

TÍTULO:	ALGUNAS DUDAS Y AFIRMACIONES QUE NOS DEJÓ LA RT 53 SOBRE AUDITORÍA Y OTROS ENCARGOS
AUTOR/ES:	Mora, Cayetano Á. V.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

CAYETANO Á. V. MORA [\(1\)](#)

ALGUNAS DUDAS Y AFIRMACIONES QUE NOS DEJÓ LA RT 53 SOBRE AUDITORÍA Y OTROS ENCARGOS

El Dr. Cayetano Mora, destacado profesor y conferencista de la rama de la auditoría, nos acerca un análisis de ciertas dudas sobre la RT 53 que modificó el contenido de la RT 37 de normas de auditoría y otros encargos, incorporando a esas dudas algunas certezas que también recopila y explica con la simpleza y lenguaje directo que lo caracteriza.

I - INTRODUCCIÓN

La aprobación de la RT 53 que modifica a la RT 37 denominada "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento", en vigencia para su aplicación en todo el país, así como nos ha traído conceptos y definiciones importantes también ha originado algunas dudas sobre la aplicación o no de ciertas prescripciones o sobre el sentido y justificación de determinadas omisiones.

II - DUDAS

Seguidamente procederemos a considerar cuatro dudas que nos han hecho llegar.

DUDA número 1: TRATAMIENTO DE LA OTRA INFORMACIÓN

Tal como lo señaláramos anteriormente, la primera consulta que recibimos estaba referida al tratamiento de la otra información en el caso de que el auditor se hubiera abstenido de opinar y, para ello, consideramos que lo mejor es recordar, en forma

resumida, lo que trae la [RT 53](#).

Dentro del Capítulo II de dichas normas, subcapítulo C. "Normas sobre informes", apartado 6, se puede leer la siguiente afirmación:

Otra información. En los encargos de aseguramiento, cuando el documento al que se refiere el informe del contador fuese presentado conjuntamente con otros documentos o con otra información, contable o no contable, el contador leerá los otros documentos o la otra información a efectos de considerar si existe una incongruencia significativa entre ellos y la información que ha considerado en el encargo o entre ellos y el conocimiento que ha obtenido en el transcurso de su tarea. En caso afirmativo discutirá la cuestión con la dirección, aplicará otros procedimientos si lo considera necesario y considerará las implicaciones en el informe que emite por el encargo realizado.

La primera conclusión a la que se puede arribar es que como surge de la ubicación de este requerimiento dentro de las normas que por simplicidad denominaremos "normas de auditoría" en este trabajo, es que deberemos tenerla en cuenta no solo en la auditoría de estados contables (Capítulo III), sino también en la revisión (Capítulo IV) y en los otros encargos de aseguramiento (Capítulo V).

Asimismo, es posible que nos llame la atención que la obligación establecida, ya que el tiempo verbal futuro así lo indica, no dice "auditará" la otra información, sino que la "leerá y considerará", aunque posteriormente agrega que si advierte ciertas incongruencias deberá discutirlo con la dirección para aplicar otros procedimientos, en su caso, considerando sus efectos en el informe que emite el contador.

La inclusión del verbo "leer" en lugar de "auditar" se establece por cuanto el contador no ha convenido con el comitente la auditoría de esa información, sino que, por el hecho de ser publicada juntamente con los estados contables y el informe del auditor, se necesita comprobar que no existan contradicciones entre ambas y, por lo tanto, deberá leerla y considerarla.

Posteriormente y ya dentro del Capítulo III. ii. "Normas sobre informes", en los apartados 50 a 54 se explicitan los requerimientos específicos para el caso de una auditoría de estados contables que pueden sistematizarse así:

a. Leer la otra información y considerar si existe una incongruencia entre la otra información, y

- los estados contables, o
- el conocimiento que tiene el auditor como consecuencia de su auditoría,

dado que la incongruencia podría indicar la existencia de una incorrección (esta última afirmación no se encuentra en el apartado 50 donde debió estar y lo incorpora en el 51).

b. Cuando existiera la probabilidad de encontrarse frente a una incorrección (que es lo que le importa al auditor) lo examinará con la dirección y de ser necesario aplicará procedimientos de auditoría para determinar si existe:

- Una incorrección en la otra información,
- Una incorrección en los estados contables (que será su principal preocupación ya que podría señalar fallas en el trabajo realizado), o si
- Debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

c. Si concluye que existe una incorrección en la otra información le solicitará a la dirección que la corrija y,

- Si es aceptado, el problema ha quedado resuelto, pero

- Si se niega, pueden presentarse dos situaciones:

- que los motivos, más allá de no ser compartidos, no hagan dudar al auditor sobre la integridad de la dirección, en cuyo caso solo dejará constancia de la incorrección en la sección de "Otra información" que forma parte del informe del auditor, o bien

- excepcionalmente, que las justificaciones o falta de ellas, hagan dudar al auditor sobre la integridad de la dirección, generando desconfianza sobre los elementos de juicio que obtuvo en el transcurso de su auditoría, dando lugar a una abstención de opinión.

d. Finalmente, pero en lo que constituye el meollo de lo que tratamos de transmitir, en el apartado 53.6, la RT 53 expresa que cuando el contador dé una opinión con salvedades o adversa considerará las implicaciones en el informe del auditor y, tomando como base el Informe 22 del CENCyA, lo redactaríamos de la siguiente manera en un caso de limitación al alcance que ha originado un informe modificado por una salvedad:

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente ("Otra información")

La Dirección de la Sociedad es responsable de la otra información, que comprende: ... Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente.

