

TÍTULO:	RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53, NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53, NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO.

MODIFICACIONES EN LAS NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS CONTENIDAS EN EL NUEVO TEXTO DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37

NORMAS SOBRE ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERIODOS INTERMEDIOS. Introducción. Identificación de los cambios en el texto reformulado de la RT (FACPCE) 37/2021. Comentarios. Normas internacionales sobre encargos de revisión. Conclusiones. Bibliografía.

I - INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente ha prevalecido el concepto de "Auditoría" para los trabajos que desempeña el contador público, un término que se ha tornado así genérico para muchos encargos.

El trabajo de auditoría básicamente se refiere al examen sobre un juego completo de estados financieros históricos con fines generales, donde el objetivo es emitir una opinión sobre si los estados financieros presentan o no razonablemente la situación financiera de la entidad y los resultados, así como las variaciones en el patrimonio neto y los flujos de efectivo por el ejercicio correspondiente, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. Además, sin perjuicio de ello, se hallan normadas auditorías especiales que se refieren a: (1) auditoría externa de estados financieros con fines específicos; (2) auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero; y (3) auditoría de estados financieros resumidos.

Podemos resumir en el siguiente esquema los tipos de encargos que son competencia del contador público independiente:

<i>A. Trabajos de aseguramiento</i>
<i>1. Encargos para realizar auditorías</i>
- Auditoría externa de estados financieros con fines generales
- Auditoría de estados financieros con fines específicos
- Auditorías especiales
<i>2. Encargos para realizar revisiones</i>
- Revisión de estados financieros históricos
- Revisión de información financiera interina
<i>3. Otros aseguramientos</i>
- Examen de información financiera prospectiva
- Informes de aseguramiento sobre controles en una organización de servicios
- Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero
- Encargos de aseguramiento para informar sobre el cumplimiento de la información financiera proforma incluida en un prospecto

- Aseguramiento del balance social
- Otros encargos en general

<i>B. Trabajos de servicios relacionados</i>
<i>1. Encargos para realizar procedimientos acordados con respecto a la información financiera</i>
<i>2. Encargos para compilar estados financieros</i>
<i>3. Otros servicios que no son de aseguramiento</i>
- Informes especiales
- Informes de cumplimiento
- Certificaciones

Los trabajos de auditoría o revisión, propiamente dichos, se refieren exclusivamente a un juego completo de estados financieros con fines generales. Para los primeros se práctica un examen y para los segundos solo una revisión, ya que la auditoría implica un nivel de seguridad mayor. La diferencia entre los trabajos de aseguramiento y los servicios relacionados, radican en que los primeros brindan como conclusión un nivel de seguridad (alto o moderado, según corresponda) del resultado del trabajo para los usuarios interesados, y en el caso de los segundos no existe ningún nivel de seguridad en la conclusión del contador público. De allí que solamente los primeros se llaman encargos de aseguramiento.

En este escrito nos concentraremos en los encargos de "Revisión de estados financieros de períodos intermedios", en los términos de las normas contenidas en la resolución técnica (RT) (FACPCE) 37 (Revisada 2021) de la FACPCE, sin dejar de hacer una breve descripción de las normas internacionales de revisión del IAASB vigentes: (1) la NIER 2400 (Revisada), "Encargos para revisar estados financieros históricos" [estándar adoptado por la [RT \(FACPCE\) 33](#), aunque en forma restrictiva], y (2) la NIER 2410 "Revisión de información financiera intermedia desarrollada por el auditor independiente de la entidad" [estándar no adoptado por la RT (FACPCE) 33].

Volvemos a llamar la atención de los lectores interesados al señalar que los "encargos de revisión de estados financieros sin aditamento alguno", competencia del contador público independiente, nunca han sido considerados en su normativa por la profesión argentina organizada. Solamente estuvieron y siguen estando comprendidas las "revisiones de estados financieros de períodos intermedios" a cargo del auditor independiente.

En este contexto de confusión resulta difícil mantener la esperanza sobre que los encargos de revisión de estados financieros puedan ser adecuadamente considerados en las normas legales y reglamentarias de los organismos de control argentinos.

II - IDENTIFICACIÓN DE LOS CAMBIOS EN LA REDACCIÓN DEL TEXTO REFORMULADO DE LA RT (FACPCE) 37/2021 CORRESPONDIENTES A LAS NORMAS SOBRE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

"NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este *encargo de aseguramiento*, el contador debe reunir elementos de juicio, válidos y suficientes, que le permitan emitir un informe relativo a la revisión de *estados contables* de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para **emitir** una opinión de auditoría.

