

ENSAYO

PRINCIPALES MODIFICACIONES A LAS NORMAS DE AUDITORÍA Y OTROS ENCARGOS (SEGUNDA PARTE)

MAIN AMENDMENTS TO AUDITING STANDARDS AND OTHER ENGAGEMENTS (PART TWO)



Guillermo G.

Español

Universidad Nacional de Rosario

✉ guillermo.espanol@ecge.com.ar

PALABRAS CLAVE

Auditoría, Normas, RT 37, RT 53

KEYWORDS

Audit, Standards, TR 37, TR 53

RESUMEN

En la primera parte explicábamos que, debido a su extensión, fue necesario dividir el presente trabajo en dos partes. En esta entrega vamos a tratar los cambios a las normas sobre el proceso de auditoría de estados contables de propósitos generales y los introducidos a las normas sobre el resto de los encargos contenidos en la RT.

ABSTRACT

In the first part we explained that, due to the length of this work, it was necessary to divide this paper into two parts. In this part we will discuss the changes made to the standards on the process of auditing general purpose financial statements and those introduced to the standards on the other engagements contained in the TR.

**PRINCIPALES MODIFICACIONES A LAS
NORMAS DE AUDITORÍA Y OTROS
ENCARGOS (SEGUNDA PARTE)**

AUTOR:
Guillermo G. Español

RECIBIDO:
1 de marzo, 2023
APROBADO:
15 de marzo, 2023

AUDITAR
PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA

DOI: <https://doi.org/10.24215/27188647e021>
CÓDIGO JEL: M42
ISSN: 2718-8647
<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>

ENTIDAD EDITORA:
Instituto de Investigaciones y Estudios
Contables, Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad Nacional de La Plata



CAMBIOS INTRODUCIDOS AL PROCESO DE AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES DE PROPÓSITOS GENERALES

El conocimiento del ente y el uso de organizaciones de servicio

Una organización de servicio es una organización externa que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información contable de dichas entidades usuarias (Resolución Técnica N°53 [RT 53], Glosario). Ejemplo: teneduría de libros, la función de cumplir con los impuestos, redes de cajeros automáticos y servicios de *home banking* (Banelco, Link o Interbanking) respecto de los bancos, etc.

Muchas de las transacciones que registra una organización usuaria (por ejemplo, un banco) no provienen de su estructura organizativa sino de la información que le brinda la organización de servicios (por ejemplo, la red Banelco) como ser depósitos, extracciones, transferencias.

La RT 53 incluye el conocimiento de organizaciones de esta naturaleza dentro del primer paso del proceso de auditoría, en el momento en el cual el auditor debe “obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades” (RT 53, Sección III.A.i.3.1). Adicionalmente, vuelve sobre el tema en el momento de referirse al conocimiento del control interno y al hacer extensivo ese conocimiento al “control interno en relación con dicha organización de servicios relevante para la auditoría” (RT 53, Sección III.A.i.3.5). La RT 37 trataba el tema muy someramente (Resolución Técnica N°37 [RT 37], Sección III.A.i.3.5.1).

PROCEDIMIENTOS DE IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RIESGOS

La valoración del riesgo es la evaluación de la posibilidad de que existan incorrecciones significativas, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, a partir de los procedimien-

tos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno.

En la RT 37 se insinúa el tratamiento del tema dejando margen para discutir si se adopta o no el enfoque de riesgos que, sin duda, tienen, por ejemplo, las NIA.

En cambio, la RT 53 despeja ese tipo de duda, adoptando claramente el enfoque de riesgo y enumerando precisamente los procedimientos aplicables (RT 53, Sección III.A.i.3.4):

- Indagaciones
- Procedimientos analíticos.
- Observación e inspección.

Indagación

La norma se esmera en una descripción detallada del primero de los procedimientos, no así respecto de los dos últimos: Indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad que, a juicio del contador, puedan disponer de información que facilite la identificación de los riesgos de incorrección significativa y en particular sobre:

- la valoración que ha realizado de los riesgos de que puedan existir incorrecciones significativas en los estados contables, sobre el proceso que ha seguido para identificar y dar respuesta a dichos riesgos y en su caso, sobre las comunicaciones a los empleados relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético;
- si tienen conocimiento o existen indicios de algún hecho intencionado que afecte la entidad y, en su caso, las acciones emprendidas. (RT 53, Sección III.A.i.3.4.1)
- Es importante destacar que “indagar” no es sinónimo de “preguntar”. De acuerdo con la Real Academia Española, indagar es “intentar averiguar algo discurriendo o con preguntas” (Real Academia Española, s.f., definición 1). Preguntas bien dirigidas y evaluación crítica de la respuesta se transforman en la posibilidad de averiguar algo, por lo tanto, en indagación.