Mi opinión sobre los estados contables no cubre la otra información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información.

Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello. *En tal sentido, informo que no he podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre el importe contabilizado por la inversión en ... descrito en la sección "Fundamentos de la opinión" con salvedades y en consecuencia no he podido concluir acerca de si existe o no una incorrección significativa en la otra información en relación con esta cuestión* (letra itálica de los autores).

a. La pregunta que nos han hecho algunos colegas está referida a cómo debería tratarse la sección de "Otra información" cuando el auditor se abstiene de opinar.

Más allá de considerar que no son muchas las ocasiones en las que un auditor se abstiene de opinar, ello no significa que no deba ser considerada y evaluada esa situación.

Las normas de la [RT 53](#) nada dicen al respecto y si bien el apartado 53.6. establece que cuando el contador exprese una opinión con salvedades o adversa considerará las implicaciones en la otra información y nada afirma sobre qué debería hacer el auditor en el caso de una abstención de opinión, suponer que ello implica omitir la presentación de la sección nos parece incorporar una excepción que la norma no contempla.

Algunos colegas justifican su conclusión partiendo de la premisa de que la norma internacional de auditoría 720 denominada "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información" establece que cuando el auditor exprese una

abstención de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la abstención de opinión sobre los estados financieros en su conjunto y que, en consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), *el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA* (letra itálica agregada por los autores), proponen no incluir la sección de “Otra información”.

No obstante la claridad del requerimiento internacional, ponemos de resalto que la [RT 53](#) no establece ninguna excepción para la inclusión de la sección de “Otra información” y que, por lo tanto, esa excepción no debería ser agregada basados en el objetivo que tuvieron los redactores de la nueva RT 37.

La posición que sustentamos está basada en algunos ejes que explicitaremos seguidamente:

No existiendo un requerimiento expreso, no puede el usuario decidir que deja de aplicarla por analogía con una norma internacional que establece una excepción, más allá de que esas normas hayan sido fuente de muchas de las normas incluidas por la RT 53.

Nuestra propuesta, en esa línea de pensamiento, presenta dos situaciones diferentes que deberían dar lugar a dos respuestas con variaciones en sus textos, que para diferenciarlas denominaremos, respuesta caso 1 y respuesta caso 2.

En la **respuesta caso 1** y en línea con el modelo que hemos tomado anteriormente del Informe 22, la sección de “Otra información” tendría un texto como el que sigue cuando el auditor se abstuvo de opinar:

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente (“Otra información”)

La Dirección de la Sociedad es responsable de la otra información, que comprende: ... [mencionar los documentos que acompañan a los estados contables: la Memoria, etcétera].

Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente. Mi abstención de opinión sobre los estados contables no me permite considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Por tal motivo no he podido determinar si se requieren ajustes en los estados contables o en la información incluida en la otra información, correspondiente al ejercicio finalizado el ... de ... de 20X0 (letra itálica de los autores).

De la forma señalada, se podría cumplir con la norma argentina incorporando la sección de “Otra información”, pero señalando que, en virtud o como consecuencia de la abstención de opinión, no dispone de los elementos de juicio necesarios como para realizar una “consideración” más allá de haber podido leerla.

Asimismo, existirían algunas situaciones donde la excepción autoincluida podría hacer pensar que el auditor recurre a una presentación engañosa, como se advierte en el ejemplo siguiente y que identificamos como **respuesta caso 2**:

Supongamos que el auditor ha tenido limitaciones al alcance de su trabajo de efecto generalizado, lo que lo conduce a una abstención de opinión, pero que haya podido constatar problemas significativos de medición que originaron mejoras artificiales en los resultados del ejercicio.

En esta situación y siguiendo las normas de la [RT 53](#), apartado 6 del Capítulo III. ii.

“Normas sobre informes” donde dispone que:

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

16. Aun cuando el contador haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de opinar sobre los estados contables, describirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes (letra itálica de los autores).

El contador debió dejar constancia no solo de las situaciones que lo llevaron a la abstención de opinión, sino también de los problemas de medición que, de no mediar aquellos que lo condujeron a la abstención, hubiese dado lugar un informe modificado con salvedades o a un informe con opinión adversa.

Va de suyo que en esta situación el auditor ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes sobre los problemas de medición. La norma internacional trata en detalle en la NIA 705 esta situación. ⁽³⁾

No obstante, con la excepción autoincluida, no incorporará la sección de otra información privando a los usuarios del llamado de atención que significaría, por un lado, hacer referencia a la abstención de opinión y, por el otro, señalar que ciertos criterios contables utilizados no están de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes.

Para explicitar mejor esta situación, seguidamente agregaremos el texto de una sección de otra información que comprende las situaciones expresadas en el párrafo anterior y que, en nuestra opinión, permitiría cumplir acabadamente con la norma nacional.

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente (“Otra información”)

La Dirección de la Sociedad es responsable de la otra información, que comprende: ... [mencionar los documentos que acompañan a los estados contables: la Memoria, etcétera].

*Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente. **Mi abstención de opinión sobre los estados contables no me permite considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información**, excepto que, tal como lo destaco en la sección de ‘Fundamentos de la abstención de opinión’, las incorrecciones generadas en la ... (aplicación de los criterios de medición de los...), se repiten en los documentos que se incluyen en la ‘Otra información’, correspondiente al ejercicio finalizado el ... de ... de 20X0.*

Nos encontramos, entonces, con una situación que no parece ser contemplada, es decir que en la sección de Fundamentos coexistan situaciones que llevaron a la abstención de opinión con problemas que se relacionan con medición o exposición. Incluso sería posible pensar que el auditor, si se hubiera encontrado entre situaciones que lo llevarían a una abstención de opinión y otras que lo hubieran conducido a la opinión adversa, eligiendo la alternativa que creyó que resultaba más útil para los usuarios de la información, pudo haber optado por la abstención o bien por el dictamen adverso, pero con consecuencias diferentes en el tratamiento de la sección de “Otra información”.