Este capítulo se aplicará, adaptado a las circunstancias, a los encargos de revisión de información contable histórica diferente a la contenida en un juego de estados contables, tales como un balance de saldos o un estado de situación patrimonial. Los encargos de seguridad limitada cuyo objeto no sea información contable histórica se realizarán de conformidad con el capítulo V, de corresponder. La forma en que el contador expresará su conclusión sobre los *estados contables* de períodos intermedios dependerá del marco de información bajo el cual se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la sección III.A.i.2 de esta Resolución Técnica.

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

2.1. Obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. ***Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de organizaciones de servicios para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los estados contables.***

2.2. Identificar el objeto de la revisión (***la información contable***, las afirmaciones que esta contiene o que debiera contener).

2.3. Las tareas anteriores deben ser suficientes para planificar y realizar el encargo de modo que le permitan al contador identificar los riesgos de incorrección significativa y valorar su probabilidad de ocurrencia, así como seleccionar las indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le proporcionen una base para su informe. Los procedimientos que aplica el contador para actualizar el conocimiento del ente y su control interno incluyen generalmente:

2.3.1. considerar la documentación de la auditoría y revisiones anteriores, los riesgos identificados en la auditoría del ejercicio anterior y la información contable anual más reciente y la comparable del período intermedio anterior y la significación en los estados intermedios para ayudar en la determinación de la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar;

2.3.2. considerar la naturaleza de cualquier incorrección significativa corregida o no corregida en los estados contables del período anterior;

y 2.3.3. realizar indagaciones ante la dirección del ente, entre otros aspectos, sobre los resultados de su valoración del riesgo de que los estados puedan contener alguna incorrección significativa, el

efecto de cambios en la actividad del negocio del ente, cambios en el control interno y efectos potenciales y sobre el proceso de preparación de los estados intermedios. 2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente y las circunstancias particulares del caso. **2.5. El contador hará indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos contables y financieros, y aplicará procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le permitirán concluir si, basándose en los procedimientos realizados, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información contable intermedia no está preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco contable aplicable.** 2.6. El contador, teniendo en cuenta que una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, usualmente se limita a aplicar, **entre otros**, los siguientes procedimientos: 2.6.1. **Considerar lo tratado** en las actas de las asambleas y reuniones de la dirección. **2.6.2. Considerar el efecto, si lo hubiera, de cuestiones que, en la auditoría o revisión anterior dieron lugar a modificaciones en la opinión de auditoría o la conclusión de revisión, a ajustes contables o a incorrecciones no corregidas.** **2.6.3. Realizar indagaciones sobre la preparación de la información contable intermedia, cambios en los principios contables o en los métodos de aplicación, incorrecciones conocidas no corregidas, entre otros temas y en tanto corresponda.** 2.6.4. Cotejar la **información contable** con los registros contables. 2.6.5. Comprobaciones **aritméticas.** 2.6.6. Revisión conceptual. 2.6.7. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación). 2.6.8. Revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores. 2.6.9. **Indagar a la dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables del período bajo revisión.** **2.6.10. Indagar a la dirección acerca de si hubo implementación de innovaciones en procesos de tecnología de la información, registros electrónicos o utilización de organizaciones de servicios, que pudieran tener efectos significativos sobre la información contable.** 2.6.11. Obtener una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la dirección). **2.7. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento considerará si la revelación es adecuada, afectando su informe según la conclusión a la que arribe.** 2.8. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado. 2.9. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos para emitir la conclusión del contador. Para ello, utilizando su juicio profesional, debe hacerlo siguiente: 2.9.1. considerar la naturaleza de tales elementos de juicio y la forma en que se obtuvieron; 2.9.2. considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto; y 2.9.3. valorar si los riesgos de incorrección significativa han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias. 2.9.4. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación. **Limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la revisión 3. Si la dirección impone una limitación al alcance de la revisión luego de la aceptación del encargo, las consecuencias son más estrictas que en una auditoría porque la revisión se considera incompleta y el contador no puede bajo esa condición emitir una conclusión de seguridad negativa. No obstante, el contador considerará también sus responsabilidades legales y reglamentarias, incluyendo si existe el requerimiento de que emita su informe. Si existe este requerimiento, el contador se abstendrá de concluir y expondrá en el informe de revisión la razón por la cual no puede completar la revisión. 4. Si la limitación en el alcance en un período intermedio se debe a circunstancias distintas a una imposición de la dirección, el contador igualmente no podrá por lo general completar la revisión y expresar una conclusión. Sin embargo, en algunas circunstancias poco frecuentes en las que la limitación al alcance del trabajo del contador se refiera exclusivamente a uno o más asuntos específicos que, si bien son significativos, a juicio del contador no tienen un efecto generalizado sobre la información contable intermedia tomada en su conjunto, el contador podrá incluir una salvedad en el informe de revisión. 5. El contador puede haber expresado una opinión con salvedades en la auditoría de los estados contables anuales más recientes debido a una limitación al alcance de dicha auditoría. En tal caso, el contador considerará si dicha limitación al alcance todavía existe y, si es así, las implicaciones que tiene en el informe de revisión dependiendo de que sea o no impuesta por la dirección.** ii. Normas sobre informes 1. El informe de revisión de estados contables de períodos intermedios incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descriptos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación. 2. El informe contendrá lo siguiente: 2.1. Título. 2.2. Destinatario. 2.3. Identificación de los estados contables de períodos intermedios **objeto de la revisión.** 2.4. Declaración de que la dirección es: 2.4.1. responsable de la preparación y presentación **razonable** de los estados contables de períodos intermedios objeto de la revisión, **cuando los estados contables se presenten completos de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente; o 2.4.2. responsable de la preparación y presentación de los estados contables de períodos intermedios objeto de la revisión, cuando los estados contables se presenten de manera condensada de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.** 2.5. Declaración de que el contador es responsable de emitir una conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios sobre la base de su revisión. 2.6. Declaración de que la revisión de los estados contables de períodos intermedios se realizó de acuerdo con esta Resolución Técnica. 2.7. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas contables y financieros y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. 2.8. Declaración de que una revisión es de un alcance significativamente menor al de una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al contador obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas significativos que puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría. 2.9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable. 2.10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios objeto de la revisión: 2.10.1. no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o 2.10.2. no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información que no permita concluir sobre presentación razonable (marco de cumplimiento). 2.11. Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, cuando se presenten las situaciones que requieran la inclusión de tales párrafos. 2.12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión. 2.13. Lugar y fecha de emisión. 2.14. Identificación y firma del contador”.

