

---

## **DISTINTOS TIPOS DE INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO**

---

**Graciela Salvo de Vergara**  
Jefa de Trabajos Prácticos de Auditoría  
Facultad de Ciencias Económicas (U.N.C.)

### **INTRODUCCION**

La auditoría de estados contables importa a la comunidad, porque permite que sus integrantes tomen decisiones sobre bases más sólidas.

Podemos resumir las razones por las que el público está interesado en contar con estados contables auditados, en las siguientes:

- a) Existencia de conflicto de intereses entre los emisores de estados contables y sus usuarios.
- b) A los usuarios no expertos en contabilidad les resulta a veces difícil evaluar por sí mismos la información contable que reciben, motivo por el cual prefieren contar con la opinión de un profesional.
- c) Las decisiones a tomar por los usuarios pueden provocar en estos consecuencias económicas muy significativas.
- d) Muchos usuarios no cuentan con el acceso a los elementos necesarios para la evaluación de la información contable, debido a razones de distancia, restricciones legales, u otros factores.

Por estas razones, y por el mayor cuidado con que se preparan los estados contables para evitar observaciones de los auditores, es que la auditoría de estados contables cumple una función social muy importante.

Esta importancia de la auditoría ha sido reconocida en nuestro país por diversas normas legales, pero también existen quienes sólo se limitan a requerir que tales estados contables estén acompañados por la firma de un contador, sin preocuparse del significado del informe que aparece sobre dicha firma, y por este motivo subsisten las certificaciones literales, que casi nada aportan a la evaluación de la confiabilidad de los estados contables.

Uno de los temas fundamentales para la auditoría es el referido a la última etapa del Proceso de auditoría, que es la confección del Informe del auditor. Este informe en general acompaña determinada información destinada a terceros usuarios de la misma.

Las normas de auditoría vigentes a través de la R.T. Nº 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, tratan los distintos tipos de informes, entre los que encontramos el Informe de Revisión Limitada de estados contables de los períodos intermedios, el Informe del contador que acompaña las Manifestaciones de Bienes y las Certificaciones de Ingresos.

En la Provincia de Mendoza la normativa referida a los Informes de Manifestación de Bienes e Informes sobre Certificaciones de Ingresos, se encuentran contenidas en las Resoluciones Nº876/88 y 1064/93, y la Resolución Nº 1057/93 respectivamente. Estas resoluciones serán objeto de análisis en el presente trabajo, en función de las disposiciones de la normativa profesional (resolución técnica Nº7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), trabajos de la doctrina, y normativa vigente en otras provincias.

Para los profesionales es importante diferenciar las características distintas de cada uno de los informes mencionados anteriormente, por las responsabilidades que derivan para el contador público que emite un Informe. También es fundamental para el estudiante desarrollar el criterio profesional necesario para ejercer con idoneidad esta rama de la profesión que es la Auditoría.

## **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

**CECYT-** Centro de Estudios Científicos y Técnicos

**CPCE-** Consejo Profesional de Ciencias Económicas

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

**I.N.A.C-** Instituto Nacional de Acción Cooperativa

**RT-** Resolución Técnica

## **CAPITULO I: NOCIONES BÁSICAS SOBRE INFORME - NORMAS DE AUDITORIA**

### **INFORME**

#### **Concepto**

El informe del auditor de estados contables es el documento escrito mediante el cual el Contador Público emite la opinión que le merecen los estados contables que ha examinado. A través del mismo el auditor expresa las conclusiones sobre la tarea que ha realizado.

El informe escrito debe contener en términos generales:

- El objeto examinado, en este caso los estados contables, identificando los mismos,
- Las tareas realizadas para el examen de los estados contables, aplicando las normas de auditoría, y
- Las conclusiones u opinión que le merece la auditoría de dichos estados contables.

El marco de referencia para realizar el trabajo de auditoría lo constituyen las normas contables profesionales y las normas de auditoría. Las mismas expresan los conceptos básicos del proceso de examen, y la valuación y exposición de los estados auditados. Las mismas expresan los conceptos básicos del proceso de examen, y la valuación y exposición de los estados auditados.

#### **Importancia y Funciones**

El informe del auditor posee una función informativa, ya que a través del mismo, el auditor comunica información utilizable por los usuarios de los estados contables para la toma de decisiones. También en los últimos años se ha reconocido al informe una función educativa, que ha sido recepcionada por la FACPCE en el Memorando de Secretaría Técnica N° A-27 que se refiere a los Modelos de Informe del auditor y síndico, y que reconoce como antecedentes la observación de que no en todos los casos se usan los modelos recomendados por la Federación, y en la práctica existe el inconveniente de comprender la labor del auditor y/o el síndico, ya que muchos usuarios de los servicios profesionales y de información contable no poseen una comprensión adecuada de la naturaleza y características de las funciones del profesional, lo que suele ocasionar confusión y afectar la correcta interpretación de la información. Por estos motivos, este memorando recomienda adaptar el informe del auditor y el informe del síndico, incluyendo en el caso del informe del auditor, un párrafo educativo en el Alcance de la Auditoría.

En Argentina es importante la inclusión de este párrafo educativo, debido a que la Ley Penal tributaria, puede ocasionar acciones penales contra los auditores de los estados contables y como los jueces no poseen adecuada ni suficiente información sobre los alcances de las responsabilidades del auditor, la inclusión de estos elementos educativos posibilitaría una mayor información para los mismos.

## Categoría

De acuerdo a la Resolución Técnica N° 7, existen 4 tipos de auditorías, que son:

- ✓ “-Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- ✓ Revisión limitada de estados contables correspondientes a periodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- ✓ Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).
- ✓ Investigaciones especiales.”<sup>1</sup>

En cuanto a los informes, existen distintos tipos de informes según cuál sea el servicio requerido por la persona o ente que contrató al Contador. Estos informes se clasifican en:

- 1) Informe breve o resumido, 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.
- 2) Informe extenso, es aquel informe que además de lo requerido para el informe breve contiene lo siguiente:
  - a) Indicación de que el trabajo de auditoría ha sido orientado, fundamentalmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados contables.
  - b) Indicación de que los datos que se adjuntan a los estados contables básicos se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero que no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los estados básicos, y
  - c) Indicación de que la información adicional ha sido o no ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante la revisión de los estados contables básicos.
- 3) Informe de revisión limitada de los estados contables de periodos intermedios, que debe contener:
  - a) La enunciación de que la revisión limitada implica un alcance menor que el de una auditoría y que debido a estas limitaciones en el alcance no se emite opinión,
  - b) La enunciación por parte del auditor de que no tiene conocimiento de ninguna modificación significativa de las normas contables utilizadas por el ente para la confección de esa información provisoria, o si la tiene, incluirla en el informe.
  - c) Información requerida por leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos públicos de control o de la profesión.
- 4) Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados, que contiene la información sobre el funcionamiento de los controles, e incluyen:

---

<sup>1</sup> Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Resolución Técnica N° 7. Página 18.



**marse una opinión acerca de la razonabilidad de la información significativa que contengan los estados contables considerados en su conjunto, preparados de acuerdo con normas contables profesionales. Una auditoría incluye examinar, sobre bases selectivas, los elementos de juicio que respaldan la información expuesta en los estados contables y no tiene por objeto detectar delitos o irregularidades intencionales. Una auditoría incluye asimismo, evaluar las normas contables utilizadas y como parte de ellas la razonabilidad de las estimaciones de significación hechas por la Administración/Dirección/ Directorio/Gerencia.**

Es fundamental para el profesional mencionar en este párrafo las limitaciones al alcance que tienen algún efecto sobre su revisión y sobre la opinión.

5. **ACLARACIONES ESPECIALES PREVIAS AL DICTAMEN.** Se suelen incluir en este apartado explicaciones que los auditores consideran necesarias para mejorar la interpretación de la información, ya se trate de aclaraciones que repercuten en una salvedad de la opinión o aclaraciones que sólo se utilizan con fines explicativos. Si los hechos que se desean explicar están expuestos en nota a los estados contables, sólo se hace referencia en este párrafo a dicha nota.
6. **DICTAMEN U OPINION DE LOS ESTADOS CONTABLES EN SU CONJUNTO.** El auditor expone la opinión sobre la razonabilidad de los estados contables que ha examinado, o se abstiene explícitamente de emitirla. Las posibilidades de dictamen son:
  - ✓ Opinión favorable sin salvedades
  - ✓ Opinión favorable con salvedad determinada
  - ✓ Opinión favorable con salvedad indeterminada
  - ✓ Opinión adversa
  - ✓ Abstención de opinión.

Existe una opinión favorable sin salvedades, o informe limpio, cuando el auditor puede manifestar que los estados contables objeto de la auditoría presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo a las normas contables profesionales.