Destacamos, nobleza obliga, que la NIA 720 justifica este accionar como lo expresamos anteriormente, cuando establece que puede oscurecer la abstención de

opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Finalizamos opinando que no existiendo una excepción expresa en la [RT 53](#), no debe dejarse de incluir la sección señalada.

Seguramente una interpretación de la FACPCE a este respecto sería importante, más allá de considerar que, aunque con frecuencia así se hace, una interpretación no debería tratar temas que no emanen de la norma, porque, como surge de su nombre, su objetivo es facilitar la comprensión de un asunto que, probablemente, no ha quedado suficientemente claro.

Nuestra posición, en suma, es contraria a la no inclusión de la sección citada porque omite una aclaración importante para los usuarios.

DUDA número 2: ELIMINACIÓN DE LA DISTINCIÓN ENTRE INFORME BREVE E INFORME EXTENSO

La segunda duda está basada en la eliminación de la distinción entre Informe breve e Informe extenso en la RT 53, siendo la pregunta concreta si es posible o no emitir un informe extenso en la actualidad.

Como sabemos, esta distinción se encontraba en nuestras normas desde 1978 con la sanción de la RT 3 por parte de la FACPCE y se prolongó su inclusión hasta la RT 37 emitida en 2013, antecesora de la RT 37 que resulta modificada por la RT 53.

La que estuvo vigente hasta la reforma por la RT 53, contenía estas disposiciones:

"ii. Normas sobre informes

En relación con un encargo de auditoría sobre estados contables, el contador podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

Informe breve - Definición

El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual este expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de esta resolución técnica.

Por su parte, estas eran las normas relativas al Informe extenso:

Informe extenso

46. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

46.1. Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados contables.

46.2. Que los datos que se adjuntan a los estados contables se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados.

46.3. Que la información adicional detallada en III.A.46.2.:

46.3.1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante el examen de los estados contables y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente:

46.3.2. No ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para el examen de los estados contables. En este caso, el contador debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la

responsabilidad asumida.

47. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información suplementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del contador que emite dicho informe extenso”.

Teniendo presente que suele ser denominado “informe extenso” o “informe largo”, lo primero que podemos afirmar es que se trata de una alternativa de escasísimo uso cuando nos referimos a estados contables con fines generales, tanto es así que nosotros nunca hemos emitido alguno y ninguno de los colegas más cercanos lo ha hecho.

Más frecuente es cuando se trata de los otros encargos de aseguramiento que en la RT 53 se encuentran incluidos en el Capítulo V.

De todas formas, la pregunta de fondo no es si es común o no que se emita sino si es posible o no emitir un informe extenso y la respuesta es totalmente afirmativa.

Hasta setiembre de 2023, al menos, en las páginas web de algunos Consejos profesionales de ciencias económicas, es posible encontrar modelos de informe extenso que datan de muchos años atrás, como que han sido redactados tomando como base la RT 7 y que solo transcribimos parcialmente, con el objetivo de comprender mejor a qué se referían las normas sobre el informe extenso y cómo podía ser redactado.

Uno de ellos destinado a cumplir con requerimientos del INAES presenta la siguiente redacción, que transcribimos en forma resumida:

.....

En mi carácter de Contador Público independiente, informo sobre la auditoría de los estados contables de ... Cooperativa Ltda., detallados en el apartado A.1. y de la información adicional incluida en los apartados B.1. y B.2., la cual es requerida por la resolución 247/2009 del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES).

La preparación y emisión de estados contables e información adicional es responsabilidad de la Administración de ... Cooperativa Ltda. Mi responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos en base a la auditoría que he efectuado.

Es necesario destacar que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados contables básicos (apartado A.1.). Los datos incluidos en la información adicional (apartado B.1. y B.2.) se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los estados básicos.

A - INFORME DE AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES

A.1. ESTADOS CONTABLES AUDITADOS

1.1. Estados de Situación Patrimonial al 31/12/2011 y 2010.

1.2. Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31/12/2011 y 2010.

1.3. Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31/12/2011 y 2010.

1.4. Estados de flujo de efectivo por los ejercicios concluidos el 31/12/2011 y 2010.

1.5. Notas ... a ... y Anexos ... a ... que forman parte integrante de los estados contables.

A.2. ALCANCE DE LA AUDITORÍA

Para poder emitir una opinión sobre los estados contables mencionados en el apartado anterior, he realizado el examen de acuerdo con las normas de auditoría vigentes establecidas por la **resolución técnica 7** (resaltado de los autores) y las normas pertinentes incluidas en la resolución técnica 24, ambas emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y aprobadas por Resoluciones CD N° [644](#) y [3303](#), respectivamente, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.

Considero que los elementos de juicio obtenidos brindan una base suficiente y apropiada para fundamentar mi opinión de auditoría.

A.3. ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

(Se completará el párrafo cuando fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información -[RT N° 7.III.C.13.-](#); por ejemplo, en caso de dictamen favorable con salvedades, dejar constancia de la razón de existencia de la salvedad).