Nota: identificados en **negrita cursiva** todas las diferencias del contenido normativo, con respecto a las reglas consignadas en la anterior redacción de la [RT 37/2013](#).

III - COMENTARIOS

1. Normas para su desarrollo

1.1. La [RT \(FACPCE\) 37/2013](#) consideraba solamente a la revisión de los estados contables de períodos intermedios. Sin embargo, ahora la RT (FACPCE) 37/2021 expresa que también las Normas para el desarrollo de la revisión de estados contables de períodos intermedios se aplicará, adaptado a las circunstancias, a los encargos de revisión de información contable histórica distinta de la contenida en un juego de estados contables, tales como: un balance de saldos, o un estado de situación patrimonial. Y agrega que los encargos de seguridad limitada cuyo objeto no sea información contable histórica se realizarán de conformidad con el capítulo V (Normas sobre Otros Encargos de Aseguramiento), de corresponder.

1.2. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el contador público debe desarrollar su tarea de acuerdo con determinados pasos:

I. Cuando se habla de obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado del ente, la RT (FACPCE) 37/2021, se agrega que dicho conocimiento tiene que permitir al contador público identificar, de ser aplicable, la utilización de organizaciones de servicios para llevar a cabo, total o parcialmente, los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los estados contables.

Organización de servicios: "Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información contable de dichas entidades usuarias. Ejemplo de estas organizaciones son las que prestan el servicio de teneduría de libros o la función de cumplir con los impuestos" [[RT \(FACPCE\) 53](#), Glosario de términos].

II. En la RT (FACPCE) 37/2021 se agrega que las tareas deben ser suficientes para planificar y realizar el encargo de manera que le posibiliten al contador público identificar los riesgos de incorrección significativa y valorar su probabilidad de ocurrencia, así como seleccionar las indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le provean una base para su informe. Los procedimientos que aplica el contador público para actualizar el conocimiento del ente y su control interno, incluyen usualmente:

- Considerar la documentación de la auditoría y revisiones anteriores, los riesgos identificados en la auditoría del ejercicio anterior y la información contable anual más reciente y la comparable del período intermedio anterior y la significación en los estados intermedios, para ayudar en la determinación de la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar.
- Tomar en cuenta la naturaleza de cualquier incorrección significativa corregida o no en los estados contables del período anterior.
- Efectuar indagaciones ante la dirección del ente, entre otros aspectos, sobre los resultados de su valoración del riesgo de que los estados contables puedan contener alguna incorrección significativa, el efecto de cambios en la actividad del negocio del ente, cambios en el control interno y efectos potenciales y sobre el proceso de preparación de los estados intermedios.
- Hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos contables y financieros y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le permitan al contador público concluir si, basándose en los procedimientos realizados, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le haga pensar que la información contable intermedia no está preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco contable aplicable.