El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan salvedades o excepciones. Estas salvedades se emplean cuando se trata de montos o aspectos que por su significación, no justifican que el auditor emita un dictamen adverso o se abstenga de opinar sobre los estados objeto de la auditoría.

La salvedad es determinada cuando la misma se origina en discrepancias respecto de la aplicación de normas contables profesionales (de valuación o exposición) utilizadas para preparar y presentar la información contenida en los estados contables sujetos a la auditoría.

La salvedad es indeterminada cuando la misma se origina en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte

de la información contenida en los estados contables examinados. El auditor debe expresar si la salvedad obedece a limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.

El dictamen adverso surge cuando el auditor como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoría, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifica la opinión con salvedades.

La abstención de opinión surge cuando el auditor no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto. La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en una limitación importante en el alcance de la auditoría, a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de un informe con salvedad indeterminada.

También existe la posibilidad de emitir una OPINION PARCIAL sobre algunos aspectos de la información contenida en los estados contables, cuando el auditor hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto, o se hubiera abstenido de opinar sobre ellos. La emisión de esta opinión parcial se justifica siempre que la misma se considere de utilidad para los interesados; cuando el alcance del trabajo del auditor, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que se dictamina, fuera suficiente; y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto. Esta opinión debe redactarse con claridad para evitar crear confusiones a los lectores del informe.

7. INFORMACION ESPECIAL REQUERIDA POR LEYES O DISPOSICIONES NACIONALES, PROVINCIALES, MUNICIPALES O DE LOS ORGANISMOS PUBLICOS DE CONTROL O DE LA PROFESION. Este párrafo no correspondería técnicamente de acuerdo a lo que es un informe de auditoría, pero como es común la emisión de disposiciones legales y reglamentarias que exigen la inclusión de determinada información en el informe, se expone en este apartado luego del dictamen. La disposición más común es la que se origina en el artículo 10 de la Ley 17250.
8. LUGAR DE EMISION. Es aquel en el cual el profesional firma el informe. Según el Memorando de Secretaría Técnica de la FACPCE N° A-34 establece que el lugar de emisión del informe del auditor se corresponderá con aquel en el cual físicamente el o los profesionales actuantes se encontraren al momento de proceder a su emisión, y el cual no necesariamente debe coincidir con el domicilio del comitente. Independientemente del lugar de emisión del informe profesional, las normas contables profesionales aplicables en la preparación de los estados contables para ser presentados a Organismos de Control y terceros en general, son las vigentes en la jurisdicción donde el ente emisor de los estados contables tenga fijado su domicilio legal.

9. FECHA DE EMISION. Se refiere al día, mes y año en que se concluyó el trabajo del auditor en la oficina del cliente. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen.
10. FIRMA. El informe debe llevar la firma del contador público, con la aclaración del nombre y apellido completos, título profesional y número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional correspondiente. Si se trata de sociedades de profesionales inscriptas en los Consejos Profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador público integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

### **Presentación**

El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a los estados contables objeto de la auditoría. En ambos casos, las fojas de estos que contuvieran los estados básicos deben ser firmadas por el auditor y las restantes deben estar firmadas o inicialadas por éste.

### **LAS NORMAS DE AUDITORIA EN LA ARGENTINA**

Las normas de auditoría determinan el marco de referencia que el profesional debe seguir para la realización de su labor de auditoría. El contenido de éstas es dictado por los organismos profesionales (F.A.C.P.C.E.) y aprobado para cada jurisdicción por los respectivos C.P.C.E. No obstante algunas leyes y disposiciones de organismos de control establecen normas adicionales en materia de informes de auditoría.

#### **Normas de auditoría sancionadas por Organismos profesionales**

Las normas de auditoría de estados contables están incluidas dentro de las normas de auditoría en general, y se encuentran contenidas en la R.T.Nº7 de la F.A.C.P.C.E.

Las normas de auditoría comprenden:

- a) La condición básica para el ejercicio de la auditoría, que es la independencia del auditor con relación al sistema objeto de la auditoría.
- b) Las normas para el desarrollo de la auditoría que incluyen los contenidos básicos referidos a las características propias de la ejecución de la labor, su documentación y las técnicas a emplear.
- c) Las normas referidas a la emisión de informes, que incluyen la forma y contenido de la expresión del auditor acerca del resultado de su trabajo.

Por la función de los estados contables, los intereses de sus usuarios deben prevalecer sobre los de sus emisores y examinadores, por lo que las normas de audito-

ría deben ser las mismas para cualquier ente emisor de estados contables, destacando siempre que la auditoría de cada ente es distinta y se circunscribe a sus condiciones particulares.

Para este trabajo de investigación, es de importancia la parte que se refiere a las normas sobre informe que abarcan lo siguiente:

- 1) Informe breve
- 2) Informe extenso
- 3) Informe de revisión limitada de estados contables de periodos intermedios
- 4) Informe sobre los controles
- 5) Certificaciones
- 6) Informes especiales

### **Regulaciones legales sancionadas por los Organismos de fiscalización**

Enrique Fowler Newton, expresa que existen personas interesadas en la información contable de algunos entes que necesitan informes sobre los estados contables realizados en forma independiente, pero no poseen por sí solos el poder para exigirlos. Dichos interesados son:

- a) Los accionistas minoritarios de las sociedades anónimas cuyos títulos valores cotizan en bolsas.
- b) Las personas que aportan a entidades que administran fondos de pensiones y jubilaciones.
- c) Quienes depositan dinero en entidades financieras.
- d) Los asociados de mutualidades.
- e) Los miembros de asociaciones civiles.
- f) Los afiliados a sindicatos.
- g) Los accionistas minoritarios de las sociedades anónimas cuyos títulos valores cotizan en bolsas.
- h) Suscriptores de planes de ahorro y préstamos para fines determinados.
- i) Los aportantes a entes de obras sociales.
- j) Los inversores de cuotas partes de fondos comunes de inversión.
- k) Los socios de cooperativas.
- l) Todos los ciudadanos de un país, interesados en conocer de qué manera son utilizados los fondos recaudados por el Estado nacional, provincial y municipal.

Por el interés social que existe en estos usuarios, es que el estado debe:

- 1) ejercer la fiscalización pública de entes emisores de estados contables, a través de distintos organismos
- 2) dictar normas que requieran el examen de estados contables emitidos por los entes que fiscaliza

Los organismos de control correspondiente al Gobierno de la Nación son:

- 1) Banco Central de la República Argentina, que fiscaliza a las entidades financieras alcanzadas por la Ley de entidades financieras (bancos, compañías financieras,

sociedades de ahorro y préstamos para la vivienda y otros inmuebles y cajas de crédito).

- 2) El Instituto Nacional de Acción Cooperativa que fiscaliza a las sociedades cooperativas.
- 3) La Comisión Nacional de Valores, que es el organismo de control con jurisdicción sobre las sociedades que hacen oferta pública de sus títulos valores, y ciertas personas vinculadas con la oferta pública de valores como las bolsas de comercio, mercados de valores, agentes de bolsa, agentes extrabursátiles, sociedades gerentes de fondos comunes de inversión y cajas de valores.
- 4) La Inspección General de Justicia, que fiscaliza a las sociedades por acciones (excepto las controladas por la Comisión Nacional de Valores), las sucursales y representaciones de sociedades extranjeras, las asociaciones civiles y las fundaciones radicadas en la Capital Federal; y además controla a todos los entes que desarrollen actividades de capitalización, acumulación de fondos y de formación de capitales, de crédito recíproco y de ahorro para fines determinados.
- 5) La Dirección Nacional de Obras Sociales (hoy a cargo del Instituto Nacional de Obras Sociales), que controla a las obras sociales.
- 6) La Superintendencia de Seguro de la Nación, con jurisdicción sobre los entes que realicen operaciones de seguro o asimilables.
- 7) El Instituto Nacional de Acción Mutua, que es la autoridad de aplicación del régimen legal de las asociaciones mutuales.

En el ámbito provincial existen organismos semejantes a la Inspección General de Justicia, cuyas funciones son establecidas por la legislación local. Las entidades fiscalizadas son las que poseen domicilio legal en la provincia y pueden incluir sociedades por acciones, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas y mutualidades.

En la Provincia de Mendoza, los organismos de fiscalización son:

- a) La Dirección de Personas Jurídicas, que fiscaliza las sociedades por acciones, asociaciones civiles y fundaciones, y
- b) La Dirección de Acción Cooperativa, que fiscaliza a las cooperativas.

## **CAPITULO II: REVISIONES LIMITADAS DE ESTADOS CONTABLES DE PERIODOS INTERMEDIOS**

Determinados organismos de control establecen entre sus disposiciones, el requerimiento de que las sociedades emitan estados contables interinos acompañados por un informe del auditor. El informe del auditor resulta en estos casos de la aplicación de procedimientos de auditoría limitados.

