

ENSAYO

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

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



Guillermo G. Español

Universidad Nacional de Rosario
guillermo.espanol@ecge.com.ar

RESUMEN

La Resolución Técnica N° 37¹ (en adelante, RT 37) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) contiene las normas de auditoría y otros encargos profesionales, aplicable en Argentina cuando no se usan Normas Internacionales. La Resolución Técnica N° 53² (en adelante, RT 53) fue aprobada por la Junta de Gobierno de dicha institución el 28 de septiembre de 2021. Su segunda parte sustituye el texto de la RT 37 original.

En el presente trabajo se detallan los agregados y cambios introducidos a las mencionadas normas y se explican cuáles fueron los motivos en cada caso.

Por una cuestión de extensión, dividimos el trabajo en dos partes: la presente abarca los cambios introducidos a las normas comunes a todos los encargos y los cambios introducidos a las normas sobre informes de auditoría de estados contables de propósitos generales. En la segunda entrega vamos a tratar los cambios a las normas sobre el proceso de auditoría de estados contables de propósitos generales y los introducidos a las normas sobre el resto de los encargos contenidos en la RT.

ABSTRACT

Technical Resolution No. 37 (hereinafter, TR 37) of the Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (Argentine Federation of Professional Councils in Economic Sciences, Spanish acronym FACPCE) contains the auditing standards and other professional assignments, applicable in Argentina when International Standards are not used. Technical Resolution No. 53 (hereinafter, TR 53) was approved by the Board of Directors of that institution on 28 September 2021. Part 2 replaces the text of the original TR 37.

This paper details the additions and amendments made to the aforementioned standards and explains the reasons in each case.

For reasons of length, we have divided the work into two parts: part one covers the changes made to the standards common to all engagements and the amendments made to the standards on general purpose financial statements auditing reports. In the second part we will discuss the amendments to the standards on general purpose financial statements auditing process and those introduced to the standards on the rest of the engagements included in the TR.

¹ Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

² Modificación de la Resolución Técnica N° 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento.

PALABRAS CLAVE

Auditoría, Normas, RT 37, RT 53

KEYWORDS

Audit, Standards, TR 37, TR 53

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

AUTOR:

Guillermo G. Español

RECIBIDO:

1 de marzo, 2023

APROBADO:

15 de marzo, 2023

AUDITAR

PRIMERA REVISTA ARGENTINA
EXCLUSIVA SOBRE AUDITORÍA

DOI: <https://doi.org/10.24215/27188647e018>

CÓDIGO JEL: M42

ISSN: 2718-8647

<http://revistas.unlp.edu.ar/auditar>

ENTIDAD EDITORA:

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



INTRODUCCIÓN Y OBJETIVO

La Resolución Técnica N° 53 (en adelante, RT 53) fue aprobada por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) el 28 de septiembre de 2021. Su segunda parte sustituye el texto de la Resolución Técnica N° 37 (en adelante, RT 37).

La RT 53 no tiene entidad permanente como norma, ya que su texto modifica a la RT 37 y, en consecuencia, desaparece luego de ese cometido³. Sin embargo, para una mayor claridad, usaremos “RT 37” para hacer referencia al texto original de esta norma y “RT 53” para referirnos al texto de la RT 37 modificado por la RT 53.

El objetivo del presente trabajo es hacer una enunciación de los principales cambios. Clasificaremos estos en:

- Cambios y aclaraciones introducidos a las normas comunes a todos los encargos (Capítulo II).
- Cambios introducidos al informe de auditoría de estados contables de propósitos generales (Capítulo III, Sección A.ii).
- Cambios introducidos al proceso de auditoría de estados contables de propósitos generales (Capítulo III, Sección A.i).
- Cambios introducidos a otras secciones correspondientes a otros encargos diferentes al mencionado en b) y c) (Capítulo III, Secciones B a D y Capítulos IV a VIII).

El orden en el que enunciaremos los cambios obedece a la importancia de cada uno de ellos y no a su ordenamiento en la norma.

