

TÍTULO:	CUESTIONES DE AUDITORÍA. NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO: NUEVO TEXTO DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37/2013. RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53/2021
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

CUESTIONES DE AUDITORÍA. NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO: NUEVO TEXTO DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37/2013. RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53/2021. MODIFICACIONES INCORPORADAS EN LAS NORMAS COMUNES A LOS ENCARGOS

[Resolución técnica \(FACPCE\) 53](#). Modificaciones a las normas comunes a los encargos. Introducción. Parte resolutive. Parte introductoria y normas comunes a los encargos. Independencia. Relaciones con los clientes y los encargos. Documentación del encargo. Riesgos valorados de incorrecciones. Restricciones para las bases selectivas. Utilización del trabajo de un experto. Vinculación del contador público con la información de los encargos. Destinatarios del informe. Orden no preestablecido del contenido del informe. Otra información.

I - INTRODUCCIÓN

La FACPCE consideró que existía la necesidad de actualizar el texto de la [resolución técnica \(RT\) 37](#) vigente, incorporando servicios que no se encontraban antes previstos. Y, además, reconoció que para ciertas situaciones, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) habían sido modificadas desde la aprobación de dicha RT (FACPCE) 37 y, consecuentemente, las [RT \(FACPCE\) 32](#), [33](#) y [35](#), así como las Circulares de Adopción emitidas, habían generado significativas diferencias entre la aplicación de las normas nacionales y las internacionales.

Al respecto, las NIA, Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), sirvieron de base fundamental para la preparación del proyecto.

La RT (FACPCE) 53 tiene como objetivo alcanzar una mayor coherencia de dichas normas y conforme a su propósito abarca normas sobre los siguientes servicios del contador público independiente:

1. las normas de auditoría externa y otra información contable;
2. las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios;
3. las normas sobre otros encargos de aseguramiento diferentes de la auditoría o de la revisión de información contable histórica;
4. las normas sobre certificaciones;
5. las normas sobre servicios relacionados; y
6. las normas sobre encargos para la emisión de informes de cumplimiento⁽¹⁾.

Elas regulan la condición básica para el ejercicio de todos los encargos antes consignados, es decir la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los diferentes trabajos y a la preparación de los respectivos informes.

En este escrito señalaremos las modificaciones a las Normas Comunes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados y encargos para la emisión de informes de cumplimiento.

II - PARTE RESOLUTIVA

La FACPCE ha resuelto en la reunión de Junta de Gobierno celebrada el 28/9/2021: (1) Aprobar la RT (FACPCE) 53/2021,

"Modificación de la **RT 37, Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados**"; (2) Modificar el título de la RT (FACPCE) 37, que pasará a denominarse "**Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento**", con el fin de que presente todos los encargos que incluye; (3) Sustituir el texto de la actual RT (FACPCE) 37/2013 por el que se presenta en la Segunda Parte de la RT (FACPCE) 53; (4) Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos en el Acta Acuerdo complementaria firmada en Tucumán el 3/10/2013; y

b) solicitar al CENCyA y al CECyT la participación que considere necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior; (5) Encomendar al CENCyA la preparación de publicaciones que ayuden a los profesionales a aplicar las disposiciones de la presente RT, incluyendo modelos para los distintos encargos en ella contemplados; y (6) El nuevo texto de la RT (FACPCE) 37 resultará de aplicación:

a) para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2022, inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios; y

b) para los demás encargos, a partir del 1/1/2022, inclusive. A tal fin, se considerará la fecha del informe del contador público.

En cualquier caso, se admite su aplicación anticipada.

El CPCECABA, por su parte, aprobó en la sesión del 20/10/2021, mediante la RT (FACPCE) 46/2021, la segunda parte de la RT (FACPCE) 46/2021, modificando la fecha antedicha de vigencia (1/7/2022, donde dice 1/1/2022).