Glosario de términos pertinentes [RT \(FACPCE\) 53](#):

Valoración del riesgo: "Evaluación de la posibilidad de que existan incorrecciones significativas, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno".

Incorrección: "Diferencia entre el importe, clasificación, presentación o información expuesta respecto de una partida incluida en los estados contables y el importe, clasificación, presentación o exposición de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. Cuando el contador público manifiesta una opinión sobre si los estados contables se presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del contador público, es necesario realizar en los importes, las clasificaciones, la presentación o la exposición de información para que los estados contables se presenten razonablemente, en todos los aspectos significativos".

Fraude: "Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conllevan la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal".

III. Al expresar la RT (FACPCE) 37/2021 que el contador público, teniendo en cuenta que una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y usualmente se limita a aplicar, entre otros, determinados procedimientos, agrega lo siguiente:

- Considerar, el efecto, si lo hubiera, de cuestiones que, en la auditoría o la conclusión de revisión anterior dieron motivo a modificaciones en la opinión de auditoría o la conclusión de revisión, a ajustes contables o a incorrecciones no corregidas.
- Realizar indagaciones sobre la preparación de la información contable intermedia, cambios en los principios contables o en los métodos de aplicación, incorrecciones conocidas no corregidas, entre otros temas y en tanto corresponda.
- Indagar a la dirección acerca de si hubo la implementación de innovaciones en procesos de tecnología de la información (TI), registros electrónicos o la utilización de organizaciones de servicios, que pudieran tener efectos significativos sobre la información contable.
- Indagar a la dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables del período bajo revisión.
- En caso de haber tomado el contador público conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento considerará si la revelación es adecuada, afectando su informe según la conclusión a la que arribe.

La redacción anterior decía lo siguiente: "En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses

posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, el contador público deberá considerar si la revelación de esa información en los estados contables de períodos intermedios es adecuada. Si es adecuada, el contador público deberá destacar tal situación en su informe mediante un párrafo de énfasis que no afectará su conclusión. En tanto que si la información provista por la entidad no es adecuada, el contador público deberá emitir una conclusión con salvedad o una conclusión adversa, según corresponda”.

En la nueva redacción de la norma se ha suprimido lo siguiente, estando de acuerdo nosotros con ello por considerarlo superfluo:

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

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

1.3. La RT (FACPCE) 37/2021 agrega ahora la cuestión referente a las *Limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la revisión:*

- Si la dirección impone una limitación al alcance de la revisión luego de la aceptación del encargo, las consecuencias son más estrictas que en una auditoría porque la revisión se considera incompleta y el contador público no puede bajo esa condición emitir una conclusión de seguridad negativa. Sin embargo, el contador público considerará también sus responsabilidades legales y reglamentarias, incluyendo si existe el requerimiento de que emita su informe. Si existe este requerimiento, el contador público se abstendrá de concluir y expondrá en el informe de revisión la razón por la que no puede completar la revisión.
- Si la limitación en el alcance en un período intermedio se debe a circunstancias distintas a una imposición de la dirección, el contador público igualmente no podrá por lo general completar la revisión y expresar una conclusión. No obstante, en algunas circunstancias poco frecuentes en las que la limitación al alcance del trabajo del contador público se refiera exclusivamente a uno o más asuntos específicos que, si bien son significativos, a juicio del contador público no tienen un efecto generalizado (extendido) sobre la información contable intermedia tomada en su conjunto, el contador público podrá incluir una salvedad en el informe de revisión.
- El contador público puede haber expresado una opinión con salvedades en la auditoría de los estados contables anuales más recientes debido a una limitación al alcance de dicha auditoría. En tal caso, el contador público considerará si dicha limitación al alcance todavía existe y, si es así, tendrá en cuenta las implicaciones que tiene en el informe de revisión dependiendo de que sea o no impuesta por la dirección.

Generalizado: *“Término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados contables o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes. Son efectos generalizados sobre los estados contables aquellos que a juicio del auditor:*

- *no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados contables;*
- *en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados contables; o*
- *en relación con la exposición de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados contables”* [RT (FACPCE) 53, Glosario de términos].

2. Normas sobre informes

Prácticamente en la redacción de las normas sobre informes no existen modificaciones.

En lo que se refiere a la Declaración de la dirección, se agrega que el informe contendrá su responsabilidad por la preparación y presentación razonable de los estados contables de períodos intermedios:

- Cuando los estados contables se presenten completos de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente, o
- Cuando los estados contables se presenten de manera condensada de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.