A.4. DICTAMEN

En mi opinión, los estados contables detallados en el apartado A.1. presentan, razonablemente en sus aspectos significativos, la información sobre la situación patrimonial de ... Cooperativa Ltda. al 31/12/2011 y 2010, así como los resultados de sus operaciones, la evolución del patrimonio neto y el flujo de efectivo por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con normas contables profesionales.

B - INFORME SOBRE LA INFORMACIÓN ADICIONAL REQUERIDA POR LA RESOLUCIÓN 375/1989 DEL INAES CONFORME A LO DISPUESTO POR LA RESOLUCIÓN 247/2009

B.1. INFORMACIÓN ADICIONAL SOMETIDA A PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DURANTE LA REVISIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

a) DETALLE INFORMACIÓN

Referencia 1. Información Anexo A de la resolución 375/1989

b) ALCANCE

Esta información ha sido sometida a procedimientos de auditoría realizados durante la revisión de los estados contables básicos.

c) DICTAMEN

La información detallada en B.1. se encuentra razonablemente presentada, en sus aspectos significativos, en relación con los estados contables básicos de los cuales se emitió opinión en el punto A.4.

B.2. INFORMACIÓN ADICIONAL NO SUJETA A PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

a) DETALLE INFORMACIÓN

1. - Referencia 2. Información Anexo A de la resolución 375/1989

2. - Referencia 3. Información Anexo A de la resolución 375/1989

b) ALCANCE

La Información incluida en la Referencia 2 fue sometida a los siguientes procedimientos:

(En el presente modelo se incluyen procedimientos al solo efecto ejemplificativo, pudiendo el profesional adaptarlos a las características de su caso particular).

2. Asociados.
3. Operatoria.
4. Personal y Asociados ocupados en la Cooperativa.
5. Participación Cooperativa.
6. Educación y Capacitación Cooperativas.
7. Fondo para Educación y Promoción Cooperativas ([L. 23427](#))

La información incluida en la Referencia 3 no fue auditada.

c) DICTAMEN

En función a las tareas realizadas indicadas en el párrafo anterior, no tengo observaciones que formular respecto a la información detallada en B.2.a).1.

Debido a no existir información sistematizada no he podido realizar procedimientos de auditoría, por lo cual me abstengo de opinar sobre la información incluida en B.2.a)2.

C. INFORMACIÓN REQUERIDA POR DISPOSICIONES VIGENTES

Continuando con nuestro trabajo y en respuesta a la duda planteada por los colegas, recurrimos a las disposiciones que dan sustento a una parte importante de las normas de auditoría vigentes en Argentina y así podemos comprobar que el informe largo está expresamente contemplado en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento, que soporta técnicamente muchas de las normas que hoy nos rigen en la RT 53.

Dicho marco expresa lo siguiente:

*87. El profesional ejerciente puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente solo los elementos básicos. **El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente.** Además de los elementos básicos, **el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, la revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones.** Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe (letra itálica y negritas parciales son de los autores).*

Por otra parte, y en el mismo sentido, la NIEA 3000 (Revisada) "Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica" que da soporte técnico al Capítulo V. de la RT 53, agrega en el apartado A161 que puede ser de utilidad para el profesional ejerciente considerar la significatividad de proporcionar esa información para las necesidades informativas de los usuarios a quienes se destina el informe. Tal como lo requiere el apartado 68 de la misma NIEA, la información adicional se ha de separar claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se ha de redactar de tal modo que quede claro que no tiene como finalidad desviar la atención de dicha conclusión.

De la forma señalada precedentemente, con lo establecido en el Marco Internacional y en la NIEA 3000, disponemos de más que suficiente soporte técnico acerca de su posibilidad de realización en Argentina y de sus contenidos posibles. En este contexto, la falta de negativa expresa en la RT 53 deja abierto el camino para su utilización.

De hecho, en el Informe 22 “Modelos de informes de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento”, preparados de acuerdo con la RT 37 modificada por la RT 53, se encuentran modelos de informe extensos o largos para su aplicación, aun cuando los referidos a control interno y tecnología de la información no tengan esa denominación expresa y en el caso de un Balance social que incluye precisamente algunos de los aspectos que nos explicita la NIEA 3000 y se lo reconoce como informe extenso.

Conclusión: es posible llevar a cabo un “informe largo” o si prefiere “informe extenso” y pensamos que ante la falta de una disposición expresa de la [RT 53](#) se pueden utilizar como soporte técnico las disposiciones del Marco Internacional si nos estuviéramos refiriendo a un informe largo de auditoría o de revisión de estados contables. Con el mismo razonamiento, si se desea emitir un informe de aseguramiento sobre los temas que comprende el Capítulo V, se puede recurrir al Marco Internacional y a las normas de la NIEA 3000 (Revisada), según sus textos actuales.

Por otra parte, y en particular en los encargos del Capítulo V, consideramos al formato largo o extenso como particularmente útil y apropiado para el usuario.

DUDA número 3: ¿LAS DISPOSICIONES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701 “COMUNICACIONES DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE” PUEDEN SER APLICADAS EN UN INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO SEGÚN LAS DISPOSICIONES DE LA RT 37?

Como probablemente conozcan los lectores, estas normas son aplicables a las auditorías de estados contables con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias, en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.

Es decir que cuando los auditores utilizan las normas de la RT 32 porque el comitente cotiza sus acciones en Bolsas de Valores, deben dar cumplimiento a esas disposiciones.