Procedimientos analíticos

En virtud de que la norma no los define, podemos recurrir a las NIA para profundizar sobre procedimientos analíticos, y observación e inspección.

El término procedimientos analíticos significa evaluaciones





de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. [IFAC – IAASB. (2018). NIA 520, Sección 4]

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:

- La información comparable de periodos anteriores.
- Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
- La información sectorial similar, tal como una comparación del (sic) ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector. [IFAC – IAASB. (2018). NIA 520, Sección A.1]

Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:

- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
- Entre información financiera e información no financiera relevante, como costos salariales y número de empleados. [IFAC – IAASB. (2018). NIA 520, Sección A.2]

Observación e inspección

De acuerdo con la NIA 315, [IFAC – IAASB. (2018)]

La observación y la inspección pueden dar soporte a las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como por ejemplo informes de gestión trimestrales y estados financieros inter-

medios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como por ejemplo actas de las reuniones del órgano de administración).

- Los locales e instalaciones industriales de la entidad. [IFAC – IAASB (2018). NIA 315, Sección A.18]

CONOCIMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. EVALUACIÓN DEL DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN

La RT 53 incluye una mejor descripción del proceso de obtención de seguridad de control, ya que detalla las diferentes etapas del proceso. Allí se expresa que el desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- Relevar el control interno pertinente a su examen, incluyendo los aspectos relacionados con la tecnología de la información.
- Evaluar el diseño de dichos controles.
- Determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad. (RT 53, Sección III.A.i.3.5)

En el Gráfico 1 podemos resumir apropiadamente este proceso

Gráfico N° 1 - Evaluación del diseño e implementación de un control



Fuente: IFAC – IAASB. (2017).



Adicionalmente, la RT 53 agrega la posibilidad de probar controles en forma rotativa. Establece:

Si el contador tiene previsto utilizar elementos de juicio obtenidos en períodos anteriores determinará mediante la aplicación de los procedimientos citados si siguen siendo relevantes. Si no se han producido cambios, podrá realizar pruebas en forma total o rotativa, con el fin de comprobar la eficacia operativa de los controles en los que tenga previsto confiar. El período de prueba dependerá de su juicio profesional de acuerdo con las circunstancias. (RT 53, Sección III.A.i.3.8.1)

Por ejemplo, si el contador decide depositar confianza en los controles relativos a las áreas cuentas por cobrar y cobranzas, cuentas por pagar y pagos y remuneraciones y cargas sociales, podría probarlos en forma rotativa bajo el esquema detallado en la Tabla 1.

Tabla 1 - Plan de rotación para pruebas de controles

| Año | Área sobre la que se aplican pruebas de controles | Áreas sobre las que se obtiene seguridad de control |
|--------------------------|---|---|
| 1 (primera auditoría) | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas cuentas por pagar y pagos remuneraciones y cargas sociales | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas cuentas por pagar y pagos remuneraciones y cargas sociales |
| 2 | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas cuentas por pagar y pagos remuneraciones y cargas sociales |
| 3 | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por pagar y pagos | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas cuentas por pagar y pagos remuneraciones y cargas sociales |
| 4 | <ul style="list-style-type: none"> remuneraciones y cargas sociales | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas cuentas por pagar y pagos remuneraciones y cargas sociales |
| 5 | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas (repite el ciclo de la segunda auditoría) | <ul style="list-style-type: none"> cuentas por cobrar y cobranzas cuentas por pagar y pagos remuneraciones y cargas sociales |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53 y IFAC – IAASB (2018) NIA 330

Los requisitos para la aplicación de pruebas de controles en forma rotativa se diferencian de las disposiciones de las NIA conforme detallamos en la Tabla 2.

