



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37, LAS MODIFICACIONES QUE INTRODUCIDAS

Autores: Casciotta, María Pía

Arancibia, María Emilse

Director: Villarreal, Oscar Eduardo

2014

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), en el marco de su decisión de convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría, mediante resolución de la Junta de Gobierno de fecha 22 de Marzo de 2013 aprobó la Resolución Técnica N° 37 (RT 37) sobre “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Otros Servicios Relacionados”.

La aprobación de dicha norma, permite incorporar diversos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados que estaban previstos en las normas internacionales, y que eran realizados por muchos auditores de nuestro país, pero los mismos no se encontraban específicamente contemplados en la Resolución Técnica N° 7, la cual era la única norma que regulaba las normas de auditoría en Argentina. Tales servicios son:

- Servicios de Aseguramiento sobre información distinta de la auditoría y revisión de Estados Contables;
- Servicios de procedimientos acordados, y
- Servicios de compilación.

A partir de la vigencia de la RT 37 resultan derogadas las siguientes normas de la FACPCE: Resolución Técnica N° 7 “Normas de auditoría”; e Interpretación N° 5 “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”.

En cuanto a los encargos de auditoría de estados contables, la mayor modificación que realiza la RT 37 respecto de la RT 7, es la obligación que se les impone a los auditores de obtener elementos de juicios válidos y suficientes que le permitan concluir si, a su juicio, existe una incertidumbre

significativa respecto a la capacidad del ente para continuar como empresa en funcionamiento sobre un período no menor a doce (12) meses posteriores a la fecha de cierre de los Estados Contables.

Otra novedad que realiza la nueva resolución técnica de auditoría respecto a las auditorías de estados contables, es la adaptación de la estructura y contenido del informe del auditor, a las previstas por las normas internacionales, permitiendo de esta manera lograr congruencia entre un informe emitido de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría y a las normas Argentinas.

PRÓLOGO

Este trabajo se realizó como trabajo final para la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

La razón de ser de la auditoría es otorgar confiabilidad. La confiabilidad de la información financiera es la condición esencial para que ésta pueda ser usada por los usuarios de la información. Dicha confianza la otorga el auditor mediante su informe.

Para llegar a emitir el informe el auditor debe realizar una serie de procedimientos de auditoría, regulados por las normas argentinas dictadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, de manera que le proporcionen una seguridad razonable de que la información financiera presenta razonablemente la realidad.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en su anhelo de convergencia de la Normas Internacionales de Auditoría con la Normas Argentinas de Auditoría, decide aprobar la Resolución Técnica N° 37, incorporando nuevos servicios de encargos de auditoría.

El espíritu de este trabajo es realizar una exposición clara y sencilla de las modificaciones que se produjeron en auditoría luego de la aprobación de la Resolución Técnica N° 37, con respecto a la anterior norma que regulaba el ejercicio profesional de auditoría, la Resolución Técnica N° 7.

CAPÍTULO I

PRESENTACIÓN DE LA RESOLUCION TECNICA

Sumario: 1) Introducción. 2) Antecedentes. 3) Objetivos de la RT 37. 4) Normas internacionales de auditoría vigentes. 5) Postergación de la entrada en vigencia de la RT 37. 6) Contenido de la Resolución Técnica. 7) Normas comunes a todos los servicios previstos en esta Resolución Técnica.

1) Introducción

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) mediante resolución de la Junta de Gobierno de fecha 22 de Marzo de 2013 aprobó la Resolución Técnica N° 37 (RT 37) sobre “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Otros Servicios Relacionados”. La FACPCE estableció la obligatoriedad en la aplicación de la RT 37 para los encargos que se presten a partir del 1 de enero de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir de dicha fecha, admitiéndose su aplicación anticipada a partir de la fecha de aprobación de la Junta de Gobierno de la FACPCE (22/03/2013).

A partir de la vigencia de la RT 37 resultan derogadas las siguientes normas de la FACPCE:

- Resolución Técnica N° 7 “Normas de auditoría”; e
- Interpretación N° 5 “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”.

De esta manera resultó modificada la antigua RT 7, que databa de 1985, con el objetivo de:

- incorporar diversos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados previstos en las normas internacionales que no estaban específicamente contemplados en la resolución técnica 7;
- lograr congruencia entre un informe de auditoría emitido de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y la resolución técnica 7, adaptando su estructura y contenido del previsto en las normas argentinas al indicado por las normas internacionales; y
- modificar la estructura de la resolución técnica 7 para regular en capítulos separados a cada uno de los distintos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados, efectuando también agregados y cambios en la redacción de las normas referidas a la auditoría externa y los encargos de revisión.¹

2) **Antecedentes**

En el marco de su decisión de convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) comenzó un proyecto, muy dilatado en el tiempo, tendiente a adoptar las Normas Internacionales de Auditoría, de Revisión, Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, el cual fue pospuesto en sucesivas oportunidades desde el año 2003, hasta que finalmente la Junta de Gobierno en su reunión de noviembre de 2012 aprobó las siguientes resoluciones técnicas:

¹ SUBELET, Carlos J., SUBELET, María C., La nueva resolución técnica (FACPCE) 37, Errepar, (Buenos Aires, 2013), pág. 2.

a) resolución técnica 32, “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”

b) resolución técnica 33, “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC”;

c) resolución técnica 34, “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia”; y

d) resolución técnica 35, “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC”.

Sin embargo, dichas Resoluciones técnicas, resultan de aplicación obligatoria únicamente para los encargos que se realicen en empresas obligadas a utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en la preparación de sus estados contables. La FACPCE estableció una vigencia para las RT 32 a 34 a partir del 1 de julio de 2013 y para la RT 35 en forma inmediata desde la fecha de aprobación, que fue el 30 de noviembre de 2012.

Junto con la adopción restringida de las normas antes indicadas, el plan de la FACPCE preveía también la modificación de la Resolución Técnica N° 7, manteniendo con ello en la práctica dos juegos de normas de auditoría, para acercarla a las normas internacionales. De acuerdo con ello, en el mes de junio de 2012, la FACPCE publicó el Proyecto N° 28 de resolución técnica: “Modificación de la resolución técnica 7 - Normas de auditoría”, la cual pasaba a denominarse “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”. El período de consulta finalizó el día 2/11/2012.

Como resultado del proceso de consulta, se elaboró un Proyecto de Resolución Técnica N° 28 revisado, el cual se sometió a una ronda de comentarios por parte de los Consejos Profesionales de Ciencias

Económicas y en la reunión de Junta de Gobierno de la FACPCE del 22 de marzo 2013, fue convertido en la resolución técnica 37, “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”.

3) Objetivos de la RT 37

Ante la realidad de los hechos económicos derivados de la globalización de los mercados y el consecuente requerimiento de diversos organismos internacionales, se hace imprescindible realizar un esfuerzo importante destinado a armonizar las normas de auditoría argentinas con las Normas internacionales emitidas por IFAC. La Resolución Técnica N° 37 trata de realizar la convergencia de las normas nacionales con las NIA ya que entre otros, los aspectos positivos de dicho proceso son los siguientes:

- facilitará el proceso de reconocimiento (por parte de terceros) de que las Normas Argentinas de Auditoría, no están en contradicción con las NIAs;
- facilitará el fortalecimiento de la confianza de los inversores y la reducción de la incertidumbre, con el consecuente efecto de la disminución del costo de capital;
- el proceso de consulta para la emisión o modificación de normas abarca a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC, por lo tanto los organismos argentinos (CECYT) participarán en dicho proceso;
- los organismos de control, tanto en Argentina como en otros países, tienden a armonizar con las NIA, lo que coincide con la propuesta;

- las NIA, en su conjunto, contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica, lo que facilita su estudio y aplicación;
- las NIA contemplan servicios vinculados con la auditoría, pero de menor alcance, que pueden ser útiles a empresas pequeñas y/o sociedades de familia
- la convergencia mejora el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en el mundo.

4) **Normas internacionales de auditoría vigentes**²

100-199 Asuntos introductorios

120 Marco de Referencia de Normas internacionales de Auditoría –
Derogado en Diciembre de 2004

200-299 Principios generales y responsabilidades

200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de
Estados Financieros

210 Términos de los trabajos de auditoría

220 Control de calidad para auditorías de información financiera
histórica

230 Documentación

230R Documentación de Auditoría

240 Responsabilidad del auditor de considerar al fraude en una
auditoría de estados financieros

250 Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de
estados financieros

² Normas internacionales de Auditoría – Pronunciamientos técnicos, Edición 2006, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

260 Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo

300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados

300 Planeación de una auditoría de estados financieros

310 Conocimiento del negocio – derogada en diciembre de 2004

315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

320 Importancia relativa de la auditoría

330 Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados

400 Evaluación del riesgo y control interno – derogada en diciembre de 2004

401 Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora – derogada en diciembre de 2004

402 Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio

500-599 Evidencia de auditoría

500 Evidencia de auditoría

501 Evidencia de auditoría – consideraciones adicionales para partidas específicas

505 Confirmaciones externas

510 Trabajos iniciales – Balances de apertura

520 Procedimientos analíticos

530 Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas

540 Auditoría de estimaciones contables

545 Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable

550 Partes relacionadas

560 Hechos posteriores

- 570 Negocio en marcha
- 580 Representaciones de la administración
- 600-699 Uso del trabajo de otros
- 600 Uso del trabajo de otro auditor
- 610 Consideración del trabajo de auditoría interna
- 620 Uso del trabajo de un experto
- 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría
- 700 El dictamen del auditor sobre los estados financieros
- 700R El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general
- 701 Modificaciones al dictamen del auditor independiente
- 710 Comparativos
- 720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
- 800-899 Áreas especializadas
- 800 El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial
- 805 Consideraciones Especiales
- 810 El examen de información financiera proyectada
- 1000-1100 Declaraciones Internacionales de Auditoría
- 1000 Procedimientos de confirmación entre bancos
- 1004 La relación entre supervisores bancarios y Auditores Externos
- 1005 Consideraciones especiales en la auditoria de entidades pequeñas.
- 1006 Auditorias de los estados financieros de Bancos comerciales
- 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoria de estados financieros
- 1012 Auditoria de instrumentos financieros derivados

1013 Comercio electrónico – Efecto en la auditoria de estados financieros

1014 Informe de los auditores en cumplimiento con normas internacionales de información financiera

NICR 2400 Compromisos de revisión de estados contables

2400 Compromisos de revisión de estados contables.
Anteriormente NIA-ISA 910

2410 Revisión de información financiera intermedia desempeñada por el auditor independiente de la entidad

NICS 3000. Compromisos de seguridad.