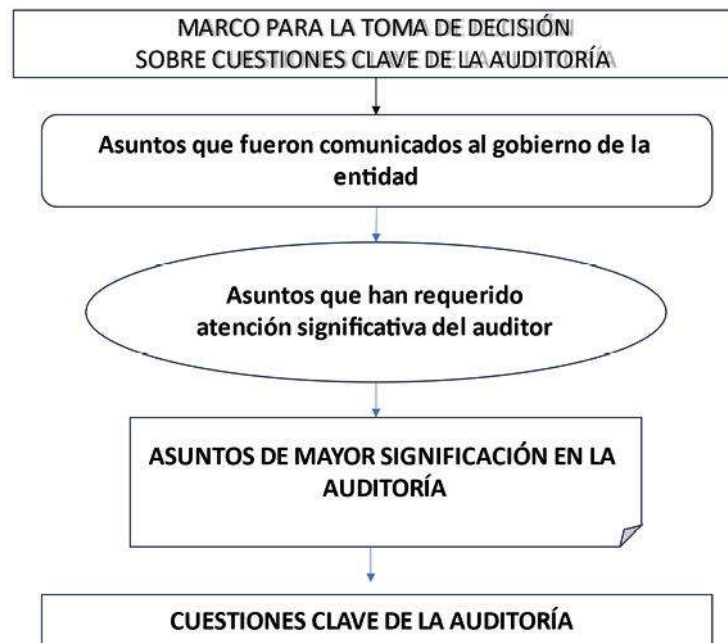
Creemos importante comenzar por entender qué es lo que dispone la NIA 701 citada y, seguidamente, presentaremos un apretado resumen de sus aspectos principales:

- a. Las cuestiones clave 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 período actual y se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.
- b. Para determinar cuáles son, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:
 - Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315.
 - Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación, o

- El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el período.

c. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas las que han sido de mayor significatividad en el período actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

El siguiente cuadro puede facilitar la comprensión del tema:



Por lo que hemos descripto anteriormente, el auditor podría decidir por iniciativa propia incluir esta información en situaciones donde el auditado no cotiza sus acciones en Bolsas de Valores.

No obstante lo señalado, consideramos que teniendo en cuenta los posibles temas que podrían ser incluidos en dicha sección, la conformidad expresa del comitente ya sea en la carta convenio o en algún documento posterior, evitaría situaciones enojosas entre el comitente y el auditor. Debe tenerse en cuenta que el contador incluirá una descripción de cada cuestión clave y tratará el motivo por el cual se ha considerado de la mayor significatividad en la auditoría, así como el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.

Algunos estudios realizados sobre los temas que con mayor frecuencia son incluidos como cuestiones clave de la auditoría, revelan que aquellos referidos a la recuperabilidad o medición de activos ocupan un lugar preponderante seguidos por los originados en empresa en funcionamiento, reconocimiento de ingresos y grupos económicos.

Asimismo, es posible encontrar cuestiones clave de la auditoría referidas al deterioro de la cartera de préstamos y partidas a cobrar, ya que dependen de estimaciones que son significativas y complejas, previsiones por litigios diversos, riesgos sobre controles de acceso a sistemas de información y muchos otros.

Como conclusión podemos afirmar que es posible incluir las cuestiones clave de la auditoría en un informe de auditoría de estados contables con fines generales, luego de haberlo convenido expresamente con el comitente y sugerimos exponerlo en el

párrafo de otras cuestiones por considerarlo relevante para que los usuarios comprendan la auditoría.

Un modelo de cómo se podría redactar una cuestión clave de la auditoría y el tratamiento dado por el auditor es el siguiente:

Otras cuestiones: Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en mi auditoría de los estados contables del presente ejercicio. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados contables en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre estos, sin expresar una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Cuestiones clave de la auditoría	Respuesta de auditoría
Venta de la propiedad de inversión. Tal como se señala en la Nota 14 a los estados financieros adjuntos, la Sociedad ha procedido a vender los derechos que posee sobre ... por un monto total de ... a ser cobrados en dos cuotas mensuales iguales y consecutivas de ..., venciendo la primera de ellas el .../.../... La registración contable de esta operación ha sido la más importante del ejercicio bajo examen, con impacto en la estimación de contingencias y el análisis de riesgo crediticio	Los procedimientos aplicados han sido entre otros, los siguientes: - Obtención de un entendimiento del contrato del activo transferido. - Evaluación de la integridad de los activos y pasivos identificados en la transacción mediante la revisión del acuerdo relativo a la venta y obteniendo un entendimiento de la estructura y propósito de la transacción; - Confirmación con los compradores de la operación y su forma de cancelación. - Verificación de las cobranzas del convenio según las cláusulas acordadas.

No quedaría completa la respuesta a esta duda sin agregar nuestra opinión al respecto.

Consideramos que, en general, la inclusión de las cuestiones clave de la auditoría podrían generar más contratiempos que ventajas al auditor, ya que los temas pueden ser contrarios a los intereses de la dirección y la decisión o propuesta del auditor para poner de manifiesto las cuestiones que han sido de mayor significatividad de la auditoría sin estar obligado a hacerlo, en muchos casos no contará con la conformidad o aprobación del comitente.

DUDA número 4: PÁRRAFO EXCLUIDO DE LOS MODELOS DEL INFORME 22 DEL CENCYA

Cuando se ha optado por la utilización de la alternativa de Cifras correspondientes para la emisión del informe del auditor, en los modelos de informes de auditoría del Informe 22 del CENCyA se ha eliminado el párrafo considerado educativo donde se expresaba que *“Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio finalizado el ... de ... de 20X0 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio actual”*.