CAMBIOS INTRODUCIDOS A LAS NORMAS COMUNES A TODOS LOS ENCARGOS

Comprensión acerca de los términos del encargo

La Sección B.1 del Capítulo II incluye una serie de requisitos previos a la aceptación del trabajo. Todos ellos son tan importantes como novedosos. Nosotros nos concentraremos en el texto de la Sección B.1.4.: “El contador únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que: ...

exista una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes” (RT 53, Sección II.B.1.4).

Si bien la RT 53 no incluye la exigencia de celebrar un contrato, sí requiere la existencia de una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de:

- los términos del encargo y
- las responsabilidades de ambas partes.

Nuestra reflexión es ¿cómo podría el contador probar la existencia de esa comprensión?

Esa comprensión común podría documentarse mediante un contrato, un presupuesto aceptado, un intercambio de mails u otra forma de intercambio escrito de ideas que permitieran arribar a esa comprensión.

La RT 37 solo exigía un contrato escrito en el caso del encargo para aplicar procedimientos acordados. Al respecto, la sección A.i.4 del Capítulo VII dice que “los puntos a acordar *por escrito* [cursivas añadidas] son los siguientes...” (RT 37, Sección VII.A.i.4). La RT 53 mantiene esta exigencia, lo cual es lógico porque la esencia de este encargo “es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido” (Sección VII.A.i.1), por lo que si estos no se establecen por escrito es difícil verificar su cumplimiento.

Como vemos, la RT 53, si bien no exige un contrato por escrito para los diferentes encargos (excepto para el encargo de procedimientos acordados), sí exige un entendimiento mutuo cuyo cumplimiento es difícil de probar si no se perfecciona mediante algún medio que permita hacerlo.

Limitación al alcance de su trabajo impuesta en forma previa

La sección II.B.2 de la RT 53 establece que “el contador no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión”.

La disposición se explica por sí misma. Solo cabe agregar que aplica a los capítulos III, IV, V y VIII de la norma, únicos casos

³ Ver artículo Tercero de la parte resolutive de la RT 53.





en los que la manifestación del contador es una opinión (III y VIII), una conclusión (IV) o una opinión o conclusión (V).

Parece lógico que esta norma no alcance a las certificaciones del capítulo VI en las que la manifestación del contador por definición no asegura la integridad, ni a los encargos para aplicar procedimientos acordados (VII.A), ya que la selección de los procedimientos es una limitación inherente aceptable. Nos queda alguna duda respecto del encargo de compilación (VII.B) y el referido a informes especiales (VII.C), en donde no se emite una opinión o conclusión, pero no parece lógico que pueda aceptarse un trabajo con limitaciones al alcance establecidas en forma previa.

En la misma sección se completa la frase, agregando que “si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el contador evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo” (RT 53, Sección II.B.2).

Entre ambas alternativas, la primera (renunciar) nos parece que es bastante compleja si el contador no celebró un contrato por escrito que así lo contemple y prevea las circunstancias en

las que este extremo sea posible. Al respecto, nos remitimos a los expresado anteriormente.

La segunda alternativa -expresar una conclusión que refleje la limitación o abstenerse de hacerlo- no es novedosa, existía ya en la RT 37, por lo que no nos detendremos en el tema.

ACLARACIONES INTRODUCIDAS A LAS NORMAS COMUNES A TODOS LOS ENCARGOS

La modificación a las normas también incluye aclaraciones respecto de la norma original, aunque no constituyen cambios de fondo a la RT 37.

La actitud mental independiente y la independencia aparente

La RT 53 aclara las exigencias de un doble juego de independencia para prestar cualquiera de los servicios allí establecidos: la actitud mental independiente (también llamada independencia real) y la independencia aparente.

Esto ya estaba establecido en la RT 37, aunque no tan explícitamente. En la Tabla 1 se ve cómo se aclaran los conceptos a partir de la nueva norma.