Estados contables resumidos: *“Información contable histórica derivada de los estados contables completos pero que contiene menos detalle que dichos estados contables, aunque todavía supone una presentación estructurada coherente con la presentada en los estados contables completos sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios producidos en ellos en un período de tiempo”* [RT (FACPCE) 53, Glosario de términos].

IV - NORMAS INTERNACIONALES SOBRE ENCARGOS DE REVISIÓN

Una revisión es un encargo de seguridad limitada. Proporciona menos seguridad que una auditoría, pero más que un trabajo de compilación, que no ofrece garantía alguna.

La revisión, que consiste principalmente en investigación y análisis, se basa en el entendimiento del contador público frente a la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable, según el cual son preparados los estados financieros.

Este entendimiento incluye factores relevantes de la industria, regulatorios y demás factores externos; la estructura de las operaciones de la entidad, la propiedad y el gobierno, así como sus sistemas y registros contables. El contador público utiliza este conocimiento para diseñar y realizar procedimientos de investigación y análisis en rubros materiales en los estados financieros y partidas donde es probable que surjan incorrecciones materiales. Es así que durante el encargo el profesional desarrolla un entendimiento significativo del cliente y su negocio.

El encargo de revisión no es únicamente para que el contador público obtenga un conocimiento de sus clientes a través de

preguntas y análisis: el contrato requiere que el contador público vaya más allá y obtenga evidencia adicional si se determina que puede existir una incorrección material en los estados financieros.

Igualmente se requieren procedimientos adicionales cuando surgen más dudas, tales como, por ejemplo, si las transacciones de partes relacionadas se categorizan fuera del curso normal del negocio, hay sospechas de fraude o no cumplimiento con las leyes o regulaciones, o dudas sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en funcionamiento. Este esfuerzo adicional permitirá lograr el nivel significativo y valioso de aseguramiento indicado por la conclusión de revisión señalada en el informe.

1. NIER 2400 (Revisada) Encargos de revisión de estados financieros históricos

Esta norma internacional de encargos de revisión trata de: (a) las responsabilidades del contador público cuando se le contrata para desarrollar una revisión de estados financieros históricos, cuando ese profesional no es el auditor de los estados financieros de la entidad y (b) la estructura y contenido del informe del contador público sobre los estados financieros.

Esa NIER no trata la revisión de los estados financieros o de información financiera intermedia de una entidad realizada por un contador público que sea el auditor independiente de los estados financieros de la entidad y puede ser aplicada, adaptada a las circunstancias, a los encargos de revisión de otra información histórica. Los encargos de aseguramiento limitado que no sean revisiones de información financiera histórica se realizan de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), "Trabajos de aseguramiento distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica".

Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad del contador público. La NICC 1 se aplica a las firmas de contadores públicos con respecto a los encargos de la firma para revisar estados financieros.

Un encargo para revisar estados financieros históricos es un encargo de seguridad limitada, tal como se describe en el Marco Internacional de encargos de aseguramiento.

En una revisión de estados financieros, el contador público expresa una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la preparación de los estados financieros de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable. La conclusión del profesional se basa en la obtención de una seguridad limitada. El informe del contador público incluye una descripción de la naturaleza del encargo de revisión para situar el informe en su contexto con el fin de que los lectores puedan comprender la conclusión.

El contador público realiza principalmente indagaciones y procedimientos analíticos para obtener evidencia, adecuada y suficiente como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, expresada de conformidad con los requerimientos de esta NIER. La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto dentro como de fuera de la entidad. Los procedimientos analíticos son evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.

Si llega a conocimiento del contador público una cuestión que lleve a pensar que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, diseñará y realizará procedimientos adicionales, según considere necesarios teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de poder concluir sobre los estados financieros.

El contador público cumplirá los requerimientos de ética aplicables incluidos los que se refieren a la independencia; planificará y ejecutará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que los estados financieros contengan incorrecciones materiales; y aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de revisión.

Un sistema de control de calidad eficaz en una firma incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuadas y operan eficazmente.

La NIER señala los factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión; las condiciones previas para aceptar el encargo de revisión; y las consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del contador público viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

El contador público acordará los términos del encargo de revisión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, antes de realizar el encargo. Los términos del encargo acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

En los encargos de revisión recurrentes, el contador público evaluará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la modificación de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, los términos existentes del encargo. El contador público no aceptará una modificación de los términos del encargo de revisión si no existe una justificación razonable para ello.

El contador público comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso del encargo de revisión, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la entidad.