Sin embargo y con buen criterio, se ha incorporado en dicho Informe 22 dentro de las "Cuestiones a considerar para la lectura e interpretación de los modelos" el texto antes señalado, para que cada profesional defina si desea incorporarlo o no.

Debemos destacar que su eliminación partió del supuesto de que después de mucho tiempo de incluirlo, los usuarios deberían conocer la situación que se presenta cuando se utiliza la alternativa de "cifras correspondientes de períodos anteriores".

Entendemos que muy probablemente esto no sea así, sobre todo cuando el informe que se emite sobre los estados contables de un ejercicio resulta afectado por una situación que surge de los estados contables del ejercicio anterior.

Recordemos en forma resumida las disposiciones de la RT 53 con relación a la utilización de la alternativa de cifras correspondientes.

Principio general:

"Cuando el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados contables del período actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a períodos anteriores (letra itálica de los autores)."

Excepción al principio general:

Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las cifras correspondientes (de períodos anteriores) cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o expuesta, pero los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión en las cifras del período actual no sean significativos, *y solo esté afectada, o podría estar afectada, de manera significativa, la comparabilidad entre las cifras del período actual y las cifras correspondientes a períodos anteriores (letra itálica de los autores).*

En este caso, utilizará para la opinión con salvedades la siguiente expresión: excepto por los efectos (o por los posibles efectos) sobre las cifras correspondientes a períodos anteriores del hecho descrito en el párrafo "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados contables adjuntos presentan razonablemente ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable].

Importante para comprender el efecto de incorrecciones del ejercicio anterior en ciertas situaciones:

Cuando los estados contables del período anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, *pero las cifras correspondientes a períodos anteriores hayan sido corregidas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados contables del período actual (itálica de los autores),* el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia a la información revelada en los estados contables que describa plenamente la cuestión.

Las siguientes situaciones tratadas en el Informe 22 ya citado, pueden no ser fácilmente comprensibles por un usuario de la información y para facilitar el entendimiento de lo que deseamos transmitir las incluimos a continuación:

Incorrección de efecto no generalizado que afectaba el ejercicio anterior y se ajustó en el ejercicio corriente	
20X1	20X0
La incorrección del ejercicio anterior se ajustó en el ejercicio actual, exponiendo las cifras de Bienes de cambio correspondientes al ejercicio anterior dentro del Activo corriente	Incorrecta exposición de Bienes de cambio corrientes en el Activo no corrientes
Opinión favorable (y párrafo de énfasis por la reclasificación)	

Incorrección de efecto no generalizado que afecta el ejercicio anterior y la comparabilidad con el ejercicio corriente	
20X1	20X0
La incorrección del ejercicio anterior no se ha ajustado en las cifras correspondientes, lo cual afecta la comparabilidad de los saldos	Incorrecta exposición de "Otros activos corrientes" en el rubro "Bienes de uso no corrientes"
Opinión con salvedades	

Como puede apreciarse en los dos casos, un problema del ejercicio anterior afecta la opinión del auditor sobre el ejercicio actual y "sobre las cifras correspondientes del ejercicio anterior".

Por otra parte, si las cifras del ejercicio anterior son corregidas en el ejercicio más reciente, sin haberse reemitido los estados contables del ejercicio anterior, la segunda columna que se presente en los estados contables del ejercicio más reciente diferirá de la información que surge de los estados contables del ejercicio anterior y que, además, es la que surge de los registros contables y que fuera publicada, no solo por efecto de la consideración de la inflación para hacerla comparable con la del ejercicio más reciente, sino también por los ajustes mencionados.

Consideramos que la incorporación del párrafo transcripto al comienzo de esta "cuarta duda" puede mejorar el entendimiento de un usuario de la información. Recordemos, por otra parte, que si nuestro comitente no comprende cabalmente lo que el auditor realiza, difícilmente podrá valorar su tarea.

Finalizando, si el auditor desea mantener el párrafo educativo, la conformación de la sección de opinión sería la siguiente:

- un primer párrafo que hace referencia al trabajo realizado o, en su caso, a que ha sido contratado para realizarlo y donde se identifica con precisión la información auditada,
- un segundo párrafo con el texto educativo ya señalado, y
- un tercer párrafo con la opinión del auditor.

III - AFIRMACIONES

Estamos seguros de que son muchas las afirmaciones y conceptos que están comprendidos en las disposiciones de la RT 53, pero con la finalidad de resaltar solo una de ellas, decidimos que es particularmente destacable todo lo relativo al

Capítulo V.

La nueva redacción de las normas para el desarrollo del encargo dentro de los otros encargos de aseguramiento en el Capítulo V, apartado 14, agrega este pequeño detalle de diversas materias objeto de análisis o evaluación:

- Sistemas de control interno de una entidad.
- Características físicas como capacidades de una instalación.
- Manifestaciones sobre la ocurrencia de determinados eventos, representados por la construcción de indicadores.
- Sistemas de control interno referentes a tecnología de información de una entidad, y
- Sistemas de control interno de tecnología de la información referentes a seguridad, disponibilidad, integridad de procesos, confidencialidad y privacidad de la información, implementados u operando en organizaciones prestadoras de servicios informáticos en forma remota a entidades usuarias.