Tabla 1
Clases de independencia

Tipo de independencia a la que se refiere	RT 37, Secciones II.A.1 y 2	RT 53, Secciones II.A.1, 2 y 3
INDEPENDENCIA REAL	Independencia 1. El contador público (en adelante, indistintamente el “contador”) debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.	Independencia 1. El contador público (en adelante, indistintamente el “contador”) debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.
INDEPENDENCIA REAL Y APARENTE (AMBAS)		2. La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.
INDEPENDENCIA APARENTE	Falta de independencia 2. El contador no es independiente en los siguientes casos: ...	Falta de independencia aparente 3. El contador no tiene independencia aparente en los siguientes casos: ...

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53



Por otra parte, en el glosario se definen los términos “Actitud mental independiente” e “Independencia aparente” (RT 53, Glosario).

Documentación

En este aspecto, en el capítulo II sección B se elimina la expresión “papeles de trabajo”. Este no es un mero cambio semántico, sino que también sirve para salvaguardar la responsabilidad de los contadores que, cada vez en mayor cantidad, no preparan sus evidencias de auditoría en papel o no imprimen los archivos en este soporte. En este sentido, es auspicioso que la norma se adapte a las prácticas vigentes. De esta forma no se elimina el papel, ya que este puede ser útil, sobre todo para el archivo de evidencias que poseen firma de funcionarios del comitente o de terceras partes, pero se extiende la posibilidad de documentación de las evidencias de auditoría a otros medios.

El capítulo II se complementa con las disposiciones sobre planificación de la auditoría, a la que se refería la RT 37 en III.A.i.3.4 y la RT 53 en III.A.i.3.7. Tanto en una como en otra norma la planificación debe formalizarse preferentemente por escrito, no habiendo cambios en cuanto a la obligación de la planificación por escrito, manteniéndose el “preferentemente” como una simple recomendación fuera de contexto de un texto que contiene disposiciones obligatorias. En cuanto a la conservación, se mantiene el plazo de 10 años (RT 53, Sección II.B.4.3.) con la innecesaria aclaración de que este se extiende cuando existiera un plazo legal que exceda los 10 años.

Aplicación selectiva de procedimientos

En la RT 53 se identifican más claramente cuáles son los encargos en los que los procedimientos se pueden aplicar en forma selectiva. La RT 37 los definía por inclusión. Efectivamente, la sección II.B.5 decía que “en la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas” (RT 37, Sección II.B.5). Dicha sección, sustituida por la II.B.7, ahora se redacta por exclusión:

En la aplicación de los procedimientos seleccionados

para los encargos previstos en esta resolución técnica, el contador podrá actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos, excepto:

- 7.1. en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser convenida con el comitente; y
- 7.2. en las certificaciones, en las que el contador debe examinar el total de la población.” (RT 53. Sección II.B.7)

Manifestaciones escritas

A diferencia del criterio de exclusión explicado en el acápite anterior, la RT 53 (II.B.8) mantiene el mismo criterio de la RT 37 (II.B.6) de definir por inclusión los encargos en los cuales el contador debe obtener manifestaciones escritas.

Se excluyen –de manera implícita– de la aplicación de este procedimiento los encargos de certificaciones (Capítulo VI), encargos para aplicar procedimientos acordados (Capítulo VII.A) y para la emisión de informes especiales (Capítulo VII.C).

En las certificaciones la exclusión obedece a que

- este encargo se basa en dos procedimientos, que pueden aplicarse en forma conjunta o alternativa: la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo,
- la aplicación del procedimiento de obtención de manifestaciones escritas se torna innecesaria cuando el contador cuenta con evidencia documental por aplicación de otros procedimientos, y
- las manifestaciones escritas resultan útiles cuando no hay otra evidencia disponible. Al verificar el 100% de lo que se certifica (VI.i.3) y no asegurar su integridad (dada la naturaleza de los procedimientos que se aplican), estas manifestaciones resultan innecesarias.

En los encargos para aplicar procedimientos acordados generalmente la información objeto del encargo es preparada por un tercero y no por el comitente, como es el caso de los *due diligence* para la compra de un paquete accionario.

Finalmente, en los encargos para la emisión de informes especiales el objeto del encargo puede ser tan variado que es posible que no se den las circunstancias como para la aplicación del procedimiento.