Tabla 2 - Requisitos para la aplicación de un plan de rotación para pruebas de controles

| Requisitos RT 53 (RT 53, Sección III.A.i.3.8.1) | Requisitos NIA (NIA 330, Sección 14) |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> Si siguen siendo relevantes Si no se han producido cambios El período de prueba dependerá de su juicio profesional de acuerdo con las circunstancias | <ul style="list-style-type: none"> No se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior Los controles no mitigen un riesgo que considere significativo. Probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53 y la NIA 330

PRUEBAS DE CONTROLES

La RT 53 nombra los procedimientos aplicables para llevar a cabo pruebas de controles: El contador obtendrá dichos elementos de juicio combinando las indagaciones con procedimientos de observación, reproceso y examen de documentación. Tales elementos de juicio deberán ser más persuasivos cuanto mayor sea la confianza que el contador deposite en la eficacia de un control. (RT 53, Sección III.A.i.3.8.1)

La indagación se combina con alguno o algunos de los otros procedimientos mencionados. La NIA 330 dice: “La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación” [IFAC – IAASB (NIA 330, sección A.26)].

| | | | | |
|--|---|------------|---|---|
| Pruebas sobre la eficacia operativa de los controles | = | Indagación | + | observación reproceso examen de documentación |
|--|---|------------|---|---|

Como estos términos no están incluidos en el glosario de la RT 53, recurriremos al de las NIA.



Tabla 3 - Definiciones de procedimientos

| Procedimiento RT 53 | Término usado en las NIA | Definición |
|-------------------------|--------------------------|---|
| Indagación | Indagación | La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. |
| Observación | Observación | Consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas; por ejemplo, que el auditor observe el recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la ejecución de las actividades de control. |
| Reproceso | Reejecución | Ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad. |
| Examen de documentación | Inspección | Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel, soporte informático u otro medio, o un examen físico de un activo. |

Fuente: Elaboración propia sobre la base del glosario de las NIA

En Tabla 4 presentamos un resumen acerca de cuándo es más eficiente seleccionar cada uno de los procedimientos mencionados y su ejemplificación.

Tabla 4 - Naturaleza de las pruebas de controles

| Procedimiento | Circunstancia que lo hace más eficiente | Ejemplo |
|-------------------------|---|--|
| Observación | Controles que no dejan rastros de auditoría. | <ul style="list-style-type: none"> Solicitar la exhibición de una identificación a quien retira un valor. Restricciones de acceso al almacén de inventarios |
| Reproceso | Controles ejecutados en forma automática a través del sistema. Consiste en introducir datos o información que debería ser rechazada por el sistema. | <ul style="list-style-type: none"> Procesar una venta por un importe que excede el límite de crédito asignado al cliente elegido. Introducir un número de días trabajados mayor que los días hábiles del período, para el sistema de liquidación de sueldos. |
| Examen de documentación | Controles que dejan rastros o pistas de auditoría | <ul style="list-style-type: none"> Conciliación bancaria. Existencia de una autorización escrita en un documento. |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la NIA 330

AUDITORÍA DE GRUPOS

En primer lugar, cabría aclarar a qué se refiere la RT 53 con la palabra “grupo”, citando el glosario de esta norma. Y esa cita nos obliga a remitirnos a la definición de “componente”.

Tabla 5 – Definiciones

| | |
|------------|--|
| Grupo | “Conjunto de componentes cuya información contable se incluye en los estados contables del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente” (RT 53. Glosario). |
| Componente | “Una entidad o unidad de negocio cuya información contable se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados contables del grupo” (RT 53. Glosario). |

Fuente: Elaboración propia sobre la base del glosario de la RT 53

Como podemos apreciar en la Tabla 5, la definición de grupo (a los efectos de esta norma) es más amplia que la definición jurídica, e incluso contable. La definición más amplia de la RT 53 nos indica que debemos aplicar las secciones establecidas para auditoría de grupos en forma más amplia, incluso ante la inexistencia de una sociedad controladora. En efecto, basta con la existencia de unidad de negocio cuya información contable se prepara para ser incluida en los estados contables del grupo. Claramente, esa unidad de negocio no es otra sociedad, sino una descentralización administrativa de la misma que prepara sus estados contables. Por ejemplo, en el caso de una sucursal que lleva su propia contabilidad (puede ser en el mismo país o en uno diferente, en la misma moneda funcional o en una diferente) y que contrata un contador – diferente que el auditor de la entidad– para brindar aseguramiento a su información, se deberá adoptar el enfoque y las normas establecidas por la RT 53 para auditoría de grupos (Español, 2023).



RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DEL GRUPO

Existen dos enfoques posibles sobre la responsabilidad del auditor del grupo:

A. Responsabilidad exclusiva (*sole responsibility*). El auditor del grupo es responsable de la auditoría del grupo.

Esto incluye la responsabilidad:

- por la auditoría de los estados contables de los componentes;
- por la auditoría de los estados contables separados de la controladora¹ y
- por el proceso de consolidación.