A este pequeño detalle, podríamos agregar otros encargos que también estarían comprendidos en este Capítulo V, que incorporamos como ejemplos de “servicios posibles de proveer”, habida cuenta de la capacitación que ellos requieren y de los medios necesarios para llevarlos a cabo:

- Conclusión sobre el cumplimiento de convenios contractuales
- Informes sobre confiabilidad de sistemas
- Sistemas de información ambiental (en temas propios del contador)
- Sistemas destinados a la obtención y capacitación de los recursos humanos
- Comportamiento del gobierno de las sociedades
- Informes sobre datos estadísticos
- Informes sobre cumplimiento de normas
- Confiabilidad del comercio electrónico
- Evaluación de riesgos
- Medición del rendimiento
- Informes sobre indicadores de capital intelectual
- Adecuación del sistema contable a las necesidades del ente
- Cumplimiento de presupuestos
- Determinación de costos de producción
- Comparación de precios con la competencia
- Estructuras de costos de producción
- Responsabilidad social empresarial
- Balance social

Probablemente algún lector pensará sobre dónde obtener el soporte técnico necesario para llevarlos a cabo y la respuesta está, además de lo que nos trae la RT, en los conceptos generales que surgen del Marco Internacional, la NIEA 3000 (Revisada) y de los ejemplos que existen en el Informe 22 del CENCyA al cual hemos hecho referencia en varias oportunidades.

Por otra parte, hemos querido hacer un pequeño aporte, mostrando cómo es posible realizar un informe sobre un encargo de aseguramiento sobre indicadores de

capital intelectual, teniendo presente que al no existir una convención única, de conocimiento generalizado, a la cual hacer referencia y que sea indubitable para los usuarios, a pesar de contarse con abundante y prestigiosa bibliografía, se ha partido de la premisa de que el comitente con la colaboración del contador ha podido definir cuáles serían los indicadores, su forma de determinación, los elementos de juicio que se necesitarán y la forma de transmitirlo a los usuarios para que puedan interpretar acabadamente el sentido de cada indicador.

El texto que expondremos está basado en un trabajo que realizamos muchos años atrás con el amigo y colega Jorge Santesteban Hunter.

Para facilitar la comprensión, comenzamos por los Anexos al informe ya que de esta forma se sigue la ilación conceptual:

- En primer lugar, se definen los indicadores a determinar y exponer, describiéndolos con claridad, precisando la forma de cálculo y el origen de la información y esto se presenta como Anexo B,
- Seguidamente se presentan los resultados obtenidos luego de la determinación realizada siguiendo las definiciones adoptadas en el paso anterior, que se expone como Anexo A, y
- Finalmente, se presenta un modelo de informe de aseguramiento como resultado de la tarea realizada siguiendo las normas de la RT 53.

ANEXO "B"

CAM SA

INDICADORES DEL CAPITAL INTELECTUAL al ... de ... de ...

DESCRIPCIÓN CONCEPTUAL DE LOS INDICADORES E INFORMACIÓN UTILIZADA PARA SU DETERMINACIÓN

I. ENFOQUE FINANCIERO

1. Utilidades provenientes de nuevos negocios (\$)

Permite valorar el resultado del esfuerzo realizado por la Compañía para obtener ingresos derivados de nuevas líneas de actividad.

Se determina a partir de las ventas realizadas a clientes de productos incorporados a la comercialización en el transcurso del ejercicio. Se expone neto, exclusivamente, de los gastos directos de venta.

2. Tiempo del cliente/atención del empleado (%)

Determina la proporción del tiempo de espera del cliente comparado con el del empleado que lo atiende.

Se calcula comparando el tiempo que el cliente ha estado en la oficina de atención a clientes, ubicada en ... según la información de ingreso y egreso, con el total de horas utilizadas por el empleado para atenderlo, según el parte de atención a clientes.

3. Ingresos comerciales perdidos comparados con promedio del mercado (%)

Permite determinar si la caída de ingresos se corresponde o no con la contracción del mercado.

Se calcula comparando el % de disminución de los ingresos operativos del ejercicio con el % de disminución de la actividad de la industria donde opera la Compañía.

II. ENFOQUE AL CLIENTE

1. Participación de mercado (%)

Representa la importancia de la empresa en el mercado de la Provincia de ...

Se determina comparando el total de las ventas del ejercicio al ... de ... de ... con el importe total de los servicios prestados en ese mercado, según la estimación que realiza anualmente la Cámara de Servicios ...

2. Días dedicados a visitar a los clientes (#)

Representa la dedicación de la fuerza de ventas en la atención de los clientes, expresado como promedio de días de trabajo en cada cliente.

Se calcula sumando los días efectivamente trabajados por los empleados que visitan clientes a domicilio para dividirlo luego por la cantidad de clientes atendidos por la Compañía en el ejercicio cerrado el ... de ... de ...

III. ENFOQUE DE PROCESO

1. Gasto administrativo/ingresos totales (%)

Expone la relación entre los gastos administrativos considerados como no productivos y los ingresos totales por ventas de bienes y servicios.

Se determina dividiendo el total de los gastos de administración por el total de ventas netas de devoluciones y rescisiones. Ambos datos surgen del estado de resultados al ... de ... de ...

2. Gasto en tecnología informática/empleado (\$)

Expresa el monto invertido por la compañía para mantener actualizada su tecnología informática en función de la cantidad de empleados que tienen acceso a ella.

Se determina sumando el importe de todas las adquisiciones y mejoras en equipos, redes de comunicaciones y accesorios que benefician el rendimiento de la organización, antes de calcular las respectivas amortizaciones y se divide por el número de empleados que tienen acceso a dicha tecnología.

IV. ENFOQUE DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO

1. Índice de empleados satisfechos (#)

Representa la conformidad de los empleados con las políticas de empleo y remuneración.

Se determina mediante una encuesta preparada por el Departamento de Relaciones Humanas y supervisada por la Gerencia de Administración, siendo 100 el índice de satisfacción total y 0 el de insatisfacción total.