En Argentina algunos de los organismos de control que requieren la presentación de estados contables interinos (generalmente trimestrales), son:

- ✓ La Comisión Nacional de Valores, para las sociedades que hacen oferta pública de sus acciones,
- ✓ El Banco Central de la República Argentina, para las entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526,
- ✓ La Superintendencia de Seguros de la Nación, para las compañías aseguradoras.

### **Concepto de revisión limitada**

Según Fowler Newton, la revisión limitada podría ser definida por vía residual, como cualquier examen de estados contables de alcance menor a una auditoría, pero abarcaría la certificación literal (que sería una revisión limitada de alcance ínfimo) por lo cual se debería expresar que la revisión limitada no sea una mera certificación literal.

Una definición más acorde sería decir que la revisión limitada consiste usualmente en la aplicación de procedimientos de auditoría limitados. De la aplicación de estos procedimientos pueden detectarse situaciones significativas que afectan la información contable, pero no se proporciona seguridad de que se detectarán todas las que surgirían de una auditoría completa. Por este motivo el alcance de la evidencia de auditoría a obtener en un trabajo de revisión limitada es inferior al necesario para emitir una opinión sobre razonabilidad de los estados contables, y así lo establece la R.T.Nº7 en donde trata el tema de revisiones limitadas de estados contables de periodos intermedios.

Según la R.T.Nº7, las revisiones limitadas sólo pueden efectuarse sobre estados contables intermedios, ya que para los periodos anuales, corresponderá emitir un informe de auditoría.

### **Utilidad de la revisión limitada**

“La utilidad de la revisión limitada reside principalmente, en asegurarle al usuario que el proceso administrativo contable del ente, produce información contable sobre las transacciones siguiendo criterios, métodos y técnicas para periodos intermedios similares a los utilizados para confeccionar los estados contables anuales. De esta

manera resultan útiles para el usuario, aún cuando los mismos no hayan sido sometidos a todos los procedimientos de auditoría que comprende la revisión integral<sup>2</sup>.

La credibilidad que se brinda a un juego de estados contables a través de una revisión limitada, depende de la extensión de los procedimientos, el tipo de opinión que se emita a través del informe de revisión limitada. Generalmente tiene un alcance inferior a la que proporciona una auditoría.

## **Normas Profesionales**

### **1) R.T.Nº7**

#### **A) Referidas al desarrollo de las tareas a realizar en una revisión limitada de estados contables de períodos intermedios**

La R.T.Nº7 expresa que:

*3. Para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión de los estados contables de los períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información que contienen dichos estados del ente, el auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:*

*3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.*

La comprensión del negocio del ente es fundamental para verificar si la información de los estados contables refleja la situación patrimonial y financiera y los resultados de las operaciones. Este conocimiento comprende analizar cómo obtiene la empresa sus principales ingresos, cuáles son los principales componentes del costo de los bienes o servicios que se comercializan, cuáles son los gastos fijos que implican el mantenimiento de la organización, cuáles son las principales fuentes de financiación, cómo es el mercado en el cual se comercializan los bienes o servicios, con qué sistemas de información opera el ente, cómo se reflejan en la información contable las transacciones, etc. Todas estas variables de la empresa permiten reducir los riesgos de auditoría y elaborar los procedimientos de auditoría adecuados al ente.

*3.2. Identificar el objeto de examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición – o lo que debieran contener).*

---

<sup>2</sup> COMISION DE ESTUDIOS DE AUDITORIA DE C.P.C.E. CAPITAL FEDERAL. "Informe Nº26: Informes y Certificaciones". Página 37.

Los estados contables incluyen afirmaciones explícitas e implícitas referidas al activo, pasivo, transacciones y hechos económicos. Estas afirmaciones estarán relacionadas con:

- a) la veracidad de las transacciones individuales y de los saldos.
- b) La integridad de las transacciones individuales y la consecuente razonabilidad de los saldos,
- c) La adecuada valuación y exposición apropiada de los estados contables de las transacciones individuales y de los saldos.

*3.3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.*

Se deben considerar que en los estados contables de períodos intermedios pueden existir errores o irregularidades significativos que no fueron detectados por los sistemas de control del ente auditado. El análisis, evaluación y consideración de los riesgos significativos, constituye una de las áreas donde el auditor debe enfatizar su revisión.

*3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de auditoría y las circunstancias particulares del caso.*

*La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.*

El objetivo de la etapa de planificación consiste en determinar qué procedimientos de auditoría corresponderá realizar y cómo y cuándo se ejecutarán. La planificación es una etapa del proceso de auditoría muy importante en todo tipo de trabajo, cualquiera sea el tamaño del ente a auditar.

La planificación puede dividirse a su vez en dos etapas:

- 1) La planificación estratégica, que es donde el auditor definirá la estrategia global a seguir y reúne el conocimiento acumulado del ente,
- 2) La planificación detallada, donde se discriminan para cada uno de los componente los distintos procedimientos a aplicar, y se elabora el programa detallado.

Además la R.T. Nº 7 enumera una serie de procedimientos que se podrían aplicar para efectuar la revisión limitada. La extensión de los procedimientos depende de las características del ente al que correspondan los estados contables objeto de la auditoría, de la realización de auditorías de estados contables anuales anteriores por parte del auditor, el conocimiento de las debilidades de las funciones de control de los

sistemas del ente y de las prácticas contables, y del conocimiento de los cambios importantes ocurridos en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

## **B) Referidos a las normas sobre informe**

En principio, el auditor debe respetar las normas para informe breve que establece la R.T.Nº7, en cuanto fueran aplicables a los informes de revisión limitada de estados contables de períodos intermedios.

Según Slosse y otros autores, la inclusión de un informe de auditor sobre una revisión limitada, brinda "conformidad limitada" aumentando la confiabilidad de los estados contables interinos.

El auditor otorga al usuario una conclusión que se basa en la ejecución de procedimientos de auditoría limitados.

El contenido del Informe sobre revisión limitada de estados contables de períodos intermedios sería el siguiente:

**Título.** Para permitir al usuario distinguir que el informe surge de una revisión limitada, el título debería ser "Informe de revisión limitada".

**Destinatario.** El informe debe ser dirigido a quien contrató los servicios del auditor, o a quien el contratante indicara.

**Identificación de los estados contables auditados.** El informe debe identificar con precisión y claridad lo siguiente:

- Cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe
- La denominación completa del ente a que pertenece
- Las fechas o períodos a que se refieren

En el caso de Informe de revisiones limitadas de estados contables de períodos intermedios, el estado de situación patrimonial examinado se refiere a una fecha dada (fecha final del período a que se realizaron los estados contables), el estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y el estado de variaciones del capital corriente se refieren a un período intermedio comprendido entre dos fechas. Si se presentara información comparativa, la R.T.Nº 8 establece que en el caso de estados contables correspondientes a períodos intermedios, la comparación se realiza con las cifras correspondientes al período equivalente del ejercicio inmediatamente precedente.

También debería incluirse en este párrafo la información adicional revisada de acuerdo a lo solicitado por los organismos de control.

**Alcance del trabajo.** Este párrafo es muy importante para limitar la responsabilidad del auditor, y se relaciona con las normas aplicadas en la revisión de los estados contables. En el caso de informe sobre revisiones limitadas la R.T.Nº7 expresamente establece que se debe dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo, por lo cual se debe aclarar al lector que la revisión realizada no tiene el alcance de una auditoría.

**Aclaraciones previas.** Acá se deben incluir aquellos conceptos explicativos que merecen ser conocidos por los lectores de los estados contables por su efecto sobre los mismos, y que no están expuestos en otra parte de dichos estados, para una mejor interpretación de la información.

**Conclusión del trabajo.** Este párrafo principal, debe indicar de acuerdo a lo que determina la R.T.Nº7 que no se emite una opinión de los estados contables en su conjunto, en razón de la limitación expuesta en el párrafo de alcance. Se debe indicar si el auditor no tiene observaciones que formular o de existir algunas señalar sus efectos en los estados contables. Esto último es para ayudar a los lectores del informe a extraer sus conclusiones. La afirmación que se presenta en el informe debe ser clara y no dar lugar a posibles malinterpretaciones.

**Interpretaciones especiales requeridas por disposiciones.** En este acápite se incluyen ciertas formalidades adicionales establecidas por disposiciones legales, o reglamentarias. En el caso del Informe de revisión limitada de estados contables de períodos intermedios, existen disposiciones vigentes emanadas de los organismos de control que exigen algunos requisitos adicionales a los determinados por las normas profesionales.

**Lugar y fecha.** El lugar es aquel donde el auditor firma su informe, y la fecha es aquella en la cual concluye la revisión limitada en la oficina del cliente (día, mes y año).