Es el criterio de la actual NIA 600 y la RT 53.

B. División de responsabilidad (*division of responsibility*).

El auditor del grupo es solo responsable:

- por la auditoría de los estados contables separados de la controladora y
- por el proceso de consolidación.

Es el enfoque de la NIA 600² vigente hasta periodos iniciados a partir del 14 de diciembre de 2009.

La RT 53 adopta el criterio de responsabilidad exclusiva y lo expresa claramente:

El auditor del grupo es responsable de la auditoría del grupo y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre los estados contables del grupo no hará referencia al contador de un componente. (RT 53. Sección III.A.i.3.14.)

REQUERIMIENTOS NORMATIVOS PARA EL AUDITOR DEL GRUPO

La RT 53 establece una serie de obligaciones al auditor del grupo, casi todas ellas vinculadas con la comunicación entre él y el auditor del componente.

¹ El término controladora se usa en sentido amplio, entendiendo que, según explicamos más arriba, el conjunto de los componentes puede pertenecer a una misma unidad de negocio.

² La NIA 600 previa al Clarity Project se denominaba "Uso del trabajo de otro auditor" y en su párrafo 18 permitía la división de responsabilidades, pese a que el "auditor principal" daba su opinión sobre los estados contables en su conjunto.

Tabla 6 - Requerimientos para auditorías de grupos

| Sección de la RT 53 | Requerimiento |
|---------------------|---|
| III.A.i.3.13 | El auditor del grupo obtendrá elementos de juicio válidos y suficientes sobre la información contable de los componentes y el proceso de consolidación, para poder expresar una opinión sobre los estados contables del grupo. |
| III.A.i.3.15 | El auditor del grupo comunicará sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al auditor del grupo. La comunicación incluirá una solicitud de que el auditor del componente confirme que colaborará con el auditor del grupo, la significación del componente, los riesgos de incorrección significativa y una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo. |
| III.A.i.3.16 | El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo, incluyendo: <ol style="list-style-type: none"> 1. una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética e independencia aplicables a la auditoría del grupo; 2. si ha cumplido con los requerimientos del auditor del grupo; 3. la identificación de la información contable del componente; 4. la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente; 5. una lista de las incorrecciones no corregidas; 6. los indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección; 7. cualquier deficiencia significativa en el control interno del componente; 8. cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo; y 9. los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión. |
| III.A.ii.28.3 | Cuando sea aplicable, describirá además las responsabilidades del auditor del grupo en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que: <ol style="list-style-type: none"> 1. sus responsabilidades son obtener elementos de juicio válidos y suficientes en relación con la información contable de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo; 2. es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y 3. es el único responsable por su opinión. |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53

Como podemos apreciar en la última fila de la Tabla 6, se debe agregar la descripción de responsabilidades adicionales en el informe de auditoría cuando se trata de una auditoría de un grupo. Es importante destacar que en el informe se incluye la mención a su responsabilidad exclusiva, tema tratado más arriba.



Limitaciones al alcance

Estas normas procuran que el auditor del grupo no tenga limitaciones al alcance de la tarea originadas por

- no ser auditor de uno o más componentes significativos, y
- no haber obtenido colaboración del auditor o los auditores de uno o más componentes significativos.

La RT 53 impone obligaciones mutuas al auditor del grupo y al o a los auditores de los componentes. Allí se establece que cuando se auditan estados contables de un grupo, debe existir una clara comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización del trabajo, sobre la información contable del componente, así como sobre sus hallazgos. (RT 53. Sección III.A.i.3.13)

En este sentido entendemos que hay una mejora en la norma. El tema no estaba claramente establecido en la RT 37 y, de hecho, tuvo que ser aclarado en la Interpretación No 12 de la FACPCE.

Las preguntas 1 a 4 de la Interpretación No 12 están destinadas a aclarar el párrafo de la RT 37 que manifestaba “la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte” (RT 37 Sección III.A.ii.16.2). Probablemente la duda provenía de la inercia en la aplicación del párrafo equivalente en la RT 7, el cual era sumamente claro: “Esta limitación al alcance será optativa” (RT 7 Sección C.11.3).

¿Qué significa entonces que la limitación depende de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes? Podría interpretarse que el auditor no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes porque:

- ha optado por no hacerlo (enfoque de la derogada RT 7)
- no ha podido hacerlo a pesar de haber hecho los mejores esfuerzos (como veremos, es el enfoque aclaratorio de la Interpretación N° 12).