En los dos últimos casos, la norma no exige la obtención de manifestaciones escritas, pero, si las condiciones lo ameritan, tampoco la prohíbe. Claramente, la aplicación del procedimiento es siempre una ventaja a la hora de salvaguardar la responsabilidad profesional.

Contratación de un experto del contador

El tratamiento del tema en la norma actual (II.B.11) es más claro que en la anterior (II.B.9).

En primer lugar, aclara que se trata de un experto contratado por el contador, no por la empresa. De esta forma, queda claro que si queremos buscar un correlato con las NIA debemos recurrir a la NIA 620. La norma actual se refiere a que “el contador contrate a un experto y utilice su trabajo” (RT 53, Sección II.B.11) y no como la anterior, que decía “Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto ...” (RT 37, Sección II.B.9) sembrando la duda de si se trataba de un experto contratado por él o por la dirección de la entidad.

La norma agrega una frase (“El contador es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del contador no reduce dicha responsabilidad”, RT 53, Sección II.B.11) que va en línea con las normas locales y con las internacionales en cuanto no permite la división de la responsabilidad, es decir que no permite expresar que para la obtención de determinada evidencia se basó en el trabajo del experto.⁴

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

Contenido y ordenamiento del informe

Una de las novedades más destacadas es que la RT 53 incluye una enunciación de las secciones que componen el informe, pero no indica un ordenamiento, a excepción de las secciones de opinión y su fundamento.

Esto está establecido en la parte general de la norma: “La enumeración precedente no implica un ordenamiento preestablecido” (RT 53, Sección II.C.4, último párrafo) y ratificado en la sección III.A referida a auditoría de estados contables de propósitos generales al expresar que “excepto en el caso de las secciones ‘Opinión’ y ‘Fundamento de la opinión’, esta norma no establece requerimientos para el orden de los elementos del informe de auditoría” (RT 53, Sección III.A.ii.3).

Este es un cambio importante respecto de la RT 37, desde nuestro punto de vista, no meramente formal.

Es razonable pensar que los informes de auditoría se ordenen de la siguiente manera:

1. Título y destinatario
2. Opinión y Fundamento de la opinión
3. Secciones que deberán ordenarse criteriosamente:
 - a. Sección destinada a referenciar con la correspondiente revelación en los estados contables sobre cualquier incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
 - b. Énfasis sobre determinada revelación.
 - c. Sección sobre otras cuestiones
 - d. Tratamiento de otra información que se publica junto con los estados contables y el informe de auditoría, pero no forma parte de ellos.
4. Responsabilidades en relación con los estados contables y en relación con la auditoría sobre los estados contables.
5. Otras responsabilidades de información establecidas por disposiciones legales o reglamentarias.
6. Lugar y fecha
7. Identificación del contador que suscribe el informe o socio en caso de ser una sociedad de profesionales.

Las secciones identificadas mediante las letras que van de la a. a la d. dentro del numeral 3 son las que requieren más criterio para su ordenamiento. Así, un énfasis sobre una base contable significativamente diferente de las normas contables profesionales puede ser más relevante que una

⁴ Sobre el tema división de responsabilidad, ver Español (2023).





advertencia sobre la afirmación de la empresa acerca de la incertidumbre vinculada con empresa en funcionamiento. Una sección de otras cuestiones en la que el contador expone que contractualmente no ha podido renunciar al encargo pese a las limitaciones al alcance impuestas por el contratante puede ser expuesta en forma prioritaria a una sección de otra información que advierte sobre una incorrección en la memoria anual del directorio publicada conjuntamente con los estados contables auditados.

Opinión

La sección opinión contiene dos párrafos:

- Párrafo introductorio, con la mención de
 - los estados contables que se han auditado, o bien
 - la expresión de que el auditor ha sido contratado para hacer la auditoría de los estados contables que se mencionan, en caso de abstención de opinión.
- Párrafo de opinión propiamente dicha.

Las alternativas de opiniones (o abstención de opinión) no han cambiado, así como tampoco lo han hecho las circunstancias para la selección de cada una de ellas, a saber:

- Opinión sin modificaciones
 - Favorable
- Opiniones modificadas
 - Con salvedades
 - Adversa
 - Abstención de opinión

En la Tabla 2, inspirada en la NIA 705 (IFAC, IAASB, 2018), se resumen los motivos para la emisión de una opinión modificada.