3000 Compromisos de seguridad. Aplica para todos los trabajos para atestiguar.

3400 El examen de información contable prospectiva (ICP)
Anteriormente NIA-ISA 810

NISR 4400. Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable

4400 Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable Anteriormente NIA-ISA 920

4410 Compromisos de compilación de información Anteriormente NIA-ISA 930

NORMA INTERNACIONAL SOBRE CONTROL DE CALIDAD 1

5) Postergación de la entrada en vigencia de la RT 37

En la Ciudad de Buenos Aires, por Resolución P. 66/2014 se postergó la entrada en vigencia de la RT 37, por lo que tendrá aplicación obligatoria a los encargos que se presten a partir del 1° de julio de 2014 o, en

el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados, o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados, a partir del 1° de julio de 2014, admitiéndose su aplicación anticipada.

El argumento de esta postergación es que la nueva RT, en línea con las normas internacionales, trae modificaciones de forma y de contenido que han de requerir una difusión importante no sólo entre los matriculados sino también entre los usuarios de la información, que han recibido trabajos profesionales con un formato que se ha desarrollado durante los pasados 27 años de vigencia de la RT 7, y al que se encuentran habituados.

El dictado de la Res. P 66/2014 busca fundamentalmente tratar de que la transición entre ambas normas sea lo menos conflictiva posible, y permitir que, durante un período que a priori aparece como razonable, los informes y certificaciones profesionales realizados dentro del marco de la RT 37 convivan con los que se confeccionen de acuerdo con la RT 7 mientras usuarios, emisores y controladores se van adaptando a los nuevos requisitos.

Dentro de los considerandos que llevaron al CPCECABA a dilatar la entrada en vigencia de la RT 37, la Resolución P. N° 66/2014 cita los siguientes:

- Que la fecha de entrada en vigencia de la RT 37 no ha sido uniforme en los distintos Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del resto del país;
- Que una aplicación estricta de la fecha de entrada en vigencia de la RT 37 ocasionaría la denegatoria de legalización de aquellos trabajos profesionales que no se adapten a las nuevas disposiciones, con la posible generación de situaciones conflictivas con los matriculados, y de éstos con sus clientes;

- Que la RT 37 provee un abundante material normativo, incorporando nuevos servicios y dejando de lado la redacción sintética de las anteriores normas de auditoría nacionales, y por tanto requiere un tiempo de difusión adecuado a tales incorporaciones; y

- Que en el mismo sentido, resulta necesario difundir también modelos que sirvan como guía orientadora para los profesionales, y que dicha difusión fue iniciada en forma reciente y se continúan agregando distintos modelos.

6) Contenido de la Resolución Técnica

Las normas incluidas en esta Resolución Técnica abarcan:

- las normas de auditoria externa de estados contables y otra información contable;
- las normas sobre encargos de revisión de estados contables de periodos intermedios (también regulados en RT N° 33);
- las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoria y revisión de estados contables) reguladas en RT 35;
- las normas sobre certificaciones; y
- las normas sobre servicios relacionados (reguladas en RT 35).

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoria, la revisión de estados contables de periodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los servicios relacionados previstos en esta Resolución Técnica, o sea la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

7) Normas comunes a todos los servicios previstos en esta Resolución Técnica

a) Condición básica para su ejercicio

• Independencia

La resolución técnica 37 mantiene las normas sobre presunciones de falta de independencia contenidas en la resolución técnica 7, las cuales se refieren a:

- relación de dependencia;
- parentesco, Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél ;
- Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.
- intereses significativos del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;
- remuneración contingente o dependiente del resultado de la tarea o el resultado de los estados contables.

Pero ha extendido la condición de pérdida de independencia previsto en la resolución técnica 7, ya que ahora se indica que no es independiente el contador “cuando fuera cónyuge o equivalente” de alguno

de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel. De esta manera, se extiende a las personas que vivan en aparente matrimonio con el contador, aquellas incompatibilidades antes reservadas al cónyuge de este.

Por otra parte, se reemplazan las referencias -incluidas en la RT 7- a “auditoría” por “encargo”, de modo que sus disposiciones sean aplicables a la auditoría de estados contables y a los otros servicios previstos en la resolución técnica 37.

Finalmente, se agregan referencias a las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y al Código de ética correspondiente, las cuales pueden ser más exigentes respecto de la independencia del contador que las propuestas en el resolución técnica 37, en cuyo caso se aplicarán las primeras.

- Excepciones a la falta de independencia:

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquéllas

- Alcance de las incompatibilidades

Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran éstos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

b) Normas para el desarrollo del encargo

El auditor, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

- Documentación del encargo

El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo. Los papeles de trabajo constituyen medios de prueba escritos que reflejan el programa de trabajo, con indicación de su cumplimiento, además de contener las evidencias reunidas por el auditor.

La NIA 230 señala que el auditor tiene como objetivo mantener registros propios suficientes y adecuados de las bases que respaldan su opinión en el informe y de los elementos de juicio que permiten determinar que su trabajo fue hecho de acuerdo con las NIA y los requerimientos legales y regulatorios.

Deben contener:

- Descripción de la tarea realizada.
- Datos y antecedentes reunidos durante el desarrollo de su tarea, ya sea elaborados por el auditor o recibidos de terceros.
- Conclusiones, generales, y particulares de cada rubro.

Los objetivos básicos de los papeles de trabajo son: servir de base para la emisión del informe de auditoría y constituir el elemento de prueba

del trabajo realizado y del cumplimiento de las normas de auditoría y legales vigentes.³

Adicionalmente pueden servir para:

- Asistir al auditor y a su equipo de trabajo en las tareas de planeamiento y ejecución de la auditoría;
- Permitir que los miembros del equipo de trabajo cumplan con sus responsabilidades;
- Facilitar a los miembros del equipo de trabajo la justificación de la tarea realizada;
- Retener elementos de importancia continua para futuras auditorías;
- Permitir que el auditor a cargo inspeccione el trabajo de sus colaboradores e inspecciones el cumplimiento de las exigencias legales o reglamentarias.

La NIA 230 da un tiempo límite de de sesenta (60) días luego de emitir el informe de auditoría para concluir con el ensamble final de los legajos que contienen la documentación del trabajo.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y deben ser conservados por él, en un soporte adecuado a las circunstancias, de modo que se admiten los soportes electrónicos (por ej., planillas de cálculo y bases de datos), y por el plazo que fijen las normas o por diez años, el que fuera mayor.

La Resolución Técnica Nº 7 exigía un plazo de conservación de seis años para la documentación respaldatoria del encargo, pero la resolución técnica 37 extiende esta obligación a 10 años, los expertos señalan que ello se debe a que el contrato de auditoría es un contrato de

³ LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoría, 3º Edición, Temas Grupo Editorial, (Buenos Aires, 2008), pág. 175.

locación de obra y la prescripción de la responsabilidad por la obra se rige por el artículo 1646 del Código Civil.

La resolución técnica 37 extiende ahora la obligación de conservar copia de la información objeto del encargo firmada por el representante legal del ente al cual pertenezca, obligación que anteriormente la resolución técnica 7 limitaba a los estados contables.

- Riesgo de auditoría

El auditor cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, debe considerar la significación y los riesgos. El riesgo de auditoría y la significación necesitan ser considerados conjuntamente en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados de la aplicación de esos conocimientos.

El concepto de significación, denominado a veces importancia relativa, reconoce que algunas afirmaciones, ya sean consideradas individualmente o en conjunto son importantes para una presentación razonable de los estados contables, de acuerdo con normas contables profesionales. Consecuentemente esto implica que existen otras afirmaciones que no tienen dicha importancia⁴. Un error en los estados contables puede considerarse importante o significativo si el hecho de conocer dicho error afecta la decisión de un usuario razonable de dichos estados.

Los procedimientos de evaluación de riesgos son los procedimientos de auditoría ejecutados para obtener una comprensión de la

⁴ MACIAS DE MÉNDEZ VIDAL, Gladis, Riesgo de auditoría y significación, 1º Edición, FACPCE, (Buenos Aires, 2009), pág. 10.

entidad y de su ambiente, incluido el control interno del ente, con el propósito de identificar y evaluar riesgos de distorsiones significativas debidas a fraudes o errores. Estos procedimientos por sí solos no proveen elementos de juicios, válidos y suficientes, para respaldar la opinión de auditor, pero son necesarios para determinar el alcance y la oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría. Los más comunes son: indagaciones orales, procedimientos analíticos, observación e inspección, examen de documentación recopilada y discusiones con personal de la empresa.

La NIA 400 define además los distintos tipos de riesgos con los que deberá enfrentarse el auditor, de la siguiente forma:

“Riesgo de auditoría” significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados contables están elaborados en forma errónea de una manera importante.

El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

- “Riesgo inherente” es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

- “Riesgo de control” es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

- “Riesgo de detección” es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación

errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.⁵

El contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas o apoyarse en los métodos estadísticos, por lo que da lugar al riesgo de detección.

- Aplicación de los procedimientos a los hechos posteriores

La resolución técnica 37 contiene un requerimiento específico por el cual el contador debe extender los procedimientos de auditoría a la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables u otra información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe.

- Uso del trabajo de un experto

La resolución técnica 37 incorpora el requerimiento de que, cuando se usa el trabajo de un experto, se deberá evaluar la competencia, capacidad, objetividad e independencia de este, considerando el riesgo involucrado. Esta cuestión es muy importante dada la habitualidad con que se acude al trabajo de expertos en otras materias, tales como en informática o tasadores.

⁵ Ibídem, pág. 33.

CAPÍTULO II

AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES

Sumario: 1) Auditoría externa de estados contables. 2) Pasos para formarse el juicio. 3) Normas sobre informes. 4) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. 5) Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específico de un estado contable. 6) Auditoría de estados contables resumidos.

1) Auditoría Externa de estados contables

La auditoría de estados contables consiste en el examen de la información contenida en éstos por parte de un auditor independiente al ente emisor. Una auditoría es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. El propósito de este examen es determinar si los mismos fueron preparados de acuerdo a las normas contables vigentes en cada país o región.

Una auditoría de estados financieros no se circunscribe solo a una verificación de documentos en la contabilidad, sino que tiene un mayor alcance por cuanto comprueba si los documentos que llegan a la contabilidad para ser registrados y sintetizados en los estados representan fielmente las operaciones efectuadas en todas las áreas de la entidad como compras, producción, ventas, tesorería etc.