Las respuestas a las preguntas 1 a 4 de la Interpretación N° 12 establecen claramente que la limitación no es opcional.

- “La última parte del párrafo citado no debería interpretarse que asumir o no la responsabilidad es una decisión discrecional del contador principal” (respuesta a pregunta 1).
- “... esta es una diferencia respecto de la RT 7, que dejaba librado al contador principal la obtención de elementos de

juicio sobre las partidas vinculadas con las participaciones en los componentes” (respuesta a pregunta 2).

- “En cambio, la RT 37 tiene una redacción que se diferencia de la RT 7 de forma tal que permite afirmar que la no obtención de elementos de juicio no puede estar fundada en una decisión del contador principal. Por el contrario, debe ser producto de restricciones impuestas por el contratante o por las circunstancias” (respuesta a pregunta 2).

ALCANCE DEL TRABAJO DEL AUDITOR DEL COMPONENTE

La sección III.A.i.3.17 contiene una aclaración que no se encuentra en la NIA 600:

Las tareas sobre la información contable de un componente llevadas a cabo por el auditor del grupo o por el auditor de ese componente con el fin de que el auditor del grupo cuente con los elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo, tienen, por lo general, un alcance menor al de las tareas que el auditor del componente debe realizar para obtener los elementos de juicio necesarios para emitir su opinión sobre los estados contables propios del componente. Para este último propósito, el auditor cumplirá con todas las obligaciones y requerimientos que esta Resolución Técnica le impone, debiendo conservar por lo tanto un respaldo documental completo de los elementos de juicio que soportan su opinión.

Desde nuestro punto de vista, se trata de una aclaración importante que vamos a tratar de explicar mediante un ejemplo hipotético. Pensemos en una multinacional con una subsidiaria en Argentina que representa menos del 1% de los ingresos globales. En función a esa escasa importancia relativa que el componente tiene para el grupo, es probable que el auditor del grupo no requiera gran cantidad de procedimientos al auditor del componente. ¿Significa eso que el auditor del componente argentino ha cumplido con sus obligaciones normativas habiendo cumplido con el requerimiento que le formulara el auditor del grupo? La respuesta es negativa. Generalmente, en estos casos, el requerimiento del auditor del grupo es de menor alcance que los requerimientos de la RT 53. El párrafo que citamos al inicio de esta sección indica





que el auditor debe cumplir con las obligaciones que surgen como consecuencia de ser auditor de un componente y, aunque esto le exija trabajo adicional, cumplir simultáneamente con los requerimientos de la RT 53.

CAMBIOS INTRODUCIDOS A OTRAS SECCIONES CORRESPONDIENTES A OTROS ENCARGOS DIFERENTES A LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES DE PROPÓSITOS GENERALES (CAPÍTULO III, SECCIONES B A D Y CAPÍTULOS IV A VIII)

Modificaciones a las normas de auditoría incluidas en las secciones B, C y D de la RT 37

Es importante aclarar que no hay cambios estructurales en el capítulo III. Las secciones siguen siendo:

- A. Auditoría externa de estados contables con fines generales
- B. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
- C. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable
- D. Auditoría de estados contables resumidos

Las modificaciones que hemos comentados en relación a la sección A del capítulo III (Auditoría externa de estados contables con fines generales) aplican también a las secciones B a D arriba mencionadas.

Vale decir, en consecuencia, que en estos informes de auditoría:

- Los párrafos se reordenan de acuerdo con lo indicado para los informes de auditoría de la sección A: la primera sección será la opinión que incluye el párrafo introductorio, a continuación, los fundamentos de tal opinión y el resto de las secciones se ordenan de acuerdo con el criterio del auditor.
- Se deben fundamentar todos los tipos de opiniones (o ausencia de ella), incluso las opiniones no modificadas.
- Si existieran incertidumbres relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y ello estuviera apropiadamente revelado en los estados contables, debe incluirse una

sección específica en sustitución al párrafo de énfasis que preveía la RT 37.

- Si los estados contables a los que hacen referencia estas secciones se publicarán junto con otra información diferente a los estados contables y al informe de auditoría, caben las mismas responsabilidades acerca de leer e incluir una sección específica dentro del informe del auditor.

MODIFICACIONES A LAS NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

Estructura del informe

Lo comentado en el apartado anterior respecto del reordenamiento de los párrafos y demás secciones novedosas del informe de auditoría (incertidumbre respecto de empresa en funcionamiento y otra información) no aplica al capítulo IV referido a la revisión de estados contables de períodos intermedios.