El contador público determinará la materialidad en relación con los estados financieros en su conjunto y aplicará la misma al diseñar los procedimientos y evaluar los resultados obtenidos de dichos procedimientos. Obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable, con el fin de identificar áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales y, en consecuencia, le proporcionen una base para diseñar procedimientos para tratar esas áreas.

Para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, el contador público diseñará y realizará indagaciones dentro de la entidad y procedimientos analíticos, cuya naturaleza está indicada en la NIER.

Durante la realización de la revisión, el contador público mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información, que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado.

Cuando hay indicio o sospechas de que se ha producido un fraude o de que se han incumplido disposiciones legales o reglamentarias en la entidad, el contador público comunicará la cuestión al nivel adecuado de la alta dirección, solicitará a la dirección una valoración de los efectos en los estados financieros y tendrá en cuenta la misma, y determinará si existe una

responsabilidad de informar del fraude o de la sospecha de fraude o de actos ilegales a un tercero externo a la entidad.

Si durante la realización de la revisión llega a conocimiento del contador público hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el profesional cubrirá el mismo período que el que ha utilizado la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o con las disposiciones legales o reglamentarias si estas especifican un período más amplio.

En la realización de la revisión puede resultar necesario que el contador público utilice el trabajo realizado por otros profesionales, o el trabajo de una persona u organización especializada en un campo distinto de la contabilidad o de los encargos de aseguramiento. Si el contador público utiliza el trabajo hecho por otro profesional o por un experto en el transcurso de la revisión, deberá tomar las medidas adecuadas para asegurarse de que dicho trabajo es adecuado para su finalidad.

El contador público obtendrá evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. Si llegan a conocimiento del contador público alguna cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, el profesional diseñará y aplicará procedimientos adicionales suficientes. Igualmente si llegan a su conocimiento, hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la de su informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en estos, solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones.

El contador público evaluará si, como resultado de los procedimientos aplicados, se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada o, en caso contrario, aplicará otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias para poder alcanzar una conclusión sobre los estados financieros.

La conclusión del contador público sobre los estados financieros, tanto si es modificada como si no, se expresará en el formato adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicado en los estados financieros.

El contador público expresará en su informe una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros en su conjunto cuando haya obtenido una seguridad limitada que le permita concluir que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El contador público expresará en su informe una conclusión modificada sobre los estados financieros en su conjunto cuando: (a) determine que, basándose en los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida, los estados financieros contienen incorrecciones materiales o (b) no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a uno o más elementos de los estados financieros que son materiales en relación con los estados financieros en su conjunto.

Cuando exprese una conclusión modificada sobre los estados financieros, el contador público: (a) incluirá en su informe con el título "Conclusión con salvedades, "Conclusión desfavorable" (adversa)" o "Denegación de conclusión (abstención)", según corresponda, (b) proporcionará una descripción de la cuestión que origina la modificación, en un párrafo con un título adecuado, por ejemplo: "Fundamento de la conclusión con salvedades", "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación de conclusión (abstención)", según corresponda, situado inmediatamente antes del párrafo de conclusión. Dicho párrafo se conoce como párrafo de fundamento de la conclusión.

El contador público renunciará al encargo si se dan las siguientes condiciones: (a) debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de que el contador público haya aceptado el encargo, el profesional no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros; (b) el profesional ha determinado que los posibles efectos sobre los estados financieros de incorrecciones no detectadas son materiales y generalizadas y (c) las disposiciones legales o reglamentarias aplicables le permiten renunciar al encargo.

La NIER detalla los elementos del informe escrito del contador público emitido en relación con el encargo de revisión: título, destinatario, apartado introductorio, una descripción de la responsabilidad de dirección, si los estados financieros son con fines específicos, una descripción de la responsabilidad del contador público, una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, un apartado de conclusión, aspectos a incluir cuando la conclusión sea modificada, una referencia a la obligación impuesta al contador público por la NIER de cumplir los requerimientos de ética aplicables, la fecha del informe y la firma del contador público, y la localidad de la jurisdicción en la que ejerce.

El contador público puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros y que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, el profesional incluirá en su informe un párrafo de énfasis, siempre que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión contenga una incorrección material tal como se presenta en los estados financieros.

Si el contador público considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la revisión, las responsabilidades del profesional o el informe de revisión, y las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, así lo hará en un párrafo de su informe, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado.

