita que el profesional emita una certificación sobre determinados bienes y deudas que él declara, debe concluirse que ello es posible. Un ejemplo de lo mencionado se incluye en el punto 3.6.3.:
- b) Si en cambio, se pretende dar a la declaración de bienes y deudas el carácter de única que puede formular el comitente se estaría frente a un estado de situación patrimonial (aun cuando comúnmente se lo denomine Manifestación de bienes) y en este caso se debería emitir un Informe especial tal como es tratado en el punto 4.1.2.2.

En la primera alternativa se podría certificar que los activos y pasivos concuerdan o surgen de determinada documentación que se ha observado. Podría certificarse por ejemplo, que el saldo en la cuenta corriente del Banco XX concuerda con el importe informado por dicho Banco en el extracto de cuenta a esa fecha, que los datos identificatorios y propiedad de los inmuebles concuerdan con las escrituras traslativas de dominio; que el vehículo declarado concuerda con el título del automotor y así para cada bien, derecho u obligación.

En la segunda alternativa, en cambio, es muy probable que los terceros pretendan conocer el patrimonio de un individuo, su solvencia y en estos casos la mal llamada Manifestación de bienes los lleve a creer que están frente a todo un patrimonio, cuando tal vez sólo conozcan "algunos activos y algunos pasivos". La mención de un informe especial evitará el mal uso que pudiere hacerse de una tarea profesional como la que se está analizando.

3.2.5. Aportes en especie a sociedades

Otra situación digna de mención es la originada por los aportes en especie a

Sociedades. Al respecto, organismos de control suelen solicitar la presentación de un inventario resumido de bienes aportados, "suscripto" en algunos casos e "informado" en otros, por Contador Público.

La primera pregunta que puede hacerse es la siguiente: Se puede certificar el valor de algo. Se puede afirmar sin lugar a dudas cuál es "el" valor de un objeto". Se podría pensar que un objeto puede tener más de un valor y que todos ellos serían certificables? Puede resultar conveniente analizar el tema con algo de detenimiento.

Existen valores de compra y valores de venta, valores de cambio, valores de utilización económica, valores altos y valores bajos y todos ellos pueden ser asignados a un objeto.

Posiblemente existe también para cada alternativa, el que se puede obtener en un lugar o mercado o en otros.

Es por ello que aparece como lógico el rechazo de la posibilidad de certificar el valor de un bien.

En casos en que los bienes tienen un valor de mercado definido, conocido y hasta a veces único, como se da con los combustibles, parecería posible certificar su valor en la medida que se aclarare el criterio de valuación en lugar del consabido "no supera su valor de mercado". Si se tratase del aporte de 10.000 litros de gas-oil para la constitución de una sociedad que se dedicará a la explotación de una estación de servicio, el valor máximo estaría dado por el precio del combustible en destilería más los gastos necesarios para llevarlo hasta el lugar de almacenaje y/o expendio.

Ello es así porque suple un aporte en efectivo y evita erogaciones exactamente por el importe asignado. Este tope hace a la seguridad de los terceros contratantes en cuanto impide se informe un capital luego inexistente o "aguado".

No obstante ello y por lo ya expuesto, los valores de los bienes no son "certificables" sino, en todo caso "informables" Así entonces el profesional debería informar que los valores asignados por los aportantes a los bienes no superan los de recupero.

En el polo opuesto se encontraría por ejemplo un aporte de colmenas, o un fondo de comercio, o una maquinaria, que requieren la emisión de un juicio sobre su estado, o sobre su capacidad de generar ganancias o sobre su aptitud para realizar determinadas tareas. Pero aquí también sólo será posible emitir un informe especial de donde surjan con claridad los aspectos indicados, los elementos de juicio, tenidos en cuenta, los informes de especialistas, las tasaciones de peritos, etcétera. Lo que indudablemente podría hacerse es certificar que la valuación asignada concuerda o surge de determinada documentación de respaldo, lo que es distinto.

3.3. 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 elementos de juicio válidos y suficientes que permitan la emi-

sión de la Certificación, a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría (aplicables según las circunstancias).

- b.1. Cotejo de la información con los registros contables.
- b.2. Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- b.3. Examen de la documentación respaldatoria.
- b.4. Inspecciones oculares (por ej.: arqueos de caja, documentos e inversiones; toma de inventarios físicos de bienes de cambio y de uso).
- b.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ej.: bancos, clientes, proveedores, asesores legales, etc.)
- b.6. 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 cuanto la certeza que requiere, la seguridad total más allá de toda duda que necesita, sólo 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 sí 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.

3.4. 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.

3.5. PROCEDIMIENTOS BASICOS QUE GENERALMENTE SE APLICAN Y MODELOS DE CERTIFICACIONES

No obstante que las normas de la R.T.7 no lo disponen expresamente la certificación no debería emitirse en los formularios provistos por el comitente. Ello es así por tres motivos fundamentales:

- a. Los formularios estándar comúnmente minimizan la tarea profesional al requerir "simplemente" (o "nada menos" se debería decir) la firma del contador, lo que no es posible por lo que ya se ha comentado.
- b. No siempre permiten que se exponga adecuadamente la tarea realizada y su alcance, y
- c. No se jerarquiza el trabajo profesional como independiente que es del formulario que desee usar el comitente pudiendo aparecer subsumido o como formando parte de aquél.

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.

3.6. MODELOS DE CERTIFICACIONES

Los modelos que se incluyen a continuación siguen la sistematización establecida para los informes por la R.T.7.

Asimismo y a manera de ejemplo, se expondrán procedimientos básicos que generalmente se aplican para la emisión de ciertas certificaciones.

3.6.1. CERTIFICACION DEL SALDO DE UNA CUENTA A COBRAR

Estas certificaciones que son a menudo solicitadas para iniciar el cobro judicial del crédito que representan tienen algunas dificultades derivadas de la circunstancia de que pudiesen existir operaciones (ventas, cobros, etc.) que por defectos de imputación no apareciesen en el mayor auxiliar de la cuenta por lo que el contador tendría en principio dos alternativas:

- i. Solicitarle al comitente una nota donde éste haga constar los movimientos que desea certificar o bien
- ii. Dejar perfectamente establecido que el trabajo profesional se basó en los movimientos anotados en un registro extracontable como es el mayor auxiliar de la cuenta bajo examen, adecuadamente identificado.

Seguidamente se expone un ejemplo siguiendo la primera de las alternativas citadas.

PRIMERA ALTERNATIVA - MODELO SUGERIDO Nº 1

a. Nota del comitente al contador.

Lugar y fecha

Contador
.....
.....
.....

De nuestra consideración:

Tenemos el agrado de dirigirnos a usted a efectos de solicitarle tenga a bien certificar las partidas que componen el saldo de la cuenta a cobrar que mantenemos con el Sr. XX al ... de del corriente año y que asciende a australes, según el siguiente detalle:

Comprobante	Fecha	Nº	Concepto	Importe ★
Factura	10.12.84	4375	Venta
Factura	18.12.84	4680	Venta
Factura	26.12.84	4936	Venta
Recibo	28.12.84	3345	Cobro parcial
N. de débito	28.02.85	693	Intereses
N. de débito	30.04.85	710	Intereses
N. de débito	31.08.85	846	Intereses
Saldo al ... de de 19X0			

Sin otro particular, saludamos a Ud. muy atentamente.

.....
(firma y sello)

Firmada al sólo efecto de su identificación.
Véase mi certificación de fecha de de 19X0.

Dr.....
Contador Público
Tomo..... Folio.....
C.P.C.E.