En este sentido, los redactores tuvieron un dilema: ser coherentes con las normas internacionales de encargos de revisión adoptadas por la RT 33 o serlo con las normas de auditoría de la propia RT 37. Este dilema se resolvió optando por la primera alternativa.

Revisión de otra información contable histórica

El capítulo aplica también a la revisión de información contable histórica diferente a la contenida en un juego de estados contables. En efecto, la norma indica que “este capítulo se aplicará, adaptado a las circunstancias, a los encargos de revisión de información contable histórica diferente a la contenida en un juego de estados contables, tales como un balance de saldos o un estado de situación patrimonial” (RT 53, Sección IV.i.1). Asimismo, aclara que esto tiene un límite: “Los encargos de seguridad limitada cuyo objeto no sea información contable histórica se realizarán de conformidad con el capítulo V, de corresponder” (RT 53, Sección IV.i.1). Esto aplica especialmente a las cooperativas. En efecto, la Ley de cooperativas N° 20.337 establece en su artículo 81 que “Los informes de auditoría se confeccionarán de acuerdo con





la reglamentación que dicte la autoridad de aplicación, serán por lo menos trimestrales y se asentarán en el libro especial”. En algunos casos, la cooperativa, por disposiciones reglamentarias, tiene obligación de presentar estados contables trimestrales. Es el caso de los bancos cooperativos o las aseguradoras que tienen tal conformación. Pero la gran mayoría de las cooperativas no tiene obligación legal ni reglamentaria de emitir estados contables trimestrales. Sin embargo, todos los auditores de cooperativas tienen la obligación legal de emitir un informe trimestral conforme el citado art. 81.

Para salvar esa situación la RT 53 introdujo el párrafo que permite al auditor emitir un informe de revisión usando el capítulo IV referido a otra información diferente a estados contables, siempre que se trate de información contable histórica.

Procedimientos principales

La RT 53 se ocupa de aclarar que los procedimientos principales son indagación y procedimientos analíticos.

Estos dos procedimientos ya han sido analizados previamente, razón por la cual vamos a obviar volver sobre ellos.

Otras novedades

Adicionalmente, la RT 53 agrega los siguientes temas para este encargo:

- Introduce el enfoque de riesgo (RT 53. Sección IV.i.2.3).
- El conocimiento del ente abarca el uso de organizaciones de servicio (RT 53. Sección IV.i.2.1).
- Contempla que la dirección emita EECC condensados (NIC 34) (RT 53. Sección IV.i.2.4.2).

Esto último aplica a empresas que publican estados financieros bajo NIIF en forma voluntaria. Ante esta situación, el contador no está obligado a usar RT 32 para las auditorías anuales ni RT 33 para las revisiones trimestrales de los EECC condensados, sino que puede usar la norma local para ambos encargos.

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO NO REFERIDOS A INFORMACIÓN CONTABLE HISTÓRICA

Estos encargos están comprendidos en el capítulo V. Desde el punto de vista estructural es fácil reconocer la incorporación de tres nuevas secciones:

- A. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero
- B. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto
- C. Encargo de aseguramiento del balance social

OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL

En la sección A. del capítulo V se incluyen:

- Párrafos extractados del Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (IFAC – IAASB, 2018).
- Párrafos extractados de la Norma Internacional para Encargos de Aseguramiento 3000 (IFAC – IAASB, 2018).

Los párrafos extractados del Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento son los tres primeros párrafos de V.A.i. La diferencia con el esquema normativo del IAASB es que el Marco no tiene carácter normativo; en cambio, los párrafos introducidos en la RT 53, por el solo hecho de estar incluidos en una resolución técnica, sí lo tienen (obviamente, una vez puestos en vigencia por los CPCE). Estos tres primeros párrafos son una desagregación del primer párrafo de la misma sección en la RT 37.

Otro aspecto novedoso es que la RT 53 hace una enumeración (no taxativa) de diferentes materias objeto de análisis a las que se puede referir un encargo:

Sistemas de control interno de una entidad, características físicas como capacidades de una instalación, manifestaciones sobre la ocurrencia de determinados eventos, representados por la construcción de indicadores, sistemas de control interno referentes a tecnología de información de una entidad y sistemas de control interno de tecnología de la información referentes a seguridad, disponibilidad, integridad de pro-





cesos, confidencialidad y privacidad de la información, implementados u operando en organizaciones prestadoras de servicios informáticos en forma remota a entidades usuarias. (RT 53. Sección V.A.i.14)

Los demás cambios a la sección bajo análisis mejoran en general la norma, pero ninguno de ellos en forma individual merece mayores comentarios, por lo menos para el alcance de este trabajo.