La preparación de documentación de la revisión proporciona evidencia de que la revisión se realizó de conformidad con esta NIER y, en su caso, con las disposiciones legales y reglamentarias y un registro suficiente y adecuado de la base para el informe del contador público. El profesional documentará los siguientes aspectos del encargo de manera oportuna, suficiente para permitir que un profesional experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIER y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (b) los resultados obtenidos de los procedimientos y las conclusiones a las que llegó el profesional basándose en esos resultados y (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas por el profesional sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

En síntesis, la NIER 2400 (Revisada), "Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos", del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) nos brinda en sus 68 (sesenta y ocho) páginas una completa Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas (145 párrafos), referenciada convenientemente con su contenido principal de 96 (noventa y seis) párrafos, bajo los grandes títulos: Introducción, Objetivos, Definiciones, Requerimientos. Y sus apéndices presentan tanto un "Ejemplo de una Carta convenio para un encargo de revisión de estados financieros históricos" (Anexo 1) como siete "Ejemplos de informes del contador público sobre un encargo de revisión" (Anexo 2).

2. NIER 2410. Revisión de información financiera interina desempeñada por el auditor independiente de la

entidad

El propósito de la norma es establecer reglas y proporcionar guías sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando el auditor emprende un encargo de revisión de información financiera interina en un cliente del auditor; y sobre la forma y contenido del informe.

El auditor que es contratado para desempeñar una revisión de información financiera interina debe desarrollar la revisión de conformidad con la NIER 2410.

Esa amplia norma contiene 65 párrafos y cinco apéndices:

- Anexo 1: Ejemplo de una carta compromiso para una revisión de información financiera interina.
- Anexo 2: Ejemplo de procedimientos que el auditor puede considerar cuando desempeña una revisión de información financiera interina.
- Anexo 3: Ejemplo de una carta de representación de la administración.
- Anexo 4: Ejemplos de informes de revisión sobre información financiera interina.
- Anexo 5: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión calificada por un apartamiento del marco de información financiera aplicable.

El auditor debe preparar documentación de la revisión que sea suficiente y apropiada para proveer una base para la conclusión del auditor y proveer evidencia de que la revisión estuvo desempeñada de conformidad con la NIER 2410 y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

V - CONCLUSIONES

Los trabajos de aseguramiento pueden ser hechos por medio de una auditoría o una revisión. El trabajo de revisión de estados financieros tiene como objetivo declarar por parte del contador público si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha llamado a su atención que le haga creer que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco contable aplicado (aseveración negativa). Para el propósito de expresar la conclusión del trabajo, el contador público debe obtener evidencia apropiada y suficiente, primordialmente, a través de la investigación y de procedimientos analíticos, para llegar a sus conclusiones. Con la finalidad de evitar cualquier confusión en el trabajo a realizar se considera necesaria la confección de una carta convenio documentando los términos de referencia claves del encargo. El contador público debe aplicar su juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de revisión. La capacidad de distinguir claramente una revisión de los estados financieros de una auditoría de los estados financieros se ha tornado una cuestión de interés público. Los trabajos de revisión de estados financieros pueden ser una opción para empresas donde no sea necesario el desarrollo de una auditoría y requieran un informe de un contador público sobre su información financiera.

