



CONSEJO PROFESIONAL
DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE SALTA

NUEVAS NORMAS DE AUDITORIA

“NORMAS DE AUDITORIA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS”

La nueva resolución técnica (FACPCE) 37, que reemplaza a la resolución técnica 7 con vigencia para los servicios profesionales que se presten a partir del 01/01/2014 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 01/01/2014.

Cabe destacar que se permite la aplicación anticipada de los servicios profesionales previstos en la resolución técnica 37 para los encargos iniciados a partir de la fecha de aprobación de la norma por la junta de Gobierno de la FACPCE (22/03/2013)

La aprobación de la resolución técnica 37 implica la derogación de la antigua resolución técnica 7 y la interpretación N° 5, “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”.

Las modificaciones introducidas por la resolución técnica 37 tienen como objetivo:

- a) 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;
- b) lograr 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; y
- c) 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.

Estructura de la resolución técnica 37

La estructura de la resolución técnica 37 responde al siguiente esquema:

Primera parte	* Vistos * considerandos * parte resolutive	
	Capítulo I - Introducción	Sección A) Propósito de esta RT. Sección B) Antecedentes.
	Capítulo II - Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados	Sección A) Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta RT. Sección B) Normas para el desarrollo del encargo. Sección C) Normas sobre informes. Sección A) Auditoría externa de estados contables con fines generales.
	Capítulo III - Normas de auditoría	i. Normas para su desarrollo ii. Normas sobre informes
	Capítulo IV - Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios	i. Normas para su desarrollo ii. Normas sobre informes
	Capítulo V - Normas sobre otros encargos de aseguramiento	i. Normas para su desarrollo ii. Normas sobre informes
	Capítulo VI - Normas sobre certificaciones	i. Normas para su desarrollo ii. Normas sobre informes
	Capítulo VII - Normas sobre servicios relacionados	Sección A) Encargos para Aplicar procedimientos acordados. Sección B) Encargos de compilación. Sección C) Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el capítulo V.
	Glosario de términos	i. Normas para su desarrollo ii. Normas sobre informes
Segunda parte		

Análisis de las modificaciones introducidas por la nueva RT 37

Capítulo I – Introducción

De manera específica, la resolución técnica 37 incorpora normas que regulan servicios profesionales no previstos expresamente por la anterior resolución técnica 7. Tales normas se refieren a:

- a) servicios de aseguramiento sobre información distinta de la auditoría y revisión de estados contables. (denominados por la resolución técnica 37 como “otros encargos de aseguramiento”);
- b) servicios de procedimientos acordados; y c) servicios de compilación.

Los servicios indicados en los apartados primero y segundo anteriores no estaban previstos expresamente en la resolución técnica 7, aunque la doctrina consideraba que podrían encuadrarse dentro de la figura de los “informes especiales” contemplados por dicha resolución técnica.

Capítulo II - Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados

Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en la resolución técnica 37

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

- a) relación de dependencia;
- b) parentesco;
- c) propiedad y administración del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;
- d) intereses significativos del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;
- e) remuneración contingente o dependiente del resultado de la tarea o el resultado de los estados contables.

Pero ha extendido el apartado b) 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” (el destacado nos pertenece) 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 los Capítulos IV a VII de 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.

Normas para el desarrollo del encargo

En cada uno de los apartados siguientes, analizaremos en detalle las modificaciones introducidas. a) Plazo de conservación de la documentación respaldatoria del encargo
Con la resolución técnica 37 se extiende a 10 años el plazo de conservación de la documentación respaldatoria del encargo. Sobre este punto es interesante la opinión de Guillermo G. Español(3), quien señala que ello se debe a que el contrato de auditoría es un contrato de locación de obra y la prescripción de la responsabilidad por la obra se rige por el artículo 1646 del Código Civil. A esto agregaremos que los restantes servicios profesionales contemplados en la resolución técnica 37 también pueden clasificarse como locación de obra, de modo tal que a ellos también se extiende este nuevo plazo de conservación de la documentación respaldatoria.