Tabla 2
Tipos de opiniones modificadas

La naturaleza del asunto amerita una modificación	Juicio del auditor sobre generalización de los efectos o posibles efectos en los EECC	
	Significativo, pero no generalizado	Significativo y generalizado
EECC significativamente incorrectos	Opinión con salvedad	Opinión adversa
Imposibilidad de obtener evidencia válida y suficiente	Opinión con salvedad	Abstención de opinión

Fuente: NIA 705. Sección A1. (IFAC, IAASB, 2018)

El título de la sección debe ser apropiado al tipo de opinión emitida (“la sección de opinión tendrá el título ‘Opinión con salvedades’, ‘Opinión adversa’ o ‘Abstención de opinión’, según corresponda”, RT 53, Sección III.A.ii.55.1).

Fundamento de la opinión

En la Tabla 3 se resume el contenido de la sección.



Tabla 3
Contenido del fundamento de la opinión

Párrafo	Contenido RT 53, Sección III.A.ii.22	Observación 1	Observación 2
1	Describir las causas que originan una opinión modificada.	Para opiniones modificadas	
2	Que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las normas		No incluir si hay abstención (RT 53, Sección II-I.A.ii.57.) ⁵
3	Referencia a la descripción de las responsabilidades del auditor		
4	Declaración de independencia y el cumplimiento de las restantes responsabilidades de ética de la jurisdicción		
5	Manifestación que considera que los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos proporcionan una base suficiente y adecuada para la opinión.	...base suficiente y adecuada para la opinión "con salvedades" o "adversa" (RT 53, Sección III.A.ii.56)	

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53

Otra forma de ver la Tabla 3 es como se expone en la Tabla 4:

Tabla 4
Contenido del fundamento de la opinión

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53

Tipo de opinión	Párrafos del cuadro anterior				
	1	2	3	4	5
Favorable		X	X	X	X
Con salvedades	X	X	X	X	X
Adversa	X	X	X	X	X
Abstención	X				

La sección Fundamento de la opinión tendrá el título "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión adversa" o "Fundamento de la abstención de opinión", según corresponda (RT 53, Sección III.A.ii.55.2).

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

En los "Fundamentos para las conclusiones" preparado por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) sobre el proyecto de "Informes sobre estados financieros auditados: Normas sobre informes de auditoría nuevas y revisadas y enmiendas relacionadas" (IFAC, IAASB, 2015) se concluye que informar más detalladamente sobre este tema es una de las demandas de los usuarios de los informes de auditoría. En consecuencia, recibe un diferente tratamiento en las normas internacionales revisadas en 2016 y también en la RT 53.

Hasta la RT 37, se establecía que una incertidumbre relacionada con empresa en funcionamiento obligaba a

concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a 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, lo que, en caso de ocurrir, hará necesaria una adecuada revelación en los estados contables de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y un *párrafo de énfasis en el informe del contador llamando la atención* [cursivas añadidas] sobre tal situación. (RT 37, Sección III.A.ii.3.6)

⁵ Si bien esta sección establece que no se incluyan los párrafos 3 y 5 del cuadro, es recomendable solo incluir el contenido del primer párrafo. Esto está en línea con lo establecido en la NIA 705.A.25





El tratamiento de la RT 53 es más completo y no solo contempla el tratamiento del tema empresa en marcha como una incertidumbre. En la Tabla 5 se puede ver mayor detalle.

Tabla 5
Modificaciones a la opinión ante diversas circunstancias relacionadas con el principio de empresa en funcionamiento

Circunstancia	Informe
Los estados contables se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero la utilización de dicho principio contable no es adecuada	Opinión adversa
Los estados contables presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre	Sección separada con el subtítulo “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento”
La información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los estados contables no es adecuada	Opinión con salvedades o una opinión adversa
La dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite	Tener en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la RT 53, Sección III.A.i.3.8.14

Vale la pena aclarar que en el caso de estados contables que presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre, con la RT 37 se agregaba un párrafo o sección de énfasis haciendo hincapié sobre la revelación de la empresa sobre el asunto (RT 37. Sección III.A.i.3.6 y Sección III.A.ii.26.1), en cambio con la RT 53 se agrega una sección novedosa denominada “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento” o título similar (RT 53. Sección III.A.i.3.8.14.2.).