2. Participación en horas de entrenamiento (%)

Expresa el esfuerzo de capacitación puesto de manifiesto en el ejercicio.

Se determina dividiendo el total de horas trabajadas efectivamente en la Compañía por todas las personas que revistan en la Compañía, por el total de horas de cursos de capacitación dictados en el ejercicio.

ANEXO "A"

CAM SA

INDICADORES DEL CAPITAL INTELECTUAL al ... de ... de ...

I. ENFOQUE FINANCIERO

1. Utilidades provenientes de nuevos negocios: \$ 623.500

2. Tiempo del cliente/atención del empleado: 120%
3. Ingresos comerciales perdidos comparados con promedio del mercado: 94%
4. Inversiones en informática \$ 42.320

II. ENFOQUE AL CLIENTE

1. Participación de mercado: 18%
2. Ventas anuales/cliente: \$ 12.800
3. Duración media de relación con cliente: 38 meses
4. Días dedicados a visitar a los clientes: 6

III. ENFOQUE DE PROCESO

1. Gasto administrativo/ingresos totales: 8%
2. Gasto administrativo/total de primas: 12%
3. Gasto en tecnología informática/empleado: \$ 1.420

IV. ENFOQUE DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO

1. Índice de empleados satisfechos: 82
2. Participación en horas de entrenamiento: 8%
3. Proporción de empleados menores de 40 años: 84%
4. Inversión en desarrollo de nuevos mercados: \$ 345.000

V. ENFOQUE HUMANO

1. Número de empleados: 112 personas
2. Rotación de empleados: 4%
3. Número de mujeres gerentes: 3

INFORME DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE INDICADORES DE CAPITAL INTELECTUAL DE CAM SA

Señores ...

.....

Identificación de la información objeto del encargo

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento razonable sobre si los indicadores de capital intelectual diseñados por CAM SA expuestos en el Anexo A de este informe han sido determinados siguiendo los parámetros establecidos en el Anexo B de este informe.

Responsabilidad de la dirección

La dirección es responsable del diseño y preparación de los indicadores de capital intelectual y de que estén libres de incorrecciones significativas. Esta responsabilidad incluye el establecimiento de los objetivos de control, y el diseño, implementación y operación eficaz de los controles necesarios para que la información tomada de la compañía no contenga incorrecciones significativas.

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento razonable sobre la Descripción y la Determinación de los indicadores, basada en mi encargo de aseguramiento. He llevado a cabo mi encargo de conformidad con las normas sobre otros encargos de aseguramiento establecidas en la sección V.A de la

Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable acerca de si, en todos los aspectos significativos, la Descripción y la Determinación han sido apropiadamente realizadas.

Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del contador público, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en la Descripción y en la Determinación.

Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el contador público tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación razonable por parte de la entidad de la Descripción y de la Determinación, con el fin de diseñar los procedimientos de aseguramiento que sean adecuados en función de las circunstancias.

Mi encargo de aseguramiento razonable ha incluido, asimismo:

- Obtener un entendimiento de los criterios, contenidos y forma de determinación de los indicadores expuestos en el Anexo B.
- Evaluar las actividades de control de los sistemas pertinentes.
- Revisar la forma de cálculo de todos los indicadores presentados y revisar y evaluar la documentación de respaldo de la información que soportan los indicadores.
- Para los indicadores que toman como base información contable, hemos tenido en cuenta nuestra auditoría de los estados contables de CAM SA por el ejercicio cerrado el ... de ... de ... y sobre la que emitimos nuestro informe de auditoría con fecha ... de ... de ...
- Realizar todo otro procedimiento que he considerado necesario dadas las circunstancias.

Identificación de la forma de determinación de los indicadores

La forma de determinación de los indicadores ha sido definida por CAM SA y se encuentra detallada en el Anexo B de este informe.

Conclusión

Sobre la base del trabajo descripto en el presente informe y en mi opinión, los indicadores incluidos en el Anexo A al ... de ... de ..., han sido determinados siguiendo los parámetros establecidos por la Dirección de CAM SA y reproducidos en el Anexo B a este informe.

Otras cuestiones: Restricción a la distribución y uso de este informe

Mi informe se emite únicamente para uso por parte de CAM SA y no asumo responsabilidad por su distribución o utilización por partes distintas a la aquí mencionada.

Ciudad de ..., ... de ... de 20XX [Identificación y firma del contador]

Incluimos este modelo para que, cuando el contador se encuentre frente a un posible encargo de estas características, como podrían ser aquellos referidos a eficacia o eficiencia de algún proceso o sección de una entidad, tenga presente algunos de los elementos y documentación que necesitará.

Notas:

(1) Contador Público y Perito Partidor. Certificado Internacionalmente como Experto en Prevención del Fraude. Director y Profesor de Posgrados y Maestrías en Auditoría.

Miembro Titular del CENCyA. Reconocido por la IFAC por la contribución a la profesión contable global. Expositor y panelista en el país y en el exterior

(2) En todo el trabajo, la referencia a la RT 53 debe entenderse que trata los diferentes aspectos incluidos en la resolución técnica 37 [RT (FACPCE) 37] modificada precisamente por la RT 53

(3) 27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de opinar sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

A24. Una opinión adversa o la abstención de opinión relacionadas con una cuestión concreta descrita en la sección "Fundamento de la opinión" no justifican la omisión de la descripción de otras cuestiones identificadas que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. **En esos casos, la revelación de dichas otras cuestiones de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros** (énfasis añadido por los autores)