Debido al gran número de interesados en los estados contables existe un conflicto de intereses. La empresa es quien compila sus propios estados contables y la comunidad con el objeto de conseguir la confiabilidad necesaria de ellos, establece un control denominado auditoría externa de estados contables.

Una vez realizado el examen de la información, el auditor debe emitir una opinión sobre si los Estados Contables reflejan razonablemente la realidad patrimonial y financiera del ente auditado. En cada caso emitirá una opinión favorable o desfavorable por parte de un Auditor.

El auditor externo debe ser un contador público egresado de una universidad reconocida legalmente para emitir este título profesional, estar matriculado en el Colegio Profesional de Ciencias Económicas de su jurisdicción y cumplir con la condición básica para el ejercicio de la auditoría, que es la independencia⁶. La ley no exige, para ser auditor, experiencia previa ni rendir un examen de competencia ante los organismos profesionales, como sí ocurre en otros países.

2) Pasos para formarse el juicio

a) Conocimiento del ente

Según la Resolución Técnica N° 37, el auditor debe “obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas su control interno, las normas legales que le son aplicables y las comisiones económicas propias y las del ramo de sus actividades”.

El auditor puede obtener información sobre el ente a través de:

⁶ LATTUCA, Juan Antonio, op. Cit., pág. 12.

- Entrevistas a funcionarios de la empresa: para obtener información sobre la posición financiera de la entidad, las operaciones y sucesos económicos que puedan afectar los estados contables, nuevos competidores en el mercado, pérdida de un cliente o proveedor importante, cambios en la legislación impositiva.

- lectura de: estatutos, actas de directorios y asambleas, informes de auditorías anteriores, cartas de la gerencia, papeles de trabajo de auditoría de años anteriores, organigrama y cursogramas para conocer los procesos que se usan para planear, coordinar y controlar las actividades de la organización.

- Visita a las instalaciones: le permiten al auditor conocer tanto la gerencia como los factores locales que se relacionan con el negocio. Además, conocer desde adentro las operaciones que realiza y que constituyen a base de los registros contables. Durante esas visitas, el auditor recorre la planta y otras instalaciones operativas.

- Comprensión de los factores internos de riesgo que afectan al negocio: propiedad y estructura administrativa, objetivos del negocio, operaciones, finanzas, personal, políticas contables, litigios pendientes o amenazas de litigios, situación impositiva de la empresa, requisitos legales y reglamentarios sobre información contable o financiera.

- Factores externos de riesgo que afectan el negocio: asuntos del ramo de actividades del cliente, entorno general del negocio, comparación con los competidores y leyes y marco regulatorio.

El conocimiento del ente permite al auditor identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error. En base a los riesgos evaluados el contador decide los procedimientos de auditoría que aplicará cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a dichos riesgos.

b) Identificación del objeto de examen

Los Estados contables son el objeto de la auditoría, mediante su lectura reflexiva y análisis se identifican las afirmaciones contenidas en dichos estados y relacionarlas con la información sobre el ambiente y el ente, obtenidas previamente.

Las afirmaciones pueden ser:

- Explícitas e implícitas: las afirmaciones explícitas son las que figuran en los estados contables, las implícitas en cambio se determina con la lectura reflexiva de los estados contables (cobrabilidad de créditos, vendibilidad de bienes de cambio, no existencia de pasivos omitidos).
- Específicas y generales: las específicas se refieren a hechos específicos y las generales son lo que los estados contables dicen en conjunto.

El auditor obtiene elementos de juicio para evaluar las afirmaciones específicas y de ello deduce su opinión sobre las afirmaciones generales⁷.

c) Evaluación de la significación de lo que se debe examinar

⁷ LATTUCA, Antonio Juan y otros, Informe Área de Auditoría N° 5 Manual de Auditoría, 12º Edición, FACPCE, (Buenos Aires, 2011), pág. 70.

Una vez que las afirmaciones han sido identificadas es necesario clasificarlas por orden de importancia, de modo que el esfuerzo que se destine a probar cada una de ella esté relacionado con la importancia relativa para el auditor⁸. Las más importantes son las de mayores montos y las que cuentan con sistemas de control débiles por lo tanto el auditor pondrá mayor énfasis en ellas.

d) Planificación del trabajo de auditoría

Para la Resolución Técnica N° 37 el auditor debe “ planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, la característica del ente cuyo estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo afectado con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias”.

La planificación de toda auditoría debe ser hecha por escrito, se debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si deberán ser realizados por el auditor o por sus colaboradores.

En esta etapa se realizan los programas de trabajo donde se detallan los pasos a seguir, los procedimientos de auditoría a aplicar por cuenta o rubro, el momento en que se harán y la persona encargada de realizarlo.

⁸ Ibidem, pág. 71.

Dicha planificación es importante ya que de esta manera se puede cumplir con los objetivos de la auditoría en forma más eficiente y eficaz.

e) Obtención de elementos de juicio válidos y suficientes

Reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- Evaluación del control interno: el Informe COSO define el control interno como “un proceso llevado a cabo por el directorio, la gerencia y otro personal de una entidad, diseñado para proveer una razonable seguridad de lograr efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad en la información contable y el cumplimiento con las leyes y reglamentaciones aplicables”. Al auditor le interesa conocer el diseño, implementación y la efectividad del funcionamiento de los controles, para ello aplicará pruebas que le permitan establecer si las actividades de control de la empresa destinadas a cumplir con los objetivos de control le proporcionan suficiente seguridad para depositar confianza en aquellas y reducir el alcance de sus pruebas sustantivas.
- Cotejo de los Estados contables con los registros contables: obtener y examinar la concordancia entre los Estados contables y los registros contables.
- Revisión de la correlación entre registros contables, y entre estos y a correspondiente documentación comprobatoria.
- Inspecciones oculares (por ejemplo arqueo de caja, documentos e inversiones, observación de inventarios físicos).

- Obtención de confirmaciones directa de terceros.
- Comprobaciones matemáticas.
- Revisiones conceptuales.
- Comprobación de la información relacionada.
- Comprobaciones globales de razonabilidad (ejemplos análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- Examen de documentos importantes (por ejemplo estatutos, contratos, actas y similares).
- Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección).

f) Obtención de elementos de juicio sobre la idoneidad de empresa en marcha

Este procedimiento es incorporado por la nueva resolución técnica de auditoría, y plantea que el auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente. Si

la empresa no cumple con el criterio de empresa en marcha debe aplicarse criterio contables para empresas en liquidación.

De acuerdo a la Norma Internacional de Auditoría N° 570 la responsabilidad del auditor sobre el análisis de la evaluación de la gerencia sobre la condición de “empresa en marcha” comienza en la fase de planeamiento de la auditoría y en su caso, debe determinar cómo afecta el riesgo de auditoría , para ello debe indagar a la gerencia acerca de si existen hechos que puedan originar dudas sobre la continuidad de la empresa y evaluar los hechos o condiciones que considero la gerencia como amenaza a la empresa en marcha, si la empresa considera que no hay riesgo de continuidad el auditor se formará una idea en bases a los elementos de juicios recompilados durante la auditoria. El auditor debe considerar el período que utiliza la gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

Procedimiento de valoración del riesgo y actividades relacionadas:

- Analizar hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento (si la empresa realizó la valoración determinará si consideró los hechos que generan dudas y averiguará los planes para hacer frente a los hechos; si no hizo indagará ante la dirección de la empresa sobre la existencia de hecho que generen dudas a la continuidad)
- Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posibles evidencias de auditoría sobre hechos o condiciones
- Evaluación de la valoración que realizó la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor

- Indagación oral a la dirección sobre los hechos posteriores al período usado para la valoración
- Aplicar procedimientos adicionales cuando se identifican hechos o condiciones que generen dudas sobre la continuidad de la empresa:
 1. Análisis y discusión con la dirección sobre los pronósticos de flujo de efectivo, los últimos estados financieros intermedios disponibles de la sociedad
 2. Lectura de las actas de las reuniones de accionistas, propietarios y responsables del gobierno en busca de referencias a dificultades económicas
 3. Indagaciones ante los asesores jurídicos sobre existencia de litigios y reclamos
 4. Aplicación de procedimientos de auditoría en relación a hechos posteriores
 5. La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras
 6. Determinación del fundamento de cualquier enajenación de activo planificada
 7. Lectura de los términos de empréstitos y de los contratos de préstamo
 8. Evaluación de los planes futuros de la dirección cuyo objetivo sea mitigar el efecto del hecho o condiciones
 9. Evaluar que dichos planes sean fácticos y viables.

Con base a los elementos de juicio obtenidos el auditor debe concluir si, en su juicio, existe una incertidumbre significativa referida a hechos o condiciones que puedan generar una duda significativa sobre la habilidad de la empresa para continuar en funcionamiento.

7. Controlar la ejecución de lo planificado

El auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo ejecutado por sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que se ha cumplimentado, de manera de verificar que ejecuten el programa de trabajo y que dicho programa permita cumplir con los objetivos propuestos en la etapa de la planificación, de no ser así realizar las modificaciones necesarias en el plan de auditoría.

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

Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

- Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
- Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
- Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

El auditor va a evaluar la relativa importancia de la evidencia obtenida; se va a asegurar que ha obtenido elementos de juicios suficientes, pertinentes y confiables para cada uno de las afirmaciones. Irá constatando,

cuando verifique cada afirmación, si los elementos obtenidos son suficientes para formarse un juicio sobre esa afirmación.

En consecuencia, al evaluar una evidencia, el auditor obtiene conclusiones parciales, conclusiones sobre cada afirmación, o sobre un conjunto de afirmaciones. Y finalmente, con todos los elementos de juicio de las afirmaciones específicas que él ha considerado conveniente sustentar y su opinión sobre ellas está en condiciones de formarse una opinión sobre las afirmaciones generales.

9. Formación de la opinión

Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no la ha sido posible la formación de tal juicio.

Para evaluar si los estados contables en conjunto presentan la situación patrimonial y económica de la empresa razonablemente, a pesar de que alguna afirmación esté mal, se debe preguntar si tal hecho produce un afecto significativo sobre el conjunto.

10. Emisión del informe

Luego de realizar todos los pasos detallados anteriormente, el auditor recién está en condiciones de emitir su informe de auditoría para expresar una opinión sobre si los estados contables examinados están de

acuerdo con normas contables vigentes o declarar que se abstiene de hacerlo.