**Firma.** 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 de los Consejos Profesionales correspondientes.

## 2) Normas Internacionales

La Federación Internacional de Contadores emitió a través de su Comité Internacional de Normas Contables, el IAS Nº34 que se refiere a Normas sobre estados contables intermedios, y define los requerimientos mínimos que deben contener los estados contables intermedios aunque no especifica cuales son las empresas que deben emitir estados contables intermedios ni la frecuencia con la cual deben prepararse dichos estados. La norma aconseja a empresas públicas a emitir por lo menos estados contables semestrales dentro de los 60 días posteriores a la fecha de cierre del período.

El contenido mínimo de dichos estados es el siguiente:

- Estado patrimonial condensado (a la fecha del período y estados comparativos a la fecha de cierre del último ejercicio completo)
- Estado de resultados condensado, (acumulado a la fecha de cierre del período, comparativo con el mismo período del ejercicio inmediato anterior)
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos Condensado (acumulado a la fecha de cierre del período y comparativo con el mismo período del ejercicio inmediato anterior).
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto Condensado (a la fecha de cierre del período y comparativo con el mismo período del ejercicio inmediato anterior).
- Notas a los estados contables resumidas.

Debe entenderse como estados contables condensados a aquellos que presenten los mismos encabezados y subtotales que los estados contables anuales pero incluyan notas resumidas.

Las normas contables a aplicar deben ser las mismas aplicadas en el último ejercicio anual. De existir inusuales hechos o circunstancias, las mismas deben incluirse en las notas a los estados contables.

### **Normas legales de la Provincia de Mendoza referidas a informes de revisiones limitadas de estados contables correspondientes a periodos intermedios**

#### ***Dirección de Acción Cooperativa***

El artículo 113 de la Resolución N° 110/82 de la Dirección de Acción Cooperativa, establece que el informe de auditoría trimestral, deberá consignar los siguientes datos:

- a) Denominación, domicilio, número de matrícula del I.N.A.C., y número de registro de la Dirección de Acción Cooperativa de la Provincia de Mendoza,
- b) Periodo auditado,
- c) Descripción de la tarea de auditoría desarrollada en el periodo, con indicación concreta y circunstanciada de los resultados obtenidos,
- d) Opinión del auditor sobre la confiabilidad de los saldos del mayor general y eventuales objeciones sobre cada uno de los rubros; y
- e) Firma aclarada del auditor externo y número de la matrícula profesional correspondiente.

El artículo 115 expresa que los informes trimestrales se asentarán en el libro de Informes de Auditoría dentro de los 45 días corridos, a partir del vencimiento del trimestre auditado.

#### ***Bolsa de Comercio de Mendoza***

El Reglamento para la autorización, suspensión, retiro y cancelación de la cotización de títulos valores, establece en su artículo 67, que los estados contables trimestrales se deben acompañar entre otras cosas, con un informe de contador público resultante de la revisión limitada de los estados contables y la información adicional, que deben ser emitidos por un profesional designado por la asamblea de accionistas, pudiendo ser uno de los integrantes de la comisión fiscalizadora, o en el caso previsto por el artículo 283° de la Ley N°19550 de Sociedades Comerciales, puede ser el auditor contratado por el consejo de vigilancia.

El artículo 76 expresa que los informes de revisión limitada deben:

- 1) Abarcar los estados contables incluidos en el artículo 66 (estado de situación patrimonial, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto, estado de origen y aplicación de fondos, e información complementaria de los anteriores), la

- información adicional a las notas de los estados contables, y el informe de la comisión fiscalizadora o el del consejo de vigilancia, según corresponda.
- 2) Cumplir con las normas sobre informes de revisión limitada de estados contables e información adicional establecidos por el organismo de control oficial y profesional competente.
  - 3) Incluir manifestaciones del contador público acerca de si los estados contables examinados:
    - a) fueron preparados respetando las normas de la Ley N°19550 y las emitidas por la Comisión Nacional de Valores,
    - b) están asentados en el libro inventarios y balances,
    - c) surgen de registros contables que en sus aspectos formales han sido llevados de conformidad con las normas legales vigentes.

### **Dirección de Personas Jurídicas**

La Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de Mendoza, no posee normativa propia referida a los requisitos que deben cumplir los informes de auditoría de los estados contables de periodos intermedios, sino que aplica por los usos y costumbres la normativa de la Resolución N° 6/80 de la Inspección General de Justicia de la Capital Federal.

### **Resumen sobre el estudio Comparativo entre Contenido de un Informe breve y el Informe de Revisión limitada de estados contables de periodos intermedios**

A continuación se expone un cuadro comparativo de las diferencias existentes entre un Informe Breve y un Informe de Revisión limitada.

<b>REQUISITOS</b>	<b>INFORME BREVE</b>	<b>INFORME REV.LTDA.</b>
<b>Título</b>	Informe del auditor	Informe de Revisión limitada
<b>Destinatario</b>	Persona que contrató los servicios del auditor, o receptor del informe.	Idem Informe Breve
<b>Identificación de estados auditados</b>	Identificar cada uno de los estados contables, fecha, y denominación del ente.	Identificar los estados contables de periodos intermedios, y demás documentación revisada.
<b>Alcance</b>	Examen de acuerdo a normas de auditoría vigentes.	Limitación al alcance, respecto de los procedimientos aplicados.
<b>Aclaraciones Previas</b>	Información para interpretar mejor la información. Notas.	Idem. Se puede hacer mención a normas impuestas por organismos de control.
<b>Conclusión</b>	La opinión puede ser favorable, desfavorable o abstención de opinión.	No existe opinión sobre los estados contables en su conjunto.
<b>Información especial requerida por leyes, o disposiciones de organismos de control</b>	En este apartado se informan todos los requerimientos dispuestos por leyes, decretos o resoluciones.	Para este tipo de informe, existen varias normas de organismos por las cuales se debe incluir mayor información adicional que para el

		informe breve.
<b>Lugar y fecha</b>	El lugar es donde auditor firma su informe. La fecha de emisión es aquella en que concluye trabajo de auditoría en el ente.	Idem Informe breve.
<b>Firma</b>	El informe debe llevar la firma del auditor, nombre y apellido, matrícula y título.	Idem Informe breve.

### **Modelos de informe sobre Informes sobre revisiones limitadas de estados contables de periodos intermedios**

Pueden consultarse distintos modelos de informes sobre revisiones limitadas en:

- En el anexo IV del Memorando de Secretaría Técnica N°A-27 de la FACPCE.
- En el Informe N°26 sobre "Informes y Certificaciones" de la Comisión de estudios de Auditoría del C.P.C.E. de Capital Federal.
- En distintos autores que desarrollan temas de auditoría, como Slosse, Fowler Newton, etc.

## **CAPITULO III: INFORMES DEL CONTADOR REFERIDOS A LAS MANIFESTACIONES DE BIENES Y CERTIFICACIONES DE INGRESOS**

### **Consideraciones generales**

El análisis del presente capítulo se centralizará en las Certificaciones e Informes especiales.

Según el Informe N° 9 del área de auditoría del CECYT, sobre Certificaciones e Informes especiales del auditor, existen distintos tipos de requerimientos:

- 1) 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.
- 2) Requerimientos que pueden dar lugar a la emisión de un informe por cuanto el profesional se encuentra en condiciones de emitir una opinión.
- 3) 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".<sup>3</sup>

<sup>3</sup> INFORME N°9 CECYT. Área de Auditoría. "Certificaciones e Informes especiales del auditor". Pág.9

Algunas entidades exigen a las personas físicas, un detalle de sus patrimonio o de sus ingresos certificados por contador público, a los efectos de otorgar distintos créditos. En estos casos el profesional podría:

- a) aplicar procedimientos para determinar si los detalles de ingresos, activos y pasivos examinados surgen de documentación respaldatoria, y si la valuación de los activos y pasivos concuerda con la información de las notas bajo su examen,
- b) no puede satisfacerse de que existan otros activos y pasivos u otros ingresos además de los declarados por el comitente.

En la Argentina algunos de los entes que requieren la emisión de certificaciones o informes especiales, demuestran confianza en el trabajo desarrollado por los contadores públicos, por lo cual se debe tomar el máximo cuidado profesional en la ejecución del trabajo y en la preparación de dichos informes.

Cabe aclarar que en general las entidades financieras, y otros organismos de control, o instituciones, no conocen las diferencias que existen entre las tareas desarrolladas por el profesional al realizar una certificación o un informe especial, por lo cual es importante distinguir las conclusiones que se pueden extraer de una opinión, juicio o dictamen profesional, de las restricciones que implica la mera comprobación de hechos o circunstancias determinadas.

### **Características de las Certificaciones**

Para emitir una certificación, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que incluya la misma. Esta certificación se aplica a ciertas situaciones 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, representen la emisión de un juicio técnico acerca de los que se certifica.