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO ESPECÍFICOS

Lo mismo ocurre con las secciones B (Examen de información contable prospectiva) y C (Informes sobre los controles de una organización de servicios) del capítulo V.

La RT 53 incorpora tres nuevas secciones al Capítulo V, dos de las cuales fueron tomadas de las normas internacionales sobre encargos de aseguramiento y la otra fue desarrollada localmente. En la Tabla 7 se detalla lo expresado.

Tabla 7 - Fuentes de las que surgieron las secciones incorporadas al Capítulo V

| Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) | Sección del Capítulo V |
|--|---|
| NIEA 3410 Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero | D. Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero |
| NIEA 3420 Encargos de Aseguramiento para Informar sobre la Compilación de Información Financiera Proforma Incluida en un Folleto | E. Encargos de Aseguramiento para Informar sobre la Compilación de Información Contable Proforma Incluida en un Prospecto |
| | F. Encargo de Aseguramiento del Balance Social |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y la RT 53

A continuación, brindamos en la Tabla 8 un resumen del tipo de seguridad brindada por cada uno de los encargos de este capítulo.

Tabla 8 - Tipos de seguridad de los diferentes encargos de aseguramiento y forma de su expresión

| Encargo | Capítulo | Positiva | Negativa |
|--|----------|-------------------------|------------------------|
| Encargos de aseguramiento en general | V.A. | Sí | Sí |
| El examen de información contable prospectiva | V.B. | Información prospectiva | Supuestos ³ |
| Informes sobre los controles de una organización de servicios | V.C. | Sí | No |
| Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero | V.D. | Sí | Sí |
| Encargos de Aseguramiento para Informar sobre la Compilación de Información Financiera Proforma Incluida en un Prospecto | V.E. | Sí | No |
| Encargo de aseguramiento del balance social | V.F. | Sí | Sí |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53

CERTIFICACIONES

En la modificación del 2013, las normas sobre informes bajo un encargo de certificación de la RT 37 no habían sufrido grandes cambios respecto de su predecesora RT 7. El cambio más significativo introducido por la RT 53 en las normas referidas a este encargo es un mejor alineamiento de las normas específicas sobre informes (Capítulo VI.ii) respecto de las generales (Capítulo II.C). Con el objeto de respaldar esta afirmación, en el siguiente cuadro queda expuesta la afinidad entre las dos primeras columnas, correspondientes a la norma modificada, y el contraste con la tercera columna, correspondiente a la RT 37.

³ Excepcionalmente, no se excluye la posibilidad de que el contador exprese seguridad de forma positiva con respecto a los supuestos de acuerdo con el segundo párrafo de la Sección V.B.i.3 de la RT 53.





Tabla 9 - Comparación del contenido de una certificación entre la norma original y su modificación

| RT 53. Capítulo II | RT 53. Capítulo VI | RT 37. Capítulo VI |
|--|--|---|
| 4.1. Título. | 3.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario). | 2.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario). |
| 4.2. Destinatario. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del contador o a quien el contratante indicara. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades. | 3.2. Destinatario. | 2.2. Destinatario. |
| 4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo. | 3.3. Apartado introductorio con la identificación del objeto de la certificación y el motivo del encargo, incluyendo la naturaleza de una certificación. | 2.3. Explicación del alcance de una certificación. |
| 4.4. Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador. | 3.4. Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto de la certificación y al contador. | 2.4. Detalle de lo que se certifica. |
| 4.5. Descripción de la tarea realizada. | 3.5. Indicación de la tarea realizada. | 2.5. Alcance específico de la tarea realizada. |
| 4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información. | 3.6. Manifestación del contador. | 2.6. Manifestación o aseveración del contador público. |
| 4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión. | 3.7. Restricción a la distribución de la certificación, de corresponder. 3.8. Otras responsabilidades de información, de corresponder. | 2.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, de corresponder. |
| 4.8. Lugar y fecha de emisión. | 3.9. Lugar y fecha de emisión. | 2.8. Lugar y fecha de emisión. |
| 4.9. Identificación y firma del contador. | 3.10. Identificación y firma del contador. | 2.9. Identificación y firma del contador público. |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las RT 37 y 53

NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS

Encargos para aplicar procedimientos acordados

En esta sección la RT 53 no introduce cambios que merezcan comentarios. Solo se trata de mejoras de redacción y terminología.