3) Normas sobre informes

El informe es el documento q usa el contador para hacer conocer a los usuarios de la información su conclusión sobre la razonabilidad de la información. El contador, según el encargo de auditoría podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

a) Informe Breve

La resolución técnica 37 introduce las siguientes modificaciones en el informe del auditor para armonizarlo con el emitido de acuerdo con las NIA:

- el informe del auditor pasa a titularse ahora como “Informe del auditor independiente”;
- se eliminan los párrafos de “alcance” y “aclaraciones previas”, y se incorporan párrafos de “responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables”, “responsabilidad del auditor”, y en caso de que corresponda, “fundamentos de la opinión modificada”, y “párrafo de énfasis” y/o “párrafos de otras cuestiones”;
- el párrafo de “identificación de los estados contables objeto de la auditoría” ahora pasa a ser el “apartado introductorio”, y el párrafo de “dictamen u opinión” cambiará su denominación en función del tipo de dictamen a emitir (“opinión con salvedades”, “opinión adversa” o “abstención de opinión”);

- cuando se incorpore el párrafo de “información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos de control o de la profesión”, debe agregarse un subtítulo de “Informe sobre los estados contables” antes del apartado introductorio;
- en el “apartado introductorio”, se requiere hacer referencia explícita a la nota a los estados contables que resume las políticas contables significativas aplicadas por el emisor de estos;
- se agrega en el párrafo de “Responsabilidad de la dirección” una mención explícita a la responsabilidad de la dirección sobre los estados contables y el control interno;
- se agregan en el párrafo de “Responsabilidad del auditor” menciones a:
 1. el desarrollo de la auditoría aplicando las normas de la resolución técnica 37 y las normas de ética;
 2. si se obtuvo evidencia de auditoría apropiada y suficiente; y
 3. se incluye una explicación de las responsabilidades del auditor y de lo que es una auditoría.
- dictamen u opinión: se incorpora la diferenciación entre “marco de presentación razonable” y “marco de cumplimiento” con respecto a la forma de la opinión;
- Se eliminan las salvedades indeterminadas y abstenciones por “incertidumbres”, las que ahora son incluidas dentro del párrafo de énfasis sin modificar la opinión. Sin embargo, se admite la abstención de opinión cuando existen múltiples incertidumbres que impiden formar una opinión debido a su posible interacción y efecto acumulativo sobre los estados contables;
- las salvedades ahora deben exponerse claramente en un párrafo anterior a la opinión llamado, según corresponda, “Fundamentos de

la opinión con salvedades”, “Fundamentos de la opinión adversa” o “Fundamentos de la abstención de opinión”;

- se aclara cuando un desvío a las normas contables o limitación al alcance implica una opinión favorable con salvedades, y cuando una abstención de opinión u opinión adversa. Será opinión favorable con salvedades cuando las cuestiones sean “significativas pero no generalizadas” y abstención o adversa cuando sean “significativas y generalizadas”;

- se elimina la salvedad por falta de uniformidad que requiere la resolución técnica 7 para el caso de falta de uniformidad en la aplicación de las normas contables. La resolución técnica 37 solo requiere la salvedad cuando se ha producido un desvío a las normas contables;

- se elimina la “opinión parcial” prevista en la resolución técnica 7, para lograr la congruencia con las NIA;

- se agrega el “Párrafo de énfasis” el cual se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables. Corresponde incluir este párrafo en el informe:

1. cuando esa cuestión explique una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento; o que los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales; o cuando los estados contables son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados contables y el auditor emitió su informe (alternativamente, esta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones); o

2. cuando el contador considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables.

- se agrega el “Párrafo de otras cuestiones”, el cual se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables que se requiere cuando:

1. el auditor exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso deberá revelar en un párrafo sobre otras cuestiones los motivos fundamentales de la opinión diferente;

2. los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador, el contador actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados contables con cifras correspondientes o a estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique:

- que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador;

- el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y

- la fecha del informe del otro contador;

3. se presentara información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable excluida del objeto de la auditoría, que no estuviera identificada como no auditada, el contador explicará, en el párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre los estados contables, que dicha información no está cubierta por su informe;

4. se presentara otra información en un mismo documento que contiene los estados contables auditados y cuya modificación fuera necesaria por presentar incongruencias significativas con estos últimos y la

dirección se negara a realizarla, el contador debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la incongruencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo, si esto fuera posible o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

- se presentan dos enfoques generales distintos para la información comparativa:

1. “estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores”: en cuyo caso, la opinión se refiere solamente al período actual, ya que las cifras correspondientes forman parte de los estados contables del período actual; o

2. “estados contables comparativos”: en cuyo caso, la opinión se refiere a cada período para el que se presentan estados contables.

- la resolución técnica 37 agrega la posibilidad de incorporar información requerida por disposiciones legales en un informe por separado, cuando esto esté permitido;

- la resolución técnica 37 especifica ahora que el lugar de emisión del informe del auditor es la jurisdicción donde ejerce el auditor;

- se aclara que la fecha del informe no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados contables por la dirección;

- en cuanto a la presentación, la resolución técnica 37 requiere que todas las hojas de los estados contables básicos deben estar firmadas o inicialadas;

- cuando se presentara información adicional no auditada formando parte de los estados contables, la resolución técnica 37 indica que el auditor debe requerir que se distinga claramente de los estados contables, en caso contrario debe requerir que esa información figure como “no

auditada". Si la dirección se negara a hacerlo, el auditor debe incluir un párrafo de otras cuestiones indicando que esa información no está auditada;

- en cuanto a la otra información en los documentos que contienen estados contables, debe leerse la documentación para ver si hay incongruencias de la otra información con los estados contables o aparentes incorrecciones significativas en la descripción de un hecho. Si se deben modificar los estados contables y la dirección no lo hiciera, se incluirán salvedades en el informe. Si correspondiera modificar la otra información y la dirección no lo hiciera, el auditor debe incluir un "Párrafo de otras cuestiones" describiendo la incongruencia, no emitir el informe de auditoría o retirarse del encargo, o no dar consentimiento para el uso del informe.

4) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

La NIA 800 define los estados financieros con fines específicos como aquellos que se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos, explicando dicho marco como aquel que es diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos, que es adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias, indicando que dicho marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento. Por lo que respecta a los estados financieros, la NIA señala que estos corresponden a un conjunto completo de estados financieros con fines específicos, incluidas las notas explicativas, y

que estas contienen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

El Marco de Información Financiera Aplicable, se define como un marco de referencia de información financiera para preparar los estados financieros, que es adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

La NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo, requiere que el auditor esté de acuerdo con el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros y que, en el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, conozca el propósito para el cual se han preparado dichos estados financieros, los usuarios a quienes se destina el informe y las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias. En el caso de estados financieros con fines específicos, las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe son un factor clave para aceptar el marco de información financiera aplicado.

La NIA 800 señala algunos ejemplos de un marco de información con fines específicos:

- Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad.

- Contabilización con criterio de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores.
- Las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador.
- Las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.

Un marco de información financiera aplicable con fines específicos puede abarcar normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para emitir normas sobre estados financieros con fines específicos. En este caso, estas normas son aceptables para dicha finalidad si el organismo emisor sigue un proceso establecido y transparente para su emisión en el que haya una deliberación y en el que se tengan en cuenta los puntos de vista de interesados relevantes. En ciertos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera para la preparación de estados financieros con fines específicos, como es el caso cuando un regulador establece disposiciones de información financiera para cumplir con los requerimientos de dicho regulador.

Cuando las normas de información financiera emitidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido son complementadas por requerimientos legales o reglamentarios, la NIA 210 requiere que se determine si existen, o no existen, conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales, y prescribe las medidas que debe tomar el auditor en el caso de que existan dichos conflictos. Al respecto, la NIA 210, en su párrafo 18, indica: “Si existen conflictos, el auditor discutirá con la dirección la naturaleza de los requerimientos adicionales y acordará si:

a. Los requerimientos adicionales pueden cumplirse mediante revelaciones de información adicionales en los estados financieros; o

b. La descripción del marco de información financiera aplicable realizada en los estados financieros puede modificarse en consecuencia”.

Si no es posible lo anterior, el auditor decidirá si es necesario expresar una opinión modificada de conformidad con la NIA 705, Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente, regulada en la RT 37.

El informe de auditoría preparado sobre un marco de información específico, presenta las siguientes variantes importantes, respecto a un informe de Auditoría de Estados contables con fines generales: el auditor debe advertir a los usuarios de los estados financieros con fines específicos de que estos estados han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos, y que así lo indique en el informe de auditoría, mediante la incorporación de un párrafo de énfasis con un título adecuado, señalando que por tal razón los estados financieros pueden no ser adecuados para otros fines. En ocasiones, además de la advertencia indicada, el auditor puede considerar necesario señalar que el informe de auditoría está destinado únicamente a usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, esto se puede lograr mediante la restricción de la distribución o a la utilización del informe de auditoría. En estas circunstancias, se debe hacer el señalamiento correspondiente como sigue:

Base contable (advertencia)

“Sin que ello tenga efecto en nuestra opinión, llamamos la atención sobre la Nota X a los estados financieros, en la que se describe la base contable utilizada para la preparación de los estados financieros, los cuales fueron preparados para cumplir con los requerimientos, normativos a que

está sujeta la entidad; consecuentemente, éstos pueden no ser adecuados para otra finalidad”.

Restricción de uso de este informe

“Nuestro informe está dirigido a (indicar) y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de (indicar)”.

5) Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específico de un estado contable

Esta sección está basada en la NIA 805 y regula los encargos pedidos al auditor para que exprese una opinión sobre uno o más componentes de los estados contables, por ejemplo, cuentas a cobrar, inventario o una provisión para impuesto a las ganancias. Este tipo de trabajo puede ser llevado a cabo como un trabajo separado o conjuntamente con una auditoría de los estados contables de la entidad, sin embargo este encargo, no da como resultado un dictamen sobre los estados contables tomados como un todo y, consecuentemente, el auditor deberá expresar una opinión sólo respecto de si el componente auditado está preparado de acuerdo con la base identificada de contabilización.

Por lo tanto las alternativas que se pueden presentar, respecto del auditor, son:

- a) auditó los estados contables de la entidad: en cuyo caso el contador expresará una opinión por separado para cada encargo; o
- b) no fue el auditor de los estados contables: en cuyo caso determinará si es factible llevar a cabo el encargo.