La responsabilidad profesional se limita a que la información concuerde con las registraciones contables y/o documentación respaldatoria.

### **PROFESIONALES QUE EMITEN UNA CERTIFICACION**

Las certificaciones contables comprenden tareas donde para su realización se requieren conocimientos propios del profesional en ciencias económicas.

De acuerdo a las disposiciones legales y profesionales, las certificaciones contables o de constataciones sobre hechos de índole económica o administrativa corresponden al ámbito de actuación del contador público, porque requieren de conocimientos propios de su especialidad.

Además, por las materias de que se trata y por los conocimientos requeridos, no existe otro profesional que pueda suplantarle con ventaja.

## CONTENIDO DE LA CERTIFICACION

De acuerdo a la R.T.Nº7 , la certificación debería contener:

- a) Título, que debería ser Certificación con el aditamento que corresponda.
- b) Destinatario
- c) Detalle de lo que se certifica
- d) Alcance de la tarea realizada
- e) Aseveración o manifestación del contador público
- f) Lugar y fecha de emisión
- g) Firma del contador público

## ETAPAS PARA EMITIR UNA CERTIFICACION

Los pasos para emitir una certificación pueden ser:

- 1) Identificación de las afirmaciones que se pretenden certificar
- 2) Reunión de elementos de juicio válidos y suficientes que permitan la emisión de la certificación, a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría que sean adecuados de acuerdo a las circunstancias. Entre los procedimientos aplicables podemos mencionar los siguientes:
  - a) Inspecciones oculares
  - b) Obtención de confirmaciones directas de terceros
  - c) Cotejo de información con los registros contables
  - d) Examen de documentación respaldatoria
  - e) Realizar comprobaciones matemáticas
  - f) Revisión de la correlación entre registros y entre estos y la correspondiente documentación respaldatoria.

Para el caso de las certificaciones, se debe tener en cuenta que de acuerdo a la certeza que se requiere, la seguridad se deberá lograr a través del conocimiento de todas las operaciones, partidas, registraciones, documentación y otros elementos.

- 3) Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos.
- 4) Emisión de la certificación.

## PAPELES DE TRABAJO

De acuerdo a lo establecido por la R.T.Nº7, los papeles de trabajo deben contener también en las certificaciones, la descripción de la tarea realizada, los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, y las conclusiones a las que se arribó.

Además los papeles de trabajo deben ser conservados por el auditor por el plazo que fijen las normas legales o por seis años, el que fuera mayor.

Las certificaciones no deberían emitirse en los formularios que proveen los comitentes, debido a que los formularios estándar suelen reducir la tarea profesional, y

limitarse solamente a requerir la firma del contador. Además en los formularios no siempre se puede exponer la tarea realizada y el alcance de la misma, y por el uso de los mismos no se jerarquiza el trabajo profesional.

### **Características de los informes especiales**

Para respaldar el informe relativo a las investigaciones especiales o informes especiales, el contador público debe desarrollar su tarea con el fin de obtener elementos de juicio válidos y suficientes, siguiendo los pasos que la R.T.Nº7 detalla en su apartado III.B.2, en la medida que fueran aplicables, y tomando en consideración las finalidades particulares que se están investigando.

Cada profesional efectuará todas las tareas que considera necesarias para avalar su dictamen, ya que el profesional emite una opinión o juicio técnico. El alcance de la revisión es de acuerdo a las normas de auditoría vigentes, en la medida que las mismas sean aplicables.

El contador examina la información, y expone si la misma cumple razonablemente con los objetivos de existencia, pertenencia e integridad, en sus aspectos significativos, y en función de las finalidades específicas para las cuales se exigen estos informes.

Jorge Voss y Otros exponen que la valuación y exposición de la información revisada, puede no coincidir con normas contables profesionales, y entonces se debe aclarar en el informe el criterio seguido, si fuera necesario.<sup>4</sup>

### **Manifestaciones de bienes**

El Informe Nº9 del área de auditoría del CECYT, sobre Certificaciones e Informes especiales del auditor, expresa entre las situaciones que pueden ser certificadas, las manifestaciones de bienes, entendiéndose como tales a las manifestaciones de bienes y deudas.

Aunque las manifestaciones de bienes y deudas no surjan de un sistema de información contable llevado regularmente, igual pueden existir registros que brinden datos sobre el patrimonio.

Se pueden presentar distintas situaciones, a saber:

- 1) Que la persona que contrata al profesional sólo necesite que éste emita una certificación sobre determinados bienes y deudas que él declara, y entonces el contador debería realizar las tareas correspondientes a una CERTIFICACION. En esta situación se podría certificar que los activos y pasivos existen, son de propiedad y

---

<sup>4</sup> VOSS, Jorge y OTROS. VIII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. 1992.

- están valuados de acuerdo a los criterios expuestos en notas, según surge de determinada documentación que se ha examinado.
- 2) Que la persona que contrata al profesional, solicite dar a la declaración de bienes y deudas el carácter de única que puede formular el comitente, y por lo tanto estaríamos ante un estado de situación patrimonial, a pesar de que se le denomine Manifestación de bienes. En este caso el profesional debería emitir un INFORME ESPECIAL, ya que es probable que los terceros pretendan conocer el patrimonio de un individuo y su solvencia. Este enfoque generalmente no es posible aplicar, a pesar de que el auditor pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir una opinión sobre la manifestación de bienes y deudas, porque la opinión no es sobre la manifestación de bienes y deudas en su conjunto, ya que no cumple con el objetivo de verificar la "integridad" de los activos y pasivos expuestos. Se trataría de una opinión parcial sobre otros aspectos de la información que se hace conocer mediante la manifestación de bienes.

Si se espera que el profesional certifique que "esa" es la manifestación de bienes y deudas de una determinada persona, se estaría solicitando 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, y d) que están bien valuados y expuestos; y con respecto a los **PASIVOS**, que las obligaciones hacia terceros declaradas, a) existen, b) el sujeto pasivo es el declarante, c) no existen otros pasivos no declarados, y d) están correctamente valuados y expuestos. Esta certificación, excedería el ámbito de las comprobaciones especiales y situaciones de hecho, y sería un trabajo de auditoría referido al estado de situación patrimonial. Por esto, si el objetivo del trabajo es 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. En este caso se podría emitir un informe especial, y en algunos casos un informe del auditor.

### **Certificaciones de Ingresos**

Cuando el comitente solicita una certificación de sus ingresos para presentar ante distintas instituciones, el contador debería requerir que el mismo le dirija una nota solicitándole que certifique que los ingresos indicados en dicha nota son reales. En este caso el profesional estaría en condiciones de emitir una certificación sobre la realidad de la información declarada por el comitente, en base a la disponibilidad de documentación respaldatoria válida y suficiente.

El profesional puede constatar la existencia de determinados ingresos a través de la documentación respaldatoria, pero no puede afirmar que no existan otros ingresos además de los declarados por el comitente. Sólo puede corroborar el acaecimiento real de los ingresos del período, pero no puede opinar sobre la inexistencia de otros ingresos.

En esta certificación se asegura, que tal como se expone la información, la misma concuerda con los elementos tenidos en cuenta, sin emitir una opinión o juicio alguno.

## **CAPITULO IV: NORMAS PROFESIONALES DE LA PROVINCIA DE MENDOZA REFERIDAS A LA MANIFESTACION DE BIENES Y A LA CERTIFICACION DE INGRESOS**

### **MANIFESTACIONES DE BIENES**

#### **Antecedentes**

Las resoluciones Nº 794/86 y 824/87 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Mendoza, establecían los requisitos que debían contener las Manifestaciones de Bienes. La resolución Nº 794/86 determinaba los requisitos mínimos que debían contener las Manifestaciones de bienes, y la resolución Nº 824/87, los adecuó a las necesidades de información requeridas por instituciones bancarias en sus formularios, por las contradicciones que producía la puesta en práctica de la resolución Nº794/86.

El contenido mínimo de las manifestaciones de bienes que requerían las instituciones antes mencionadas, era prácticamente igual al vigente en la actualidad.

Con la sanción de la resolución Nº875/88 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza por la que se adopta las resoluciones técnicas Nº8 y 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y se deroga la R.T.Nº1, y considerando que la resolución Nº794/86 modificada por la resolución Nº824/87 dispone que la confección de las manifestaciones de bienes o estados patrimoniales debe ajustarse a los lineamientos de la R.T.Nº1 de la F.A.C.P.C.E., el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, resuelve dictar la **RESOLUCION Nº 876/88** por la cual se derogan las resoluciones 794/86 y 824/87.

La resolución Nº876/88 unifica los aspectos relativos a la exposición de la información contable, ajustando el contenido de las manifestaciones de bienes a las normas técnicas aprobadas por la resolución Nº876/88.