1. Las normas argentinas de revisión -representadas ahora por la [RT \(FACPCE\) 37](#) [versión [RT \(FACPCE\) 53/2021](#)]- sin aclarar las razones que lo fundamente, solamente sigue normando sobre la revisión de estados contables de períodos intermedios. De esta manera, no contemplan a los encargos de revisión de estados contables de cierre de ejercicio (anuales), restringiendo dentro de ese marco regulatorio el ejercicio profesional del contador público y la libre elección de los servicios profesionales que puedan ser demandados por el mercado.
2. Tampoco la FACPCE al adoptar las normas internacionales de encargos de revisión del IAASB de la IFAC [[RT \(FACPCE\) 33](#)], permite aplicarlas a los ejercicios económicos completos, sino solo a las revisiones de los estados financieros correspondientes a períodos intermedios cuyos estados financieros de ejercicio completo se auditen con las normas internacionales de auditoría aprobadas por la RT (FACPCE) 32.
3. La implementación por parte de la profesión argentina organizada de juegos distintos de las normas de revisión de estados financieros, le puede hacer pensar a los usuarios de esa información que los encargos de revisión sujetos a las normas de la RT (FACPCE) 37 (Revisada 2021) y los encargos de revisión comprendidos en las normas del IAASB de la IFAC son iguales debido a su supuesta armonización, cuando en los hechos son marcos normativos esencialmente distintos ya que tienen diferencias muy significativas entre ellos.
4. Los encargos de revisión de estados financieros son relevantes para las entidades que no están obligadas, o que dejan de estarlo o que simplemente deciden no contratar una auditoría, pero que quieren potenciar la confianza en sus estados financieros entre los usuarios, a través de la participación de un contador público independiente.
5. Las pymes que no requieran una auditoría pueden desear un cierto nivel de aseguramiento independiente a fin de aumentar la credibilidad de sus estados financieros y, en este caso, un trabajo de revisión sería la solución perfecta. Adicionalmente, dado que el esfuerzo al realizar un trabajo de revisión es generalmente menor que el de una auditoría, la revisión sería una opción más rentable.
6. Un trabajo de revisión es un servicio importante que ofrece un nivel significativo de aseguramiento, aumenta la credibilidad de los estados financieros y permite cumplir con las necesidades de un mercado cambiante. La NIER 2400 (Revisada) está diseñada para ser aceptada a nivel internacional como referencia para la ejecución de dichos trabajos.
7. El mercado global para los servicios de aseguramiento de las PYMES está cambiando. Con la exención de auditoría cada vez más prevaleciente para estas entidades, la demanda de servicios de aseguramiento limitado y servicios relacionados está en aumento. Las firmas contables pequeñas y medianas son ideales para permitir a sus clientes pyme determinar qué nivel de aseguramiento sobre sus estados financieros puede cumplir mejor con sus necesidades y, por ende, tienen que estar preparadas para responder en consecuencia.
8. Una revisión es un encargo de aseguramiento limitado, lo cual significa que ofrece un nivel de aseguramiento intermedio entre el de una auditoría (un contrato de aseguramiento razonable) y el de un encargo de compilación (un contrato que no ofrece ningún aseguramiento). La NIER 2400 (Revisada) no solo está diseñada para proveer un nivel de aseguramiento limitado efectivo y consistente sobre los estados financieros, sino también una entrega eficiente del servicio proporcional a la complejidad de los estados financieros revisados.

Una auditoría es probablemente la forma de seguridad más común en todo el mundo, pero no es la única y, en algunos casos, puede que no sea la correcta. Las pequeñas y medianas empresas (pymes) no suelen estar obligadas por la legislación a realizar una auditoría. Al carecer de la complejidad de sus contrapartes más grandes, una auditoría no necesariamente tiene

sentido para una pyme, y los costos pueden superar el valor agregado. Hay otras formas de seguridad que pueden ser más rentables y más adecuadas para satisfacer sus necesidades. Las pymes pueden acudir a sus contables y a los usuarios de sus cuentas para que les ayuden a determinar qué nivel de seguridad en sus estados financieros es el más apropiado. Un compromiso de revisión es otra forma de seguridad que puede satisfacer las necesidades de algunas pymes sin ejercer una presión excesiva sobre el tiempo y otros recursos escasos.

VI - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "[Nuevas resoluciones técnicas \(FACPCE\) 32 a 35 y la adopción local de las mejores prácticas](#)" - D&G N° 161 - 2013 - pág. 183 - Cita digital EOLDC086954A; "[Revisión de estados financieros. Trabajo de revisión, un servicio para las PYMES](#)" - D&G N° 171 - diciembre 2013 - pág. 1259 - Cita digital EOLDC088622A; "[Revisión limitada de estados contables anuales e intermedios](#)" - D&G N° 113 - febrero 2009 - pág. 203 - Cita digital EOLDC044282A.
- FACPCE: Resolución Técnica N° 53 "Normas de Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento, Certificaciones y Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento" - 2021 (efectiva para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1/7/2022, inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios).
- FACPCE: "Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC" - noviembre 2012.
- Fowler Newton, Enrique: "La resolución técnica 37 de la FACPCE y sus interpretaciones oficiales" - setiembre 2017.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements" - Vol. II - 2020.
- International Federation of Accountants (IFAC): "Encargos de revisión - Un servicio al cliente que agrega valor" - marzo 2014.
- IFAC: "Encargos de seguridad limitada para contadores públicos. Una introducción a la guía para encargos de revisión" - febrero 2014.
- IFAC: "Guía para revisar encargos de revisión" - diciembre 2013.
- IAASB, International Standard on Review Engagements 2400 (Revised): "Engagements to Review Historical Financial Statements (Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos)" - (Effective for reviews of financial statements for periods ending on or after December 31 - 2013).
- IAASB, International Standard on Review Engagements 2410: "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Audit of the Entity" - (Revisión de Información Financiera Intermedia Realizada por el Auditor Independiente de la Entidad) - (Effective for reviews of interim financial information for periods beginning on or after December 15 - 2006).
- IFAC: "Encargos de revisión para pymes: seguridad limitada, numerosos beneficios" - noviembre 2013.