Si la auditoría del componente se realiza en conjunto con la auditoría de los estados contables completos, el auditor puede usar los elementos de juicio obtenidos en la auditoría de los estados contables, cuando examina el componente, aunque debe planear y ejecutar la auditoría del componente sobre bases individuales.

Si la opinión del contador sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad es una opinión modificada (calificada o adversa) o tiene párrafo de énfasis, se deberá determinar el efecto que ello pueda tener sobre el informe de auditoría, sobre un solo estado contable o sobre un elemento, cuenta o partida de un estado contable que se está auditando. Esto se debe a que muchas cuentas de los estados financieros están interrelacionadas, por ejemplo ventas y cuentas por cobrar, lo que hace que el contador no pueda considerar el sujeto de la auditoría en forma aislada, y necesitará examinar otra cierta información contable.⁹ Si lo considera apropiado, modificará su opinión también sobre el componente o le incluirá un párrafo de “énfasis” o de “otras cuestiones”.

Si el contador concluye que es necesario expresar una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad, no le está permitido expresar una opinión sin modificaciones sobre un componente de esos estados en el mismo informe del auditor sobre los estados contables completos con idéntico marco contable aplicable. Sin embargo, el auditor puede expresar una opinión sin modificaciones sobre el componente en un informe por separado, siempre y cuando el o los componentes objeto del informe no comprendan la mayor parte de los estados contables, pues podría confundirse con una opinión

⁹ SUAREZ ARANA, Jorge Abenamar, Normas internacionales de auditoría, 3ª Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (México, 1997), pág. 271.

parcial que está prohibida.¹⁰ Con la aprobación de la RT 37, se elimina la “opinión parcial” prevista en la resolución técnica 7, para lograr la congruencia con las NIAs.

Por lo tanto si el auditor expresó una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre los estados contables, pero considera apropiado expresar una opinión sin salvedad sobre un elemento, cuenta o partida específica incluida en dichos estados contables, solo lo hará si:

- Las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;
- La opinión se expresa en un informe de auditoría publicado separadamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión;
- El elemento específico no constituye una parte significativa de los estados contables completos considerados en conjunto.

6) Auditoría de estados contables resumidos

Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables pero que contiene menos detalle que los estados contables. Su propósito es informar a los grupos de usuarios interesados, los puntos sobresalientes sólo de la posición financiera de la entidad y de los resultados de sus operaciones. La condición necesaria para aceptar este tipo de encargo es haber realizado la auditoría de los estados contables completos de los cuales se deriven los estados contables resumidos.

¹⁰ LATTUCA, Juan Antonio, op. Cit., pág. 480.

Los estados contables resumidos se presentan en considerablemente menos detalle que los estados contables anuales auditados, por lo que dichos estados necesitan claramente indicar la naturaleza de resumen de la información y advertir al lector que, para una mejor comprensión de la posición financiera de una entidad y los resultados de sus operaciones, los estados financieros resumidos se deben leer conjuntamente con los estados financieros de la entidad más recientemente auditados que incluyen todas las revelaciones requeridas por el marco conceptual para informes financieros relevantes.¹¹

Antes de aceptar un trabajo para dictaminar sobre estados financieros resumidos, el auditor deberá:

- a) Determinar si los criterios aplicados son aceptables,
- b) Obtener el acuerdo de la administración de que reconoce y entiende su responsabilidad respecto a los estados contables,
- c) Acordar con la administración la forma de la opinión que se expresará sobre los estados financieros resumidos.

- Naturaleza de los procedimientos:

El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos, y cualquier otro procedimiento que considere necesario, como base para la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos:

- a) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente su naturaleza resumida e identificar los estados financieros auditados.
- b) Cuando los estados financieros resumidos no están acompañados por los estados financieros auditados, evaluar si describen claramente:

¹¹ Ibídem, pág. 273.

1. De quién o de dónde están disponibles los estados financieros auditados; o

2. La legislación o normatividad que especifica que los estados financieros auditados no necesitan ponerse a disposición de los usuarios específicos de los estados financieros resumidos y establece los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.

c) Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.

d) Comparar los estados financieros resumidos con la información relacionada en los estados financieros auditados para determinar si los estados financieros resumidos concuerdan con o pueden ser calculados nuevamente de la información relacionada en los estados financieros auditados.

e) Evaluar si los estados financieros resumidos están preparados de acuerdo con los criterios aplicados.

f) Evaluar, según el propósito de los estados financieros resumidos, si los estados financieros resumidos contienen la información necesaria, y están a un nivel apropiado de resumen, para que no induzcan a error en las circunstancias.

g) Evaluar si los estados financieros auditados están a la disposición de los usuarios previstos de los estados financieros resumidos sin demasiada dificultad, a menos que la legislación o normatividad prevea que no necesitan ponerse a su disposición y establezca los criterios para la preparación de estados financieros resumidos.

- Informe

Cuando el auditor ha concluido que es apropiada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, la opinión del auditor deberá, a menos que la legislación o normatividad estipule otra cosa, utilizar una de las siguientes frases:

a) los estados contables resumidos son congruentes, en todos los aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados; o

b) los estados contables resumidos son un resumen razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados.

Cuando el conjunto completo de los estados contables no contiene una opinión limpia, se debe:

a) poner de manifiesto el tipo de opinión en el informe de auditoría sobre los estados contables auditados; y

b) describir el fundamento de tal opinión.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros resumidos puede tener una fecha posterior a la del dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados, y puede llegar a enterarse de hechos que existieron en la fecha del dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados, pero de los cuales no tenía conocimiento previo.

Elementos del dictamen del auditor:

a) Un título que indique claramente que es el dictamen de un auditor:

b) Un destinatario

c) Un párrafo de introducción

d) Una descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros resumidos, donde se explique que la administración

es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de acuerdo con los criterios aplicados.

e) Una declaración referente a que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos con base en los procedimientos requeridos por esta NIA.

f) Un párrafo que exprese claramente una opinión

g) La firma del auditor.

h) La fecha del dictamen del auditor

i) La dirección del auditor.

En los casos que el informe contenga modificaciones a la opinión, párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados, el auditor sobre los estados financieros resumidos deberá:

a) Declarar que el dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados contiene una opinión calificada, un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otro asunto; y

b) Describir: La base para la opinión calificada sobre los estados financieros auditados, y esa opinión calificada; o el párrafo de énfasis de asunto o de otro asunto, en el dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados; y el efecto respectivo sobre los estados financieros resumidos, si lo hubiese.

Si los estados financieros resumidos no son consistentes, respecto de todo lo importante, o no son un resumen razonable de los estados financieros auditados, de acuerdo con los criterios aplicados, y la administración no acepta realizar los cambios necesarios, el auditor deberá expresar una opinión adversa sobre los estados financieros resumidos.

Cuando la distribución o el uso del dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados está restringido, o el dictamen del auditor

sobre los estados financieros auditados alerta a los lectores acerca de que los estados financieros auditados están preparados de acuerdo con un marco de referencia de propósito especial, el auditor deberá incluir una restricción similar o alertar en el dictamen del auditor sobre los estados financieros resumidos.

El auditor deberá leer otra información incluida en un documento que contenga los estados financieros resumidos y que se relacione con el dictamen del auditor para identificar inconsistencias de importancia relativa, si las hubiera, con los estados financieros resumidos. Si, al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia de importancia relativa, deberá determinar si los estados financieros resumidos o la otra información necesitan ser revisados.

Si el auditor llega a saber que la entidad tiene previsto declarar que el auditor ha dictaminado sobre los estados financieros resumidos en un documento que contiene los estados financieros resumidos, pero no planea incluir el dictamen respectivo del auditor, deberá solicitar a la administración que incluya el dictamen del auditor en el documento.

CAPÍTULO III

REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

Sumario: 1) Concepto. 2) Contenido. 3) Normas para su desarrollo. 4) Normas sobre informe.

1) Concepto

Son estados financieros de períodos intermedios los estados financieros básicos que se preparan durante el transcurso del período, para satisfacer, entre otras, necesidades de los administradores del ente económico o de las autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control. Deben ser confiables y oportunos.

Información financiera intermedia es información financiera que contenga un conjunto de estados financieros completos o un conjunto de estados financieros condensados, para un periodo intermedio.

Este tipo de informes adquiere especial significación ante distintas situaciones en las que terceros requieren del ente, estados contables de períodos que no son coincidentes con los que habitualmente emite la empresa, y en los cuales el profesional no dispone del tiempo necesario para practicar procedimientos completos de auditoría. Además, implica para el auditor la posibilidad de dar satisfacción a su cliente ante tales requerimientos sin asumir más responsabilidades de las que debe.

Los estados con revisión limitada permiten al usuario de la información asegurarle que el proceso administrativo-contable del ente, elabora la adecuada información contable respecto de las transacciones, con criterios, métodos y técnicas para períodos intermedios similares a los que se emplean para confeccionar los estados contables anuales, además de poder contar con la información adicional que parcialmente el auditor esté en condiciones de suministrar. La resolución técnica 37 implementa la posibilidad de emitir un informe tomando como parámetro un marco de información distinto a las normas contables profesionales cuando existan normas legales o reglamentarias que requieran utilizar otro marco de información, siempre que se cumplan ciertas condiciones. La resolución técnica 7 establece la obligatoriedad de usar como criterio sólo a las normas contables profesionales.

Este tipo de informe es realizado principalmente por las entidades financieras, compañías de seguros, cooperativas, etc., que están obligadas a presentar estados contables con su informe del auditor independiente, en forma trimestral.

El objetivo de una revisión de estados contables es permitir a un profesional declarar si, sobre la base de procedimientos que no proveen todos los elementos de juicio que requeriría una auditoría, nada ha llegado a su conocimiento que le haga creer que los estados contables revisados no están preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco contable aplicable. Esta manifestación se denomina de seguridad negativa o moderada.

2) Contenido

La información financiera intermedia debe contener, como mínimo, los siguientes componentes:

- balance condensado; si se presentan condensados deberán contener cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes y las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma;
- estado de resultados condensado;
- un estado de carácter condensado que muestre o bien todos los cambios habidos en el patrimonio neto o ; los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;
- un estado de flujo de efectivo condensado; y
- notas explicativas seleccionadas. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados.

Se deben aplicar las mismas políticas contables que se aplican en los estados financieros anuales. Las mediciones realizadas deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde el principio del período anual hasta la fecha final del período intermedio.