La resolución Nº876/88 sufre modificaciones con la sanción de la **RESOLUCION Nº 1064/93** ya que ésta modifica el artículo 2, apartado C.3 de la anterior resolución referido a los criterios de valuación. Esta modificación se efectúa debido a que la Resolución Nº876/88 establecía como criterios de valuación a aplicar para la confección de las Manifestaciones de Bienes, los que surgían de la Resolución Técnica Nº6 de la F.A.C.P.C.E., adoptada por el C.P.C.E. de Mza por resolución Nº630/84 del mis-

mo Consejo, y con la adopción de la R.T.Nº10 de la F.A.C.P.C.E. mediante resolución Nº1030/92 del C.P.C.E. de Mza., se deroga el Anexo A de la R.T.Nº6 que establecía los criterios de valuación que se debían aplicar para la confección de estados contables. En consecuencia, se hizo necesario modificar los aspectos relativos a la valuación aplicables en la confección de las manifestaciones de bienes, por medio de la resolución Nº1064/93.

Es importante destacar que el C.P.C.E. de Mza propuso un modelo inicial de informe profesional que surgía de la Resolución Nº876/88, el cual luego fue modificado por el actual modelo sugerido por éste. El modelo inicial titulaba al informe del auditor, "Informe del Contador", en lugar de "Certificación Profesional", como el actual. La diferencia fundamental de estos dos modelos se encontraba en el párrafo correspondiente a la opinión, ya que en el modelo inicial se opinaba sobre la "razonabilidad de la situación patrimonial, reflejada en la manifestación de bienes", en cambio en el modelo actual se expresa que la manifestación de bienes concuerda con la situación del comitente.

Comparando estos dos modelos puede deducirse que la intención del C.P.C.E. de Mza en un principio era la de proponer a los profesionales la emisión de un Informe Especial sobre las manifestaciones de bienes, considerando a éstas un estado de situación patrimonial a una fecha determinada, y donde el profesional sí podría emitir un juicio técnico acerca de ésta, opinando sobre la razonabilidad del estado de situación patrimonial.

El C.P.C.E. de la provincia de Córdoba adoptó para su jurisdicción, por Resolución Nº19/86, un modelo de Informe de Revisión limitada sobre las manifestaciones de bienes, en donde se menciona que no se está en condiciones de opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en la manifestación de bienes, especialmente en lo referido a si se han incluido todos los activos y pasivos correspondientes. Sólo se podría manifestar en base a la revisión limitada realizada, una opinión sobre la existencia, propiedad y valuación de los activos y pasivos informados.

### **Requisitos de las manifestaciones de bienes**

La resolución Nº876/88 modificada por la resolución Nº1064/93 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, constituye la normativa vigente que contiene los requisitos de las Manifestaciones de Bienes. Estos requisitos son:

- a) Títulos
- b) Titular
  - 1- Nombre y apellido de la persona física y/o denominación de la persona de existencia ideal sobre la que se informa.
  - 2- Domicilio
  - 3- Documento de identidad: tipo de documento, número y ente emisor. Si se trata de un profesional, consignar título habilitante y número de matrícula y/o regis-

tro. Si se trata de una persona de existencia ideal consignar si se encuentra o no inscripta como tal y en su caso, dichos datos.

- 4- Actividad desarrollada
- c) Forma y alcance del trabajo:
  - 1- Fecha a la cual se realiza el estado patrimonial y período que comprende el estado de resultados.
  - 2- Confección bajo los lineamientos de las Resoluciones Técnicas N°8 y 9 de la F.A.C.P.C.E. (Resolución 875/88 del C.P.C.E. de Mendoza).
  - 3- Criterios de valuación en base a los lineamientos de la resolución N°1030/92 del Consejo de Mendoza.
  - 4- Datos de inscripción de los bienes registrables, titularidad, gravámenes y/o limitaciones al dominio.
- d) Contenido del informe profesional:
  - 1- Clase de documentación analizada
  - 2- Registros cotejados
  - 3- Criterios de valuación utilizados
  - 4- Tareas realizadas con referencia a los bienes registrables
  - 5- Cumplimiento artículo 10 Ley 17.250
  - 6- Otros procedimientos aplicados
- e) La certificación del profesional debe emitirse por separado y de ser factible con membrete del profesional
- f) Lugar y fecha de emisión
- g) Firma autógrafa y sello del profesional
- h) Intervención del Consejo Profesional

### **Observaciones referidas al modelo de Informe profesional de Manifestaciones de Bienes que propone el Consejo Profesional de Ciencias Económicas**

En función de los requisitos para informes establecidos por la R.T.N°7 de la F.A.C.P.C.E, adoptada por el C.P.C.E. de Mza. mediante Resolución N°812/87, surgen algunas observaciones que formular al modelo que propone este Consejo. En Anexo I de este trabajo se expone el Modelo de Manifestación de Bienes y de Certificación Profesional que propone el C.P.C.E. de Mza.

Las observaciones son las siguientes:

- 1) El título de la certificación debería contener el aditamento que haga referencia a la información que se certifica. Para este tipo de certificaciones el título sería "Certificación de Manifestación de Bienes", y no el de Certificación Profesional como menciona el modelo del C.P.C.E. de Mza.
- 2) Se debería expresar el destinatario de la Certificación, que es la persona que contrató los servicios del contador público, o a quien éste indicara. La resolución N° 876/88 sólo menciona al titular de la Manifestación de Bienes, pero en el modelo sólo se expone como primer párrafo el titular al cual pertenece la información que se certifica, conjuntamente con el detalle de lo que se está certificando.
- 3) La Resolución N°876/88 establece en su artículo 2° los requisitos que deben contener las manifestaciones de bienes o estados patrimoniales, que sean suscriptos

por matriculados del Consejo y que impliquen la realización de una tarea profesional y la "emisión del juicio técnico consecuente", siendo que de acuerdo a la R.T.Nº7 en las certificaciones el contador público realiza manifestaciones que no constituyen emisión de juicio técnico acerca de lo que se está certificando.

- 4) En el párrafo de aseveración que efectúa el contador público, no se explicita que se certifican sólo las partidas que componen el detalle de bienes y deudas que fue realizado por el comitente a una fecha determinada, y que se adjunta y firma por el contador a efectos de su identificación, y que las mismas concuerdan con los elementos de juicio detallados en el párrafo de alcance. Esta mención debería realizarla el profesional para limitar su responsabilidad.
- 5) Conjuntamente con la Manifestación de Bienes, debería incluirse la nota del comitente dirigida al profesional, solicitando que se certifique el detalle de bienes y deudas a una fecha determinar, quedando reflejado que este detalle a certificar ha sido suministrado por el comitente.

## CERTIFICACIONES DE INGRESOS

### **Antecedentes**

La Resolución Nº795/86 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, establecía que las certificaciones de ingreso que implicaran la emisión de un juicio técnico, cualquiera fuera su finalidad o destinatario, suscripta por los matriculados en el Consejo, debían contener una serie de requisitos mínimos entre los cuales se mencionaba el título, el titular, la documentación de identidad del emisor, los ingresos, el alcance del trabajo, lugar y fecha de emisión y firma autógrafa y sello profesional.

Esta Resolución fue derogada por el artículo 4º de la **Resolución Nº1057/93**, la cual constituye en la actualidad la normativa vigente referida a la certificación de ingresos. En ésta última se elimina la conceptualización que se realizaba de las certificaciones de ingresos como informes con emisión de juicio técnico.

### **Requisitos de las Certificaciones de ingresos**

El artículo 1º de la Resolución Nº1057/93, expresa que las certificaciones de ingreso, cualquiera sea su finalidad o destinatario, deberán contener los siguientes requisitos:

- a) Una Manifestación del titular cuyos ingresos se certifican, la cual deberá incluir:
  - a1) Datos personales: apellido y nombre, tipo y número de documento de identidad, domicilio real y comercial o profesional, número de matrícula profesional, si correspondiere.
  - a2) La cantidad en letras y números de los ingresos expresados en moneda de curso legal, el período al cual corresponden y la especificación de si son brutos o netos.
  - a3) La actividad de la cual provienen, en caso de que se desarrollen varias actividades, informar los importes correspondientes a cada una de ellas.

- a4) El detalle de la documentación respaldatoria de la que resultan dichos ingresos.
  - a5) El lugar y fecha de emisión y la firma autógrafa del titular con su correspondiente aclaración.
- c) El informe efectuado por el profesional donde se certifican los valores expuestos y se detalla el alcance del trabajo efectuado; con la mención del lugar y fecha de emisión, y la correspondiente firma autógrafa y sello del profesional.**

Como anexo a esta resolución se adjunta un modelo sugerido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, de la manifestación de ingresos que debería realizar el titular de los ingresos, y la certificación profesional que efectuaría el contador certificante. Este modelo se adjunta en Anexo II, del presente trabajo.