En rigor de verdad, esta sección tiene una redacción similar a un párrafo de énfasis y persigue el mismo objetivo que este: llamar la atención del usuario del informe de auditoría sobre una revelación relevante en los estados contables de la entidad. Sin embargo, la norma obliga a usar un título diferente. Este cambio, coherente con los cambios habidos en las normas internacionales al respecto, obedece a las inquietudes de los usuarios de los informes de auditoría que surgieron a raíz de

las investigaciones llevadas adelante por el IAASB conjuntamente con diferentes unidades académicas de diferentes países.

Cuestiones claves de la auditoría

De acuerdo con la sección 8 de la NIA 701, cuestiones claves de la auditoría son

aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. (IFAC, IAASB, 2018)

Cabe destacar que, de acuerdo con las NIA 700 y 701, las cuestiones claves de la auditoría se incluyen en los informes de auditoría referidos a estados contables de:

- entidades cotizadas,
- entidades en las que alguna disposición legal o reglamentaria lo exija, o
- entidades en las que el auditor decida incluirlas (IFAC, IAASB, 2018).

La RT 53 no incluye este tema, ya que:

- Si la entidad cuyos estados contables son auditados cotiza, el auditor debe usar las NIA adoptadas por RT 32,
- No existen, por lo menos hasta el momento, disposiciones legales o reglamentarias que formulen este requerimiento al auditor, y
- Es poco probable que un auditor desee voluntariamente aplicar la norma.

De cualquier forma, si bien la RT 53 no lo establece explícitamente, nosotros interpretamos que un auditor que quiera incluir una cuestión clave de la auditoría en su informe, no está privado de hacerlo. En tal caso, la sección adecuada sería la de “Párrafo o sección sobre otras cuestiones”.

Responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables

En esta sección el único cambio de relevancia es el agregado de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (RT 53, Sección III.A.ii.26.2). Se mantienen las menciones que ya vienen de la RT 37, respecto de “la preparación y presentación



razonable (o presentación de conformidad con un marco de cumplimiento) de los estados contables y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa” (RT 53, Sección III.A.ii.26.1 y RT 37, Sección III.A.ii.7).

Responsabilidades del contador en relación con la auditoría de los estados contables.

La RT 53 tiene secciones que obligan a incluir una descripción de las responsabilidades del auditor en forma mucho más detallada que antes, a tal punto que la norma prevé que parte de esta descripción puede incluirse

- en el cuerpo del informe de auditoría; en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en la página web de una autoridad competente. (RT 53, Sección III.A.ii.29)

No vamos a profundizar en este aspecto, que consideramos meramente formal.

Otra información (o información diferente a la contenida en los estados contables y el informe de auditoría)

Es frecuente que las empresas publiquen, junto con sus estados contables y el informe de auditoría, otra información diferente a estos dos documentos. Ejemplo de ello son la memoria, información estadística, nómina de directores y personal jerárquico, reseña informativa del directorio (empresas cotizadas), etc.

En este tema hay algunas similitudes y algunos cambios, respecto de la RT 37.

Como similitud, tanto la RT 37 como la 53 establecen que el auditor leerá la otra información (RT 53, Sección III.A.ii.50 y RT 37, Sección III.A.ii.44).

En la RT 37, en el caso de que haya incongruencias significativas con los estados contables o una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho que requiera una modificación de la otra información, el contador debe incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la inconsistencia, si es que la dirección se

negara a realizar la modificación (RT 37, Sección III.A.ii.45). En cambio, la RT 53 indica que, si existiera otra información (podría haber casos en los que ello no ocurra, como por ejemplo en una SRL que no publica memoria ni otra información adicional), se debe incluir una sección específica en el informe de auditoría cuyo contenido se describe en forma detallada (RT 53, Sección III.A.ii.53).