Asimismo, se aclara en este capítulo de la resolución técnica 37 que los papeles de trabajo se pueden conservar en un soporte adecuado, de modo que se admiten los soportes electrónicos (por ej., planillas de cálculo y bases de datos), microfilmaciones, correos electrónicos, etcétera.

b) Copia de los estados contables u otra información objeto del encargo

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.

c) Aplicación de técnicas de muestreo

Se aclara en este capítulo de la resolución técnica 37 que en los servicios de procedimientos acordados, la utilización de bases selectivas de aplicación de los procedimientos también debe ser establecida de común acuerdo entre el contador y la parte contratante.

Mientras que, respecto de las certificaciones, el capítulo VI, sección i), de la resolución técnica 37 aclara que no es posible aplicar pruebas sobre bases selectivas en el caso de las certificaciones profesionales.

d) Manifestaciones escritas de la dirección

La resolución técnica 7 requería la obtención de manifestaciones escritas de la dirección para la auditoría de estados contables. La resolución técnica 37 amplía la obligación de obtener tales manifestaciones escritas de la dirección también a los servicios de revisión, otros servicios de aseguramiento y servicios de compilación, pero no incluye a las certificaciones y a servicios de procedimientos acordados, lo cual es razonable.

e) Obligación de extender la aplicación de los procedimientos a los hechos posteriores hasta la fecha de emisión del informe profesional

La resolución técnica 37 contiene un requerimiento específico por el cual el contador debe extender los procedimientos a la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables u otra información objeto del encargo, en la medida que fuera aplicable.

f) 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.

Normas sobre informes

En cuanto a las modificaciones introducidas respecto de las normas sobre informes, las analizaremos en las siguientes secciones.

a) Supresión de la alternativa de presentación de informes orales

La resolución técnica 37 elimina la alternativa excepcional de presentar informes “orales”, que preveía la RT 7, opción que no resultaba ser empleada en la práctica.

b) Extensión de la obligación de identificar la relación entre el contador y la información objeto del encargo

La resolución técnica 7 preveía que el contador debía identificar expresamente su relación con los estados contables objeto de auditoría. 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.

c) Descripción de las responsabilidades del emisor de la información objeto del encargo y del contador

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.

d) Título de cada sección del informe

La resolución técnica 37 incorpora un requerimiento específico que dispone el agregado de un título a cada una de las secciones del informe del contador, lo que tiene como finalidad sistematizar su contenido y facilitar la inclusión de referencias.

e) Cláusulas de restricción a la distribución de los informes profesionales

La resolución técnica 37 agrega la alternativa de incluir párrafos de restricción a la distribución de los informes cuando se considere necesario.

Capítulo III - Normas de auditoría

En las siguientes secciones analizaremos las modificaciones introducidas respecto de la auditoría.

Auditoría externa de estados contables con fines generales

Normas para el desarrollo del encargo

a) Marco de información bajo el cual se preparan los estados contables

La resolución técnica 7 establecía la obligación del auditor de emitir el informe de auditoría cuya opinión debe tomar como referencia las normas contables profesionales. Por su parte, la resolución técnica 37 admite la posibilidad de emitir un informe tomando como referencia un marco de información distinto de las normas contables profesionales cuando existan normas legales o reglamentarias que requieran utilizar otro marco de información (por ejemplo, en los casos de las entidades financieras y compañías de seguros), siempre que se cumplan las condiciones especificadas en la Norma.

b) Tareas adicionales cuando el ente emisor de los estados contables a auditar hace uso de organizaciones de servicios

La resolución técnica 37 agrega dentro de las tareas de conocimiento del ente cuyos estados contables auditará a las referidas al uso de “organizaciones de servicios(4)” para llevar a cabo procesos con impacto en la información fuente de los estados contables.

c) Modificaciones a los procedimientos de auditoría

Respecto de los procedimientos de auditoría a aplicar en las auditorías de estados contables, la resolución técnica

37 introduce las siguientes modificaciones:

a) se reemplaza la referencia a la “evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión” por “evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo”, ello por cuanto el concepto de “actividades de control” es uno de los componentes del “control interno”; y

b) se agregan 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.