### **Observaciones referidas al modelo de Certificación profesional que se incluye en el Anexo de la Resolución N° 1057/93 sobre certificaciones de ingresos**

Las observaciones sobre el Informe de certificaciones de ingreso, en función de lo establecido en la R.T.N°7 de la F.A.C.P.C.E. son las siguientes:

- 1) El título de la Certificación debería contener el aditamento que haga referencia a la información que se certifica. En este caso el título debería ser "Certificación de Ingresos", y no el de "Certificación Profesional".
- 2) Tendría que existir el destinatario de la Certificación, que es la persona a quien se dirige la misma.
- 3) No se incluye un párrafo con la información que se está certificando y la fecha a la cual se refiere, a pesar de hacer referencia de que los ingresos certificados se encuentran indicados precedentemente.
- 4) Tendría que existir una mención expresa de que los ingresos que se certifican han sido suministrados por el comitente. Debería incluirse junto a la Manifestación de Ingresos, y la certificación de los mismos, la nota del comitente dirigida al contador público, solicitando la certificación del detalle de ingresos que éste manifiesta.
- 5) El párrafo con el detalle de los procedimientos realizados debería ser independiente del párrafo donde se expone la certificación propiamente dicha.

## **PROPUESTAS ALTERNATIVAS DE INFORMES PROFESIONALES**

### **1) Informe sobre Manifestaciones de Bienes y Deudas**

De acuerdo a lo analizado en los apartados correspondientes, y tomando en consideración los modelos de informe que propone el C.P.C.E. de Mza, en el Anexo III y IV se exponen dos tipos de informes profesionales que podrían acompañar a las Manifestaciones de Bienes. Los mismos han sido elaborados en función de las dos situaciones que se pueden presentar de acuerdo a lo que establece el Informe N°9 del Area de auditoría del CECYT, sobre Certificaciones e Informes especiales, y considerando la resolución N°19/86 del C.P.C.E. de Córdoba de Informe sobre el Estado de

Situación Patrimonial (que no surge de registros contables). Esta última normativa se ha considerado, debido a que si la intención del profesional es emitir un juicio técnico acerca de la situación patrimonial del comitente, es muy difícil poder opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en la manifestación de bienes, en cambio si es factible la manifestación en base a la revisión limitada realizada, opinando sobre existencia, propiedad y valuación de los activos y pasivos informados.

## 2) Informe sobre Certificación de Ingresos

En función de lo comentado para las certificaciones de ingresos, y de acuerdo a las observaciones efectuadas, se expone en Anexo V una propuesta de Certificación de Ingresos, conforme a los lineamientos establecidos por la R.T.Nº7.

### ANEXO I

#### MODELO DE MANIFESTACIÓN DE BIENES Y CERTIFICACIÓN PROFESIONAL QUE PROPONE ACTUALMENTE EL C.P.C.E. DE MZA.

##### MANIFESTACIÓN DE BIENES

Titular:

Documento:

CUIT Nº:

Domicilio:

Actividad:

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

Caja y Bancos (Nota 1)	XXX
------------------------	-----

Créditos por Ventas (Nota 2)	XXX
------------------------------	-----

Inversiones ( Nota 3)	XXX
-----------------------	-----

Otros Créditos ( Nota 4)	XXX
--------------------------	-----

Bienes de Cambio (Nota 5)	XXX
---------------------------	-----

Otros Activos (Nota 6)	XXX
------------------------	-----

TOTAL ACTIVO CORRIENTE	XXX
------------------------	-----

ACTIVO NO CORRIENTE

Créditos por Ventas (Nota 2)	XXX
------------------------------	-----

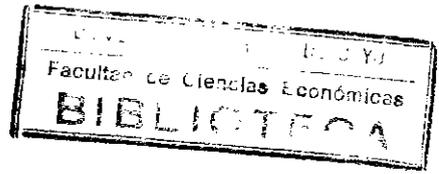
Inversiones( Nota 3)	XXX
----------------------	-----

Bienes de Uso (Nota 7)	XXX
------------------------	-----

Otros activos (Nota 6)	XXX
------------------------	-----

TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	XXX
---------------------------	-----

TOTAL ACTIVO	XXX
--------------	-----



**Continuación ANEXO I**

PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
Cuentas por Pagar (Nota 8)	XXX
Remuneraciones y Cargas Sociales (Nota 9)	XXX
Otros Pasivos (Nota 10)	XXX
	<hr/>
TOTAL PASIVO CORRIENTE	XXX
PASIVO NO CORRIENTE	
Otros Pasivos(Nota 10)	XXX
	<hr/>
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	XXX
	<hr/>
TOTAL PASIVO	XXX
	<hr/>
PATRIMONIO NETO	XXX
	<hr/>
TOTAL IGUAL ACTIVO	XXX

EL PATRIMONIO DE LA PRESENTE MANIFESTACIÓN DE BIENES ASCIENDE A LA SUMA DE PESOS-----

**Continuación ANEXO I**

**CERTIFICACIÓN PROFESIONAL**

En mi carácter de Contador Público Independiente certifico que la MANIFESTACIÓN DE BIENES al ... de ..... de....., pertenece a....., con LE/LC/DNI N° ....., domiciliado en ..... y cuya actividad es .....

Para la constatación del Activo y Pasivo se han seguido los siguientes procedimientos; de acuerdo a la documentación de respaldo puesta a mi disposición (-):

.....  
.....

Respecto de los bienes registrables se han efectuado las correspondientes verificaciones en los Registros respectivos, comprobando que no/si existen gravámenes y los bienes inmuebles no/si están inscriptos como bien de familia.

Para la determinación de los valores se tuvo en cuenta los siguientes criterios de valuación(-):

.....  
.....

Como resultado de la tarea cumplida, la presente Manifestación de Bienes concuerda con la situación patrimonial del Sr./Sra.....; siendo el Patrimonio Neto en Pesos.....

En cumplimiento de lo dispuesto por el Art. 10 de la Ley 17250, informo que no/si existe deuda con el ANSES: La deuda es de \$.....y a la fecha de la Manifestación de Bienes era/no era exigible.(En caso que exista deuda).

Mendoza,.....de.....de.....

.....  
Firma y sello

(-) Según Res. N° 876/88 y 1064/93 del CPCE de Mza.

(·) Según Res. N° 1030/92 del CPCE de Mza que adopta la Res. Técnica N° 10.

## ANEXO II

### MODELO DE MANIFESTACIÓN DE INGRESOS Y SU CERTIFICACIÓN DE ACUERDO A RESOLUCIÓN N° 1057/93 DEL C.P.C.E. DE MZA.

#### MANIFESTACION DE INGRESOS

.....con LE/LC/DNI N°....., con domicilio real en.....y comercial(o profesional) en.....

DECLARO: que he percibido ingresos (Brutos o Netos) mensuales promedio por los últimos seis meses de pesos.....(\$.....) Dichos ingresos provienen de mi actividad (o profesión) de .....; matrícula N°.....( en caso de ser profesional) y surgen de la documentación que se detalla a continuación:.....(facturas, registros de ventas, recibos de honorarios, etc).

A los efectos de ser presentada ante.....(indicar organismo, entidad, comercio, etc), se suscribe la presente en Mendoza, a los .....días del mes de.....de mil novecientos .....

.....  
Firma y aclaración

## CERTIFICACIÓN PROFESIONAL

Certifico que el Sr.....ha percibido como ingresos mensuales promedio por los últimos seis meses, los indicados precedentemente según surge de la documentación que he compulsado a este efecto, constituida por..... (facturas, registros de ventas, recibos de honorarios,etc).

Mendoza,.....de.....de.....

.....  
Firma y sello

### ANEXO III

#### MODELO ALTERNATIVO DE INFORME PROFESIONAL SOBRE MANIFESTACION DE BIENES

**PRIMERA SITUACIÓN: EL PROFESIONAL CERTIFICA UNA MANIFESTACIÓN DE BIENES Y DEUDAS DECLARADA POR EL COMITENTE.**

#### CERTIFICACIÓN DE MANIFESTACIÓN DE BIENES

**SR. XX ( Destinatario )**

En mi carácter de Contador Público independiente emito la presente certificación del detalle, firmado por mi con fines de identificación, de bienes y deudas al ..... de ..... de ..... , perteneciente a ....., con LE/LC/DNI N° ....., domiciliado en .....y cuya actividad es.....

He verificado la concordancia entre el detalle de bienes y deudas adjunto y los siguientes elementos de juicio como respaldo.(Aquí se deberían indicar para cada bien y deuda declarado por el comitente, los procedimientos aplicados para comprobar su existencia, propiedad y criterios de valuación utilizados).