La entidad debe incluir como mínimo, en las notas de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación, siempre que sea de importancia relativa y no haya sido ofrecida en ninguna otra parte de los estados intermedios, no obstante, la entidad debe también revelar información acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativas para la comprensión del último periodo intermedio:

- una declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables en los estados financieros intermedios que en

los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de su naturaleza y de los efectos producidos por tales cambios;

- comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo intermedio;
- la naturaleza e importe de las partidas, que afecten a los activos, pasivos, patrimonio neto, ganancia neta o flujos de efectivo, que sean no usuales por su naturaleza, importe o incidencia;
- la naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones de partidas de períodos intermedios anteriores, dentro del mismo periodo contable, o los cambios en las estimaciones de los importes presentados para períodos anteriores, siempre que unos u otros cambios tengan un efecto significativo en el período intermedio sobre el que se esté informando;
- emisiones, recompras y reembolsos de valores representativos de la deuda o del capital de la entidad;
- dividendos pagados separando los correspondientes a las acciones ordinarias y a otros tipos de acciones;
- ingresos ordinarios y resultados de los segmentos del negocio o geográficos en los que opere la entidad, según cual sea el formato principal utilizado por la entidad para elaborar su información segmentada;
- hechos posteriores al cierre del período intermedio que, siendo de carácter significativo, no hayan sido reflejados en los estados intermedios que se refieren al mismo;
- el efecto de los cambios en la composición de la entidad durante el período intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, adquisiciones o ventas de subsidiarias o inversiones financieras a largo plazo, reestructuraciones y operaciones interrumpidas;

- cambios habidos en los activos o pasivos de carácter contingente desde la fecha del último balance anual.

3) Normas para su desarrollo

A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada por dichos estados contables.

Para reunir los elementos de juicio necesarios, el contador debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

I. 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, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.

II. Identificar el objeto de la revisión (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen - existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición – o lo que debieran contener).

III. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de las posibles incorrecciones, y el riesgo involucrado.

IV. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del

ente cuyos estados contables serán objeto de revisión 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 contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

V. Una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del contador usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:

- Cotejo de los estados contables con los registros contables.
- Comprobaciones matemáticas.
- Revisiones conceptuales.
- Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- Revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.
- Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.
- Preguntas a funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de revisión, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos estados. Incluye preguntas a la dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un

período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables del período bajo revisión.

- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la dirección).

VI. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, el contador deberá considerar si la revelación de esa información en los estados contables de períodos intermedios es adecuada. Si es adecuada, el contador deberá destacar tal situación en su informe mediante un párrafo de énfasis que no afectará su conclusión. En tanto que si la información provista por la entidad no es adecuada, el contador deberá emitir una conclusión con salvedad o una conclusión adversa, según corresponda.

La extensión de los procedimientos a aplicar por el contador depende, en parte, de lo siguiente:

- Las características del ente al que correspondieren los estados contables objeto de revisión.
- La realización de una auditoría o revisión de estados contables anteriores por el mismo contador que efectúa esta revisión.
- El conocimiento, por parte del contador, de las debilidades en el control interno del ente.
- El conocimiento, por parte del contador, de las prácticas contables del ente.
- El conocimiento, por parte del contador, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

VII. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

VIII. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del contador. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

- Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
- Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.
- Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

IX. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.¹²

A diferencia de lo que ocurre luego de practicar procedimientos de auditoría a partir del cual el profesional emite una opinión, cuando la revisión es limitada, el profesional hace conocer aquello que merezca ser informado al usuario del estado de período intermedio, sin emitir opinión sobre la totalidad de la información que el mismo suministra.

Luego de detallar los procedimientos a realizar, podemos concluir que con la resolución técnica 37 se agrega, respecto de la anterior resolución técnica N° 7, como procedimiento las preguntas a la dirección del ente para identificar si hay dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante por lo menos los 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, y de obtener

¹² Punto 2, Sección IV, Resolución Técnica N° 37 (n° 37, t.o. 2013).

elementos de juicio sobre si resulta apropiada la aplicación del precepto de empresa en funcionamiento y si existe una incertidumbre significativa al respecto.

4) Normas sobre informe

El informe escrito a emitir deberá contener lo siguiente:

1. Título.
2. Destinatario.
3. Identificación de los estados contables de períodos intermedios revisados.
4. Declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de períodos intermedios de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.
5. Declaración de que el contador es responsable de emitir una conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios sobre la base de su revisión.
6. Declaración de que la revisión de los estados contables de períodos intermedios se realizó de acuerdo con esta Resolución Técnica.
7. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
8. Declaración de que una revisión es significativamente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al contador obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas

significativos que puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría.

9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.

10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios:

- no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o
- no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable).

11. Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, cuando se presenten las situaciones que requieren la inclusión de tales párrafos en un informe de auditoría.

12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.

13. Lugar y fecha de emisión.

14. Identificación y firma del contador.

Con la nueva Resolución Técnica se incorporan modificaciones en la estructura del informe, para compatibilizarlo con los informes emitidos bajo Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2410.

Una de las modificaciones más relevantes es que, aplicando la resolución técnica 37, en el informe de revisión se expresará "...si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios:

a) no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o

b) han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable)”.

Por su parte, la resolución técnica 7 solo contenía la expresión de que el contador “no tiene observaciones que formular”.

En conclusión en el informe del auditor principalmente se debe:

- Dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoría aplicables en la revisión de los estados contables anuales.

- Indicar que no emite una opinión sobre los estados contables en su conjunto.

- Indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, señalar sus efectos en los estados contables.

- Informar sobre los aspectos particulares requeridos por las leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos de control o de la profesión.

CAPÍTULO IV

OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Sumario: 1) Introducción. 2) Otros encargos de aseguramiento en general. 3) Examen de información contable prospectiva. 4) Informes sobre los controles de una organización de servicios.

1) Introducción

Con la resolución técnica 37 se incorporan normas específicas para servicios de aseguramiento sobre información que no son estados contables. En la resolución técnica 7 no estaban previstos y la doctrina interpretaba que se encontraban incluidos bajo la figura de los “informes especiales”. En cuanto a su alcance, son similares a lo que es una auditoría (los que se encuadran dentro de los servicios de seguridad razonable) o revisión (que se categorizan como servicios de seguridad limitada) pero se los aplica a otra información distinta de los estados contables, y con ciertas particularidades según el tipo de información.

Este capítulo de la resolución técnica 37 se divide en las siguientes tres secciones:

- a) Otros encargos de aseguramiento en general;
- b) examen de información contable prospectiva; e
- c) informes sobre los controles de una organización de servicios.

Estas secciones están respectivamente inspiradas en las Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, 3400 y 3402 y se encuentran también regulados en la Resolución Técnica Nº 35.

2) Otros encargos de aseguramiento en general

El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El objetivo del primero es la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del compromiso para permitir una conclusión en forma positiva: “en mi opinión....exponen razonablemente....”. El objetivo del segundo es la reducción del riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias pero donde el riesgo es mayor que en un encargo de seguridad razonable y que permite expresar una conclusión en forma negativa: “basado en nuestro encargo descrito en este informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga pensar que ...”. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador para reunir los elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

El contador debe planificar el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto del examen tenga incorrecciones significativas. Debe

comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.

La información sobre la materia objeto, debe ser adecuada. Para ello, esta información tiene que tener las siguientes características:

- Es identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y
- Puede someterse a procedimientos para reunir elementos de juicios válidos y suficientes para sustentar una conclusión.

El contador debe analizar la idoneidad de los criterios para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis. Estos criterios pueden estar establecidos formalmente, como las normas contables profesionales, o desarrollarse específicamente, como el código de conducta elaborado por una organización.

El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión, para ello realiza procedimientos de auditoría, pero la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son deliberadamente más acotados en relación con un encargo de aseguramiento razonable.

Cuando corresponda, el contador debe obtener manifestaciones escritas de la parte responsable.

i. Normas sobre informe

En el informe que surja de un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el contador debe

evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:

1. Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis, y cuando corresponda, la materia objeto de análisis.
2. Identificación de los criterios aplicados.
3. Una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios, cuando corresponda.
4. Declaración que limite el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin, cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la Información sobre la materia objeto de análisis están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos o sólo son pertinentes para un fin específico. Por ejemplo cuando los bancos y reguladores, imponen requisitos o bien se requiere que se elabore en una forma determinada
5. Descripción de las responsabilidades de la parte responsable y del contador.
6. Resumen del trabajo realizado.
7. Conclusión del contador. En un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. En un encargo de aseguramiento limitado, la conclusión debe estar expresada en forma negativa. Cuando el contador expresa una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades, el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos.

El contador debe emitir un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión, según corresponda, si concluye que los criterios son inadecuados, la materia objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones materiales.

3) Examen de información contable prospectiva

i. Concepto

Información contable prospectiva significa información basada en estimaciones sobre hechos que pueden ocurrir en el futuro y posibles acciones de una organización. Es altamente subjetiva en naturaleza y su preparación requiere el ejercicio de considerable criterio. La información financiera prospectiva puede tomar la forma de pronóstico, una proyección o una combinación de ambos, por ejemplo, un pronóstico a un año y una proyección a cinco años.

Un pronóstico significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de estimaciones respecto de eventos futuros que la administración espera que tengan lugar y de las acciones que la administración espera emprender a la fecha en que la información es preparada (las mejores estimaciones).

Una proyección significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

- Presunciones hipotéticas sobre sucesos eventos y acciones de la administración que no necesariamente se espera que tengan lugar, como cuando algunas organizaciones están en fase de arranque o está considerando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones o

- Una mezcla de las mejores estimaciones y presunciones hipotéticas.

Dicha información ilustra las posibles consecuencias a la fecha en que la información es preparada si los eventos y acciones ocurrieran (un caso hipotético de “qué si así ocurriera”).

La información contable prospectiva puede asumir la forma de uno o más estados contables y puede ser destinada como herramienta de uso interno para asistir a un proyecto de inversión o para distribuir a terceras partes ajenas a la entidad, por ejemplo, un prospecto dirigido a inversores potenciales.¹³

La responsabilidad por la emisión de la información contable prospectiva y sus supuestos corresponde a la dirección de la organización. El auditor puede ser requerido para examinar e informar sobre esa información prospectiva para aumentar su confiabilidad, sea que esté destinada a terceros o para el uso interno.

Esta sección de la RT 37, está regulada en las normas internacionales, en la Norma Internacional sobre Compromisos de Seguridad nº 3400, “El examen de la información contable prospectiva”.

ii. Objetivo

El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.