Es importante destacar que, si el auditor emite un dictamen modificado y la empresa utiliza la información contenida en los estados contables para la elaboración o transcripción de información que incluye en otros documentos que acompañan a los estados contables, el auditor incluirá en esta sección una descripción de la información incorrecta o la información sobre la cual no ha podido obtener evidencia de auditoría (RT 53, Sección III.A.ii.53.6). Por ejemplo: una incorrección afecta al resultado del ejercicio y motivó un dictamen con salvedades y la empresa usa el resultado del ejercicio para elaborar un proyecto de distribución de utilidades que incluye en la memoria. En tal caso, el auditor deberá describir en la sección que estamos tratando la incorrección que contiene la “otra información”.

Párrafo o sección de énfasis

No cambia su definición ni objeto respecto de la norma precedente (RT 37), que es “llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión expuesta en los estados contables que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que se comprendan dichos estados” (RT 53, Sección III.A.ii.38).

Se aclara que su uso generalizado puede disminuir la eficacia de la comunicación (RT 53, Sección III.A.ii.38).

No es sustitutivo (RT 53, Sección III.A.ii.42) de:

- Una opinión modificada. Si la entidad describe que, incorrectamente, ha seleccionado una política contable inadecuada, el contador no puede hacer énfasis sobre esa nota, sino que debe emitir un dictamen modificado y detallar la incorrección en la sección fundamentos de la opinión.

- La información que debe exponer la dirección en los estados contables. El contador no debe agregar información que debió revelar la empresa. Si la empresa no revela la información que debe revelar de acuerdo con el marco de información contable seleccionado, corresponde un dictamen modificado.





La inclusión de una sección específica en el informe del contador cuando exista una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta aclaración vale porque hasta la vigencia de la RT 37 este tema sí ameritaba la inclusión de un párrafo de énfasis.

Algunas revelaciones son de tal trascendencia que tanto la RT 37 como la 53 requieren que el auditor incluya un párrafo de énfasis en forma obligatoria. En la Tabla 6 se aclara.

Tabla 6
Párrafos de énfasis que deben incluirse obligatoriamente en el informe

RT 37 (RT 37, Sección III.A.ii.26.1)	RT 53 (RT 53, Sección III.A.ii.40)
Una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento	
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.	Cuando el marco de información contable impuesto por disposiciones legales fuera inaceptable salvo por el hecho que es impuesto de esa manera.
	Para advertir a los usuarios que los estados han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
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.	Cuando el contador deba emitir un nuevo informe de auditoría, sobre estados contables que rectifican otros previamente aprobados y sobre los cuales el contador había emitido su informe de auditoría.

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

Adicionalmente a los casos en los que la inclusión de un párrafo de énfasis resulta obligatorio, la RT 53 proporciona ejemplos en los que el auditor puede incluir un párrafo de énfasis en su informe de acuerdo con su criterio (RT 53, Sección III.A.ii.41).

Párrafo sobre otras cuestiones

No hay grandes novedades en la RT 53 respecto de este tema. La única que tenemos que señalar es que este párrafo no se usa más para informar incorrecciones o incoherencias respecto de la “otra información”, al establecer la RT 53 una sección específica para ese propósito. Ya le hemos dado tratamiento al tema más arriba.

REFERENCIAS

Español, G. (2023). Modificaciones a la RT 37: Auditoría de Grupos. *Revista Profesional & Empresaria. Desarrollo y Gestión*, 280, 17-25.

International Federation of Accountants (IFAC) – International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments*.

International Federation of Accountants (IFAC) – International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados, edición 2018 (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements)*.

International Federation of Accountants (IFAC) – International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). *Reporting Going Concern Matters in the Auditor's Report*. <https://www.iaasb.org/publications/reporting-going-concern-matters-auditors-report>





Resolución Técnica Nº 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. 2013. Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE).

Resolución Técnica Nº 53. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación, servicios relacionados e informes de cumplimiento. 2021. Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE).