CERTIFICO que las partidas que componen el detalle de bienes y deudas efectuado por el .....(comitente) al..... de.....de ....., adjunto y firmado por mí a efectos de su identificación, concuerdan con los elementos de juicio detallados en el párrafo anterior.

Mendoza,..... de .....de.....

.....  
Firma y sello del contador público.

NOTA: esta certificación debiera estar precedida de nota del comitente solicitando la certificación.

## ANEXO IV

### MODELO ALTERNATIVO DE INFORME PROFESIONAL SOBRE MANIFESTACION DE BIENES

#### SEGUNDA SITUACIÓN: EL PROFESIONAL EMITE UN INFORME DE REVISIÓN LIMITADA SOBRE LA MANIFESTACIÓN DE BIENES Y DEUDAS

##### INFORME DE REVISIÓN LIMITADA DE MANIFESTACION DE BIENES

SR. XX (Destinatario)

En mi carácter de Contador Público independiente, informo sobre la Revisión Limitada de la Manifestación de Bienes al.....de..... de....., perteneciente a ....., con LE/LC/DNI N°....., domiciliado en.....y cuya actividad es.....

He realizado el examen de la información contenida en la Manifestación de Bienes antes mencionada, de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, excepto en que no he podido aplicar procedimientos de auditoría destinados a verificar si se han incluido todos los activos y pasivos correspondientes. Esta situación se origina en el hecho de que la Manifestación de bienes no surge de un sistema de información contable llevado regularmente, sino de registros requeridos por la Dirección General Impositiva y otra documentación de respaldo.

En razón de lo indicado en el párrafo anterior no estoy en condiciones de opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en la Manifestación de Bienes al ..... de .....

de....., particularmente en lo que se refiere a si se han incluido todos los activos y pasivos correspondientes.

No obstante, en base a la revisión limitada que he efectuado puedo manifestar que las partidas que corresponden a la manifestación citada, existen, son de propiedad de....., y han sido valuadas de acuerdo con los criterios que se detallan en nota.....

Al.....de.....de....., la deuda devengada a favor del ANSES que surge de la documentación que me fuera proporcionada asciende a \$....., siendo exigible \$..... a esa fecha.

Mendoza.....de.....de.....

.....  
Firma y sello del contador público

## ANEXO V

### MODELO ALTERNATIVO DE CERTIFICACION DE INGRESOS

#### CERTIFICACION DE INGRESOS

SR. ZZ (Destinatario)

En mi carácter de Contador Público independiente emito la presente certificación del detalle, firmado por mi con fines de identificación, de los ingresos percibidos durante ....., perteneciente a....., con LE/LC/DNI N°....., domiciliado en.....y cuya actividad es .....

He constatado la concordancia entre los ingresos declarados en las hojas adjuntas, y los siguientes elementos respaldatorios. (Aquí se debería explicar la documentación o registros verificados para cada uno de los conceptos por los cuales percibe ingresos el comitente).

CERTIFICO que los ingresos correspondientes al mes de (o periodo al que correspondan los mismos) declarados por....., adjunto y firmado por mi a efectos de su identificación y que ascienden a pesos....., concuerdan con los elementos de juicio detallados en el párrafo anterior.

Mendoza, .....de.....de.....

.....  
Firma y sello del contador público

NOTA: esta certificación debiera estar precedida de nota del comitente solicitando la certificación.

#### CONCLUSIONES

La información otorga a la sociedad la posibilidad de aprovechar mejor los avances que se producen en todos los ámbitos. Por esta razón se han desarrollado distintos sistemas informativos para recolectar datos, entre los cuales encontramos los de índole económica. En este último ámbito, la existencia de un sistema de comunicación de datos económico- financiero homogéneo y comparable, permite que la información contable que se genera en el mismo cumpla con funciones tan importantes como las siguientes:

- Permite medir la gestión de los administradores,

- En la economía otorga un medio para valorizar el éxito en el uso de los recursos, los cuales siempre son escasos, en función de las necesidades de la sociedad.

En este contexto el contador público provee con su labor cierta información con la cual verifica la razonabilidad de la información auditada, explicitando los resultados de su trabajo, y además es el consultor que sirve de apoyo a los niveles jerárquicos del ente en la toma de decisiones. La explicitación del trabajo profesional que trata de incrementar la confianza en la información suministrada por el ente, a través de sus estados contables, se ve reflejada en la auditoría.

Para la sociedad el auditor ejerce una función a través de la cual expresa una opinión, como experto independiente, sobre el informe con datos económico-financieros que presenta un determinado ente.

El informe del auditor constituye una de las informaciones más importantes que acompañan a los estados contables, porque a través del mismo el profesional emite su opinión acerca de la razonabilidad de los estados presentados, los cuales son utilizados por los usuarios para la toma de decisiones.

Este informe, también cumple una función educativa, ya que muchos usuarios de los servicios profesionales y de información contable no poseen una comprensión adecuada de la naturaleza y características de las funciones del profesional.

En el desarrollo de este trabajo, se abordaron los temas referidos a estos informes del auditor, especialmente en lo referido a los Informes de Revisiones limitadas de estados contables de períodos intermedios, Informe de Manifestaciones de bienes e Informes sobre Certificaciones de Ingreso.

En cuanto a los Informes de Revisiones limitadas se efectuó una caracterización de los mismos, realizando un análisis comparativo de las diferencias existentes entre este tipo de informe, y el informe breve del auditor, el cual se resumió en un cuadro que consta en el capítulo N°2.

Con respecto a los informes de revisiones limitadas también se investigó la normativa vigente en el ámbito provincial, con referencia a los organismos de control.

Por otra parte, se analizaron las distintas fuentes de información referidas a los Informes sobre Manifestaciones de bienes y deudas, y las Certificaciones de Ingreso. Estos tipos de informes, constituyen uno de los trabajos más solicitados a los contadores públicos, ya que diversos organismos requieren la emisión de certificaciones o informes especiales.

Es fundamental distinguir los alcances y conclusiones que se pueden extraer de estos informes, dependiendo las mismas de las distintas tareas que puede realizar el auditor. Estas diferencias fueron estudiadas conforme a la normativa vigente de la

Provincia de Mendoza, a través de las resoluciones del Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

La emisión de certificaciones o informes especiales referidos a las manifestaciones de bienes, depende fundamentalmente de la intención del comitente respecto a la labor profesional que solicita, y de los procedimientos que pueda aplicar el contador.

Con respecto a las certificaciones de ingresos, el modelo que propone el Consejo, no contiene los requisitos establecidos por la R.T.Nº7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, por lo cual se sugirió un modelo que se adecue a dicha normativa.

Como conclusión del análisis realizado, se expusieron diversos anexos con los modelos que sugiere actualmente el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza para los Informes de Manifestación de bienes e Informes de Certificación de Ingresos, y con las propuestas alternativas de los informes que se podrían emitir, considerando los alcances que implica la confección de los mismos.

Finalmente, quiero resaltar que se han expuesto en el presente trabajo, algunos aspectos de la temática investigada, lo cual no significa haber agotado las posibilidades de desarrollo de la misma. Esto es importante de destacar, porque considero que los docentes como mediadores que somos del aprendizaje, debemos poseer la capacidad de perfeccionamiento y actualización constante en nuestra labor educativa. Para ello necesariamente los educadores deben nutrirse de la investigación continua, y de la generación de nuevas ideas.

## INDICE BIBLIOGRAFICO

- COMISION DE ESTUDIOS DE AUDITORIA. C.P.C.E. CAPITAL FEDERAL. "Informe Nº26: Informe y Certificaciones".
- FOWLER NEWTON, E. "Auditoría aplicada Tomo I y II".
- FOWLER NEWTON, E. "Cuestiones Fundamentales de Auditoría".
- FOWLER NEWTON, E. "Normas Contables Argentinas". Edición 1997.
- IAS Nº34- Comité Internacional de normas contables. "Normas sobre estados contables intermedios".
- INFORME Nº 9. AREA DE AUDITORIA. "Certificaciones e Informes Especiales del auditor".
- MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA Nº A- 27. FACPCE.
- MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA NºA- 34. FACPCE
- RESOLUCION Nº 19/86. C.P.C.E. de Córdoba.
- RESOLUCION Nº 110/82. Dirección de Acción Cooperativa.
- RESOLUCION Nº 876/88. C.P.C.E. de Mendoza.
- RESOLUCION Nº 1057/93. C.P.C.E. de Mendoza.
- RESOLUCION Nº 1064/93. C.P.C.E. de Mendoza
- RESOLUCION TECNICA Nº 7 F.A.C.P.C.E.
- SLOSSE Y OTROS. "Auditoría un nuevo enfoque empresarial".
- VOSS, Jorge y Otros. VIII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. 1992.