Encargo de compilación

Hay dos novedades que podrían pasar inadvertidas en la sección B del capítulo VII de la RT 53:

- Se prevé la posibilidad de que la información se compile siguiendo un marco de información contable con fines específicos (RT 53. Sección VII.B.i.1.2.2).
- El informe no debe incluir mención a incorrecciones. En caso en que las hubiera y la dirección se negase a subsanarlas el contador no emitirá el informe y renunciará al encargo (RT 53. VII.B.i.6 segundo párrafo).

Entendemos que sería recomendable celebrar un contrato por escrito (o instrumento equivalente) que prevea esta posibilidad. Esto es para evitar posibles conflictos de naturaleza jurídica, ya que si no se prevé la posibilidad de renuncia o el contrato se celebra en forma oral, el contador podría sufrir alguna consecuencia adversa.

Informes especiales no incluidos en el capítulo V

No encontramos que la RT 53 haya incorporado cambios sustanciales en este encargo, aunque sí vale comentar que se aclararon algunos conceptos introduciendo párrafos que formaban parte del ahora derogado Informe N°15 del CENCYA (más tarde y bajo el mismo título, convertido en Interpretación N°10). Ejemplo de esto son las secciones incluidas como párrafos VII.C.i.3 a 6 y VII.C.ii.2 y 3.

Informes de cumplimiento

Finalmente, la RT 53 incorpora un nuevo capítulo a la RT 37: El capítulo VIII. Este encargo tiene su antecedente en la Resolución N° 816/2015 de la Mesa Directiva de la FACPCE e incorpora a la norma un encargo híbrido, ya que:

- da aseguramiento sobre el cumplimiento de requerimientos normativos (RT 53. Sección VIII.i.2) y se brinda una opinión en tal sentido (RT 53. Sección VIII.ii.2), aunque
- el alcance de la tarea “consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador” (RT 53. Sección VIII.i.3). Decimos que es un encargo híbrido ya que, por lo manifestado en la primera viñeta precedente, tiene similitudes con los encargos de aseguramiento del capítulo V, pero el alcance de la tarea, de acuerdo con lo que se manifiesta en la segunda viñeta, es el suficiente de acuerdo con el criterio del regulador



y no según el criterio del profesional, por lo que tiene características similares a un encargo del capítulo VII, sección C.

CONCLUSIONES

En la República Argentina coexisten dos juegos de normas para desarrollar los encargos de auditoría y revisión de estados contables, otros encargos de aseguramiento cuyo objeto no está referido a estados contables y servicios relacionados: las normas internacionales aprobadas por las RT 32 a 35 y las normas locales contenidas en la RT 37 ahora modificada por la RT 53.

Uno de los objetivos planteados por la FACPCE es que ambos juegos de normas resulten compatibles entre sí⁴, en el sentido de que un mismo encargo se desarrolle de similar manera y, ante iguales circunstancias, el profesional exprese las mismas conclusiones, hallazgos o manifestaciones. Entendemos que los cambios y agregados introducidos en las normas argentinas cumplen con este objetivo.

REFERENCIAS

Español, G. G. (2023). Modificaciones a la RT 37: Auditoría de Grupos. *Revista Profesional & Empresaria. Desarrollo y Gestión*, 280.

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). 2014. Informe N°15 del CENCYA. Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII.C de la RT 37

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). 2017. Interpretación N° 12. Aclaraciones a la Resolución Técnica N° 37.

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). 1985. Resolución Técnica N°7. Normas de auditoría.

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). 2013. Resolución Técnica N°37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). 2021. Resolución Técnica N°53. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación, servicios relacionados e informes de cumplimiento.

IFAC – IAASB. (2017). *Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría en auditorías de pequeñas y medianas entidades* (3ª ed., Vol. 2 – Orientación Práctica).

IFAC – IAASB. (2018). *Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados* (Vol. III, Edición 2018).

Ley 20.337. Año 1973. Ley de Cooperativas. Promulgada el 2 de mayo de 1973. Publicada en el Boletín Oficial del 15 de mayo de 1973. Número: 22666.

Real Academia Española. (s.f.). Indagar. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 10 de julio de 2023.

⁴ Ver considerandos de la Primera Parte de la RT 37, especialmente los e., h. y s.