¹³ LATTUCA, Juan Antonio, op. Cit., pág. 489.

En un compromiso para examinar información contable prospectiva, el contador debe reunir elementos de juicios, válidos y suficientes, acerca de si:

- Los supuestos de la dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;
- La información contable prospectiva está correctamente preparada sobre la base de los supuestos;
- La información contable prospectiva está correctamente presentada y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente, incluyendo una clara indicación acerca de si ellos son los supuestos de “mejor estimación” o “premisa hipotética”; y
- La información contable prospectiva está preparada sobre bases congruentes con las de los estados contables históricos, usando el marco contable apropiado.

iii. Aceptación del trabajo por el auditor

La NICS 3400 señala que el contador no debe aceptar o, en su caso, debe retirarse de un encargo (si esto es posible) cuando los supuestos sean claramente poco realistas o cuando el contador piense que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso preestablecido.

Para aceptar un trabajo de esta naturaleza, el auditor debe:

- Convenir por escrito con el cliente los términos del trabajo.
- Obtener un nivel suficiente de conocimiento sobre el negocio del ente para evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva.

- Considerar el período cubierto por la estimación, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual la dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos.
- Considerar el alcance para el cual se justifica confiar en la información histórica de la entidad.

iv. Procedimientos de examen de la información prospectiva

Cuando el contador determina la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, debe considerar los siguientes factores:

- La probabilidad de que la información presente distorsiones significativas;
- El conocimiento obtenido durante encargos previos;
- La competencia de la dirección del ente respecto de la preparación de la información contable prospectiva;
- La medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la dirección; y
- La suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes en las estimaciones.

El contador debe obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso preestablecido de la información contable prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la dirección y la aceptación de la dirección de su responsabilidad por dicha información.

v. Exposición de la información

Cuando el auditor evalúa la presentación y revelación de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de

las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, tendrá en cuenta si:

- La presentación de la información contable prospectiva es informativa y no es engañosa;
- Las políticas contables están claramente reveladas en las notas;
- Los supuestos se expresan en forma adecuada en dichas notas;
- Se informa la fecha en la que se preparó la información contable prospectiva;
- La base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la información contable prospectiva se expresan en función de la escala; y
- Se revela cualquier cambio en la aplicación de las normas contables profesionales desde la emisión de los últimos estados contables históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la información contable prospectiva.

vi. Informe del auditor

El informe sobre un examen de información contable prospectiva debe incluir:

- Título, destinatario e identificación de la información contable prospectiva;
- Una manifestación de que la dirección es responsable por la información contable prospectiva, incluyendo los supuestos.
- Cuando corresponda, una referencia al propósito de la información a las restricciones de su distribución;

- Una declaración de seguridad negativa acerca de si los supuestos proveen de una base razonable para la información contable prospectiva;
- Una opinión con respecto a si la información contable prospectiva está razonablemente preparada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo con el marco contable aplicable;
- Advertencias apropiadas sobre la probabilidad de la concreción de los resultados presentados en la información contable prospectiva, mencionando que es probable que los resultados reales sean diferentes de la información contable prospectiva, ya que los hechos previstos a menudo no se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa. En el caso de una proyección, debe aclarar que la información contable prospectiva se preparó con un determinado fin, mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos acerca de hechos futuros y acciones de la dirección que no necesariamente se espera que sucedan. Por consiguiente, se advierte a los usuarios que la información contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.
- Fecha del informe;
- Dirección y firma del auditor.

Si el contador entiende que la presentación y revelación de la información contable prospectiva no son adecuadas, deberá expresar un dictamen con opinión calificada o adversa en su informe, o retirarse del compromiso si es apropiado.

Cuando el contador cree que uno o más supuestos significativos empleados, no son razonables, tanto sean la base de un pronóstico como de una proyección, debe expresar un dictamen adverso o retirarse del encargo si es apropiado.

Cuando el examen se vea afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o más procedimientos que se consideran necesarios en las circunstancias, el contador debe retirarse del encargo o abstenerse de expresar un dictamen y describir previamente la limitación al alcance de su trabajo.

4) Informes sobre los controles de una organización de servicios

i. Objetivos

El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.

Los objetivos del auditor respecto a este servicio son:

- Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:
 - De que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema tal como estaba diseñado y se implementó durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);
 - De que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el

periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);

- Cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del periodo especificado.

- Informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.

El contador debe obtener manifestaciones escritas de los responsables de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión. El auditor del servicio determinará la o las personas adecuadas de la dirección o de los responsables del gobierno de la organización de servicios con los que relacionarse. Esto incluirá considerar las personas que tienen las responsabilidades adecuadas y conocimiento de las cuestiones de las que se trata.

Estos informes incluidos en la Resolución Técnica Nº 37 anteriormente sólo estaban regulados en la Norma Internacional de Encargos que Proporcionan un Grado de Seguridad (ISAE) 3402.

ii. Tipos de informes sobre los controles de una organización de servicios

El contador puede emitir dos tipos diferentes de informes: un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios, llamado por la RT 37 “informe tipo 1”, o un informe sobre la

descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios, nombrado “informe tipo 2”.

Para emitir un informe tipo 1, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:

- La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y

- Los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.

Adicionalmente, para emitir un informe tipo 2, el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado. Este informe es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el contador puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.

iii. Informe del auditor

El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

- En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el contador debe incluir:

- Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;

- De corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;

- Si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del contador de que su opinión no incluye a estos controles y que la efectividad de los controles de la organización de servicios está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y

- Si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles como así también los objetivos de control relacionados no son incluidos en la descripción hecha por la organización de servicios de su sistema, una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el contador. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el contador.

- Identificación de los criterios aplicados.

- Una manifestación de que el informe y, en el caso de un informe de tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado sólo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados contables de las organizaciones usuarias.

- Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador.

- Un resumen de los procedimientos aplicados.

- Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

iv. Opinión

La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:

- Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1):
 - La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y
 - Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos por la organización de servicios fueron los necesarios y han sido idóneamente diseñados a una fecha determinada.
- Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informes tipo 2):
 - La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, es decir es lo mismo que lo indicado para el informe 1; y
 - Los controles examinados, que son necesarios para brindar un aseguramiento razonable acerca de que los objetivos de control establecidos fueron logrados, han operado efectivamente durante el período especificado; y
 - Una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el contador

haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

CAPÍTULO V

CERTIFICACIONES

Sumario: 1) Concepto. 2) Certificación de estados contables. 3) Normas para el desarrollo de una certificación. 4) Contenido de la certificación.

1) Concepto

La RT 37 define a las certificaciones diciendo: “La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

Esto incluye la constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal)”. La resolución técnica 37 mantiene las normas contenidas en la resolución técnica 7 respecto de las certificaciones, manteniéndose la certificación literal de estados contables.

En la certificación se trata de decir, de afirmar, de asegurar, de dar por cierta determinada información, situación o documentación. No se emite opinión ni juicio alguno, solamente se manifiesta la concordancia debida, observada mediante la constatación de hecho que brindó a contador una evidencia natural.

Algunos ejemplos de aplicación de la certificación son los siguientes:

- El quórum de asambleas;
- Aumentos de capital y formas de integración;
- Saldo de una cuenta que consta en los libros a una fecha dada;
- Un asiento contable, cuentas utilizadas y montos registrados;
- Ingresos personales.

2) **Certificación de estados contables**

Pareciera que no es aplicable la certificación a un juego de estados contables, debido a ciertas características de subjetividad que tiene parte de la información contable y que, como tal, está sujeta a juicio de razonabilidad y no de certeza como brinda una certificación. Pero sin embargo si es posible realizar una certificación de estados contables, llamado certificación literal, sólo en el caso que se aclare que:

- Se refiere a estados contables no auditados;
- Esos estados contables se encuentran transcritos en el libro de inventarios y balances de la sociedad; y que
- Tales registros, en sus aspectos formales, están de acuerdo con normas legales vigentes

Por lo tanto la certificación literal de estados contables es la mera constatación del vuelco de la información a los registros contables y sin ningún tipo de seguridad de auditoría.

3) **Normas para el desarrollo de una certificación**

El contador certificante a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.

Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación. Se excluye expresamente el uso de muestreo previsto en la anterior resolución técnica, la RT 7, debiendo examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

4) Contenido de la certificación

La certificación contendrá:

- Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).
- Destinatario.
- Explicación del alcance de una certificación.
- Detalle de lo que se certifica.
- Alcance específico de la tarea realizada.
- Manifestación o aseveración del contador público.
- Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, de corresponder.
- Lugar y fecha de emisión.
- Identificación y firma del contador público.

El contador debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

Cabe destacar que la resolución técnica 37 requiere la incorporación de un párrafo de “explicación del alcance de una certificación”, el cual no era requerido por la resolución técnica 7.

CAPÍTULO VI

SERVICIOS RELACIONADOS

Sumario: 1) Encargos para aplicar procedimientos acordados. 2) Encargos de compilación. 3) Otros servicios relacionados, informes especiales no incluidos anteriormente.

1) Encargos para aplicar procedimientos acordados

a) Concepto

Los encargos para aplicar procedimientos acordados son servicios en los que el contador aplica procedimientos que en su naturaleza son de auditoría previamente acordados con la parte contratante y con terceras partes, con el fin de informar los hallazgos obtenidos, pero sin emitir ningún tipo de conclusión. Dicho informe solo es distribuido a las partes que acordaron los procedimientos. La información objeto del examen puede tratarse por ejemplo de información histórica o prospectiva, contable como no contable, etc.

El contador puede ser contratado para este trabajo por el ente o terceros interesados, y por lo tanto a este informe sólo podrán acceder las partes que han solicitado la tarea, ya que otros usuarios, desconocedores de las razones de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

El auditor, en consecuencia, sólo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, no emite ninguna seguridad al respecto. Son los usuarios del informe evalúan por sí mismos los

procedimientos y los resultados informados por el contador y extraen sus propias conclusiones sobre el trabajo efectuado.

El auditor debe asegurarse de que el cliente y otras partes específicas que recibirán su informe tienen un claro entendimiento de los procedimientos acordados y las condiciones del compromiso.