Auditoría externa de estados contables con fines generales

Normas sobre informes

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

a) el informe del auditor pasa a titularse ahora como “Informe del auditor independiente”;

b) 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(5)”, y “párrafo de énfasis” y/o “párrafos de otras cuestiones”;

c) 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”);

d) 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;

e) 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;

f) 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;

g) se agregan en el párrafo de “Responsabilidad del auditor” menciones a:

1. el desarrollo de la auditoría aplicando:

a) las normas de la resolución técnica 37; y b) 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.

h) dictamen u opinión: se incorpora la diferenciación entre “marco de presentación razonable” y “marco de cumplimiento” con respecto a la forma de la opinión;
i) 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;

j) 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”;

k) 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”;

l) 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;

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

n) 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.

o) se agrega el “Párrafo de otras cuestiones”, el cual se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables el cual 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. cuando 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: a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador; b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe del otro contador;

3. cuando 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. cuando 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.

p) 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.

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

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

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

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

u) 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;

v) 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.

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

Esta sección está basada en la NIA 800 y lleva el mismo título que esa norma. Como ejemplos de este tipo de estados contables podemos citar:

a) estados contables preparados de acuerdo a normas fiscales que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad; y

b) estados contables preparados para un ente regulador de acuerdo a disposiciones sobre información financiera establecidas por este.

Según la resolución técnica 37, en el informe de auditoría para este caso se incluirá:

a) la finalidad para la cual han sido preparados;

b) los usuarios a quienes se destina;

c) un párrafo de énfasis que advierta que los estados contables:

1. se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos,

y

2. en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

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 lleva el mismo título de la norma referida. 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.

En caso de que se publicara un estado contable o un elemento de dichos estados junto con el juego completo de estados contables auditados, la resolución técnica 37 destaca que deben estar claramente distinguidos.

La resolución técnica 37 aclara que, si el encargo contemplado en este capítulo se desarrollara en forma simultánea con la auditoría de los estados contables completos, se debe expresar una opinión por separado para cada encargo. Si la opinión del contador sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad no fue favorable sin salvedades, 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.

Auditoría de estados contables resumidos

Este capítulo de la resolución técnica 37 se basa en la NIA 810 de la cual toma su título.

Normas para el desarrollo del encargo

La resolución técnica 37 establece que la condición necesaria para aceptar un encargo para informar sobre unos estados contables resumidos es haber realizado la auditoría de los estados contables completos de los cuales se deriven los estados contables resumidos.

Normas sobre informes

Las posibles formas de expresar una opinión favorable sin salvedades, de acuerdo con la resolución técnica 37, son:

- 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.

Adicionalmente, resumimos en el siguiente cuadro las alternativas posibles:

Casos:	Se debe expresar:
Opinión con salvedades; Párrafo de énfasis; o Párrafo sobre otras cuestiones.	Su efecto sobre los estados contables resumidos.
Opinión desfavorable; o Abstención de opinión.	No resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados contables resumidos.

Capítulo IV - Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios

Con la aprobación de la resolución técnica 37, se cambia el nombre del servicio de “revisión limitada” a “revisión”, y adicionalmente se introducen modificaciones a las normas de desarrollo del encargo y sobre el informe, las que analizaremos a continuación.

Normas para su desarrollo

Se establece en la resolución técnica 37 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 a las “normas contables profesionales”. Además, con la resolución técnica 37 se extiende la obligación de obtener conocimiento del ente, al conocimiento del uso de “organizaciones de servicio”. Se agrega 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 elementos de juicio sobre si resulta apropiada la aplicación del precepto de empresa en funcionamiento y si existe una incertidumbre significativa al respecto.

Finalmente diremos que la resolución técnica 37 agrega la obligación de obtener confirmación escrita de la dirección.

Normas sobre informes

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”.