Este tipo de informe se encuentra regulado en la Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400.

b) Carta de compromiso

El cliente y contador deben acordar ciertas cuestiones respecto del trabajo a realizar, que serán redactadas por escrito por el segundo en una carta de compromiso, incluyendo los siguientes puntos:

- Naturaleza del encargo, resaltando el hecho de que los procedimientos no constituyen una auditoría o una revisión y que en consecuencia, no se emitirá ninguna manifestación de seguridad al respecto.
- Propósito específico del encargo.
- Identificación de la información contable (o eventualmente, no contable) a la cual se le aplicarán los procedimientos acordados.
- Naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.
- Forma prevista del informe con hallazgos.
- Restricciones que tendrá la distribución del informe con hallazgos.

c) Planeamiento, documentación y procedimientos

El auditor tiene que planificar el trabajo de manera que sea efectivo y documentar aquellas cuestiones que son importantes como elementos de juicio que respalden los hallazgos de hecho detectados de modo de

demostrar que el trabajo ha sido efectuado cumpliendo con la Resolución Técnica N° 37.

El contador debe realizar los procedimientos acordados y utilizar los elementos de juicio obtenidos como una base para la redacción de su informe. Entre los procedimientos que rigen para realizar procedimientos acordados pueden figurar los siguientes:

- Indagaciones orales y análisis.
- Recálculos, comparaciones y otros controles de precisión administrativa.
- Observación.
- Inspección.
- Obtención de confirmaciones.

d) Informe sobre procedimientos convenidos

En el informe se deben incluir los siguientes elementos, además de los requisitos comunes a todo informe:

- Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados;
- Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante;
- El propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados;
- Un listado de los procedimientos acordados llevados a cabo;
- Una descripción de los hallazgos, incluyendo, de existir, los errores y excepciones encontradas;

- Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y, que, por lo tanto, no se emitirá ninguna seguridad respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados;
- Una declaración que establezca que si el contador hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haber salido a la luz otras cuestiones que hubiesen sido oportunamente informadas;
- Una declaración que establezca que el informe concierne sólo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos;
- Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra sólo a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados contables de la entidad considerados en su conjunto.

2) Encargos de compilación

a) Concepto

El objetivo de un encargo de compilación es que el contador utilice su conocimiento en materia de contabilidad con el fin de reunir, clasificar y resumir información contable, tarea opuesta a la auditoría de estados contables. Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

Los procedimientos utilizados no permiten al contador expresar ninguna seguridad sobre la información contable ni están concebidos para tal

efecto. Sin embargo, los usuarios de la formación contables compilada obtienen el beneficio de que lo realice un contador porque ha sido ejecutado por un profesional competente y prestado con el debido cuidado.

Un encargo de compilación normalmente requiere la elaboración de estados contables (los que pueden constituir o no un conjunto completo de estados contables) pero también pueden incluir la recopilación, la clasificación y el resumen de otra clase de información contable y no contable siempre que tenga conocimiento suficiente sobre la materia en cuestión.

b) Planeamiento, documentación y procedimientos

El contador tiene que planificar el trabajo de manera que sea efectivo y documentar aquellas cuestiones que son importantes como elementos de juicio que respalden los trabajos realizados, de modo que demuestren que el trabajo ha sido efectuado cumpliendo con la RT 37 y los términos del compromiso.¹⁴

El contador debe obtener un conocimiento general acerca de los negocios y las operaciones del ente y debería estar familiarizado con los principios y prácticas contables profesionales de la industria aplicables al encargo en cuestión. Ese conocimiento habitualmente lo obtiene el contador a través de su experiencia y la indagación al personal. No está obligado a efectuar indagaciones a la gerencia para evaluar la confiabilidad e integridad de la información provista, ni evaluar el control interno, ni verificar cualquier cuestión o explicación.

¹⁴ LATTUCA, Juan Antonio, op. Cit., pág. 499.

Cualquier apartamiento conocido al marco contable aplicable debe revelarse dentro de la información contable del ente, aun cuando los efectos no necesitan ser cuantificados.

Si el contador se percatase de que la información brindada por la dirección es incorrecta, incompleta o insatisfactoria en algún otro sentido, deberá considerar la realización de los procedimientos arriba mencionados y pedir a la dirección que suministre información adicional y, eventualmente, realice el cambio correspondiente. Si la dirección se rehúsa a suministrar esa información, el contador deberá retirarse del encargo (si esto es posible), informando a la entidad las razones de su decisión. De no ser posible su retiro debe expresar que existen incorrecciones significativas evidentes señalándolas expresamente.

El contador debe leer la información compilada y decidir si es adecuada en cuanto a su forma y si presenta o no evidentes incorrecciones materiales. El marco contable aplicable y cualquier apartamiento de este deberían ser revelados, aunque sus efectos no requieren ser cuantificados.

El contador debería obtener un reconocimiento de la dirección, donde exprese su responsabilidad por la adecuada presentación de la información contable y que apruebe tal información contable.

c) Informes

El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

- La explicación del concepto de una compilación;
- Identificación de la información contable, destacando el hecho de que dicha información se basa en información suministrada por la dirección;

- Una manifestación que señale que la dirección es responsable de la información contable compilada por el contador;
- Una declaración que exprese que no se ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna seguridad acerca de la información contable;
- Un párrafo, cuando se lo considere necesario, resaltando la existencia de desvíos significativos al marco aplicable a la presentación de información contable.

La información contable compilada por el contador debe exhibir alguna leyenda del tipo “No auditado”, “Compilado sin auditoría ni revisión” o “Véase mi/nuestro informe de compilación de fecha” en cada página de la información contable.

3) Otros servicios relacionados. informes especiales no incluidos anteriormente

En los informes especiales que no brindan seguridad, el contador realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto.

Están comprendidos en este tipo de encargo, aunque no está limitado a esto, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

CONCLUSIÓN

Tal como hemos mencionado en la introducción, la resolución técnica 37 tiene como finalidad modificar las normas profesionales de auditoría argentinas, fundamentalmente, para incluir nuevos servicios ya contemplados en las normas internacionales de aseguramiento y servicios relacionados, adoptadas ahora por la FACPCE, y de esta manera adecuar las normas de antigua data, hasta el momento existentes (Resolución Técnica N° 7).

Los nuevos servicios incorporados son principalmente:

- Examen de información contable prospectiva;
- Informe sobre controles de una organización de servicio;
- Encargos para aplicar procedimientos acordados;
- Encargos de compilación.

Además en los distintos tipos de servicios, regulados por la anterior RT 7 y en la nueva RT 37, encontramos ciertas modificaciones de manera que estos informes sean compatibles con las NIAs, como por ejemplo en el servicio de auditoría externa se incluye en los procedimiento de auditoría las preguntas a la dirección del ente para identificar si hay dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante al menos los 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, y de obtener elementos de juicio sobre la idoneidad de la aplicación del precepto de “empresa en funcionamiento” y si existe una incertidumbre significativa al respecto. También se elimina la opinión parcial en los informes del auditor y la alternativa excepcional de presentar informes “orales”, que preveía la RT 7, opción que no resultaba ser empleada en la práctica.

En cuanto a los informes cambia principalmente a estructura del informe, agregando un párrafo de énfasis y/u otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. Además la resolución técnica 7 preveía que el contador debía identificar expresamente su relación con los estados contables objeto de auditoría y la resolución técnica 37 extiende expresamente la obligación de identificar la relación entre el contador y cualquier otro tipo de información objeto del encargo, lo cual incluye también a las certificaciones.

La resolución técnica 37 agrega la obligación de incorporar en el informe del contador un párrafo describiendo las responsabilidades del emisor de la información objeto del encargo y las del contador y dispone el agregado de un título a cada una de las secciones del informe.

Por lo tanto con la nueva norma se logra congruencia entre un informe de auditoría emitido de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la resolución técnica 7, adaptando su estructura y contenido del previsto en las normas argentinas al indicado por las normas internacionales.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) General:

LATTUCA, Juan Antonio, Compendio de Auditoría, 3º Edición, Temas Grupo Editorial, (Buenos Aires, 2008).

SUAREZ ARANA, Jorge Abenamar, Normas internacionales de auditoría, 3º Edición, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (México, 1997).

MACIAS DE MÉNDEZ VIDAL, Gladis, Riesgo de auditoría y significación, 1º Edición, FACPCE, (Buenos Aires, 2009).

MONTILLA, Samuel Alberto, Auditoría financiera de pymes, Ediciones ECOE, (Bogotá, 2008).

b) Específicas

Normas internacionales de Auditoría – Pronunciamientos técnicos, Edición 2006, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

SUBELET, Carlos J., SUBELET, María C., La nueva resolución técnica (FACPCE) 37, Errepar, (Buenos Aires, 2013).

Resoluciones Técnicas vigentes, FACPCE (t.o. 2014).

a) **Otras publicaciones:**

Consultas en Internet: www.facpce.org.ar (Junio 2014).

Consultas en Internet: www.cgcetucuman.org.ar (Junio 2014).

ÍNDICE

• Prólogo.....	1
----------------	---

CAPÍTULO I

Presentación de la Resolución Técnica

1) Introducción.....	2
2) Antecedentes.....	3
3) Objetivos de la Resolución Técnica 37.....	5
4) Normas internacionales de auditoría vigentes.....	6
5) Postergación de la entrada en vigencia de la RT 37.....	9
6) Contenido de la Resolución Técnica.....	11
7) Normas comunes a todos los servicios previstos en esta R.T.....	12

CAPÍTULO II

Auditoría externa de estados contables

1) Auditoría externa de estados contables.....	19
2) Pasos para formarse el juicio.....	20
3) Normas sobre informes.....	30
4) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.....	35
5) Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específico de un estado contable.....	39
6) Auditoría de estados contables resumidos.....	41

CAPÍTULO III

Revisión de estados contables de períodos intermedios

1) Concepto.....	47
2) Contenido.....	48
3) Normas para su desarrollo.....	51
4) Normas sobre informe.....	55

CAPÍTULO IV

Otros encargos de aseguramiento

1) Introducción.....	58
2) Otros encargos de aseguramiento en general.....	59
3) Examen de información contable prospectiva.....	62
4) Informes sobre los controles de una organización de servicios.....	68

CAPÍTULO V

Certificaciones

1) Concepto.....	74
2) Certificación de estados contables.....	75
3) Normas para el desarrollo de una certificación.....	75
4) Contenido de la certificación.....	76

CAPÍTULO VI

Servicios relacionados

1) Encargos para aplicar procedimientos acordados.....	78
--	----

2) Encargos de compilación.....	81
3) Otros servicios relacionados, informes especiales no incluidos anteriormente.....	84
• Conclusión.....	85
• Índice Bibliográfico.....	87
• Índice.....	89