III - PARTE INTRODUCTORIA Y NORMAS COMUNES A LOS ENCARGOS

I. Introducción: A. Propósito de la RT (FACPCE) 53: La norma abarca: 1. las normas de auditoría externa y otra información contable; 2. las normas sobre *encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios*; 3. las normas sobre otros encargos de aseguramiento diferentes de la auditoría o de la revisión de *información contable histórica*; 4. las normas sobre certificaciones; 5. las normas sobre *servicios relacionados*; y 6. **las normas sobre encargos para la emisión de informes de cumplimiento**. Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de **todos los encargos detallados precedentemente**, o sea la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes. **II. Normas comunes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados y encargos para la emisión de informes de cumplimiento a. condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en la RT 53: Independencia** 1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener *independencia* con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo. 2. **La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros. Falta de independencia aparente.** 3. El contador **no tiene independencia aparente** en los siguientes casos: 3.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los *estados contables* y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos *estados contables* o informaciones son objeto del encargo. 3.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel. 3.3. Cuando fuera propietario, director, gerente o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No existe falta de *independencia* cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquellas. 3.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. 3.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea. 3.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los *estados contables* u otra materia objeto del encargo. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente. **Vinculación económica** 4. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones: 4.1. tuvieren vinculación significativa de capitales; 4.2. tuvieren, en general, los mismos directores, socios o accionistas; 4.3. se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única. **Alcance de las incompatibilidades** 5. Los requisitos de *independencia* son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales. 6. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.3 se extienden a todos los socios o asociados del contador. **Otras disposiciones aplicables** 7. El análisis de la condición de independiente debe ser realizada conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva. **B. Normas para el desarrollo del encargo: 1. El contador únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que: 1.1. tenga competencia y capacidad para hacerlo; 1.2. pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; 1.3. haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa; 1.4. exista una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes; y 1.5. tenga acceso a toda la información conocida por la dirección y otras autoridades del ente que sea relevante para su labor, tal como registros, documentación u otros elementos, información adicional que pueda solicitar y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el contador considere necesario obtener elementos de juicio. 2. El contador no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión. Si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el**

trabajo, el contador evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo. 3. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo. 4. Documentación del encargo 4.1. **El contador documentará su trabajo de modo tal que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. La cantidad y calidad de los elementos de juicio obtenidos deberán ser suficientes como para permitir que otro contador, a partir de la documentación, pueda comprender el trabajo realizado.** 4.2. La documentación contendrá como mínimo: 4.2.1. la descripción de la tarea realizada; 4.2.2. los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratare de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y 4.2.3. las conclusiones particulares y generales. 4.3. El contador conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la **documentación de su trabajo**, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los **estados contables** o de la información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales **estados contables** o información correspondan. 5. El contador realizará su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. Para que su labor sea económicamente útil, deberá culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo serán evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo. 6. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador considerará la **significación** y los riesgos **valorados de incorrecciones**. 7. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos previstos en esta resolución técnica, el contador podrá actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos, excepto: 7.1. en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser convenida con el comitente; y 7.2. **en las certificaciones, en las que el contador debe examinar el total de la población.** 8. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, encargos de compilación y **encargos para la emisión de informes de cumplimiento**, el contador obtendrá manifestaciones escritas, suscriptas por la **dirección** con el propósito de confirmar determinadas materias o para reunir **elementos de juicio que no es posible obtener mediante la aplicación de los procedimientos usuales**. 9. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes. 10. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, serán ejecutados asimismo en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha a que se refieran los **estados contables** o la información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado. 11. Cuando el contador contrate a un experto y utilice su trabajo para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la **independencia** necesarias para sus fines, en concordancia con la **valoración de los riesgos** efectuada. **El contador es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del contador no reduce dicha responsabilidad.** C. Normas sobre informes: 1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a **error**. 2. Los informes deben ser escritos. 3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con la información objeto del encargo, debe quedar en evidencia, en todas sus páginas, la relación que con ellos tiene el citado contador. **Para ello, el contador alternativamente realizará una o más de las siguientes acciones: (i) firmar o inicialar todas las hojas de la información objeto del encargo; (ii) identificar la información objeto del encargo de manera electrónica de probada seguridad.** En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a la información objeto de su trabajo. 4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener: 4.1. Título. 4.2. Destinatario. **El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del contador o a quien el contratante indicara. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.** 4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo. 4.4. Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador. 4.5. Descripción de la tarea realizada. 4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información. 4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión. 4.8. Lugar y fecha de emisión. 4.9. Identificación y firma del contador. **La enumeración precedente no implica un ordenamiento preestablecido.** 5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado. 6. **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.** 7. Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo pudieran llegar a malinterpretarlo.

Fuente: Resolución Técnica (FACPCE) 53. Sus párrafos destacados arriba en negrita cursiva representan las modificaciones concretas a la redacción contenida en la Resolución Técnica (FACPCE) 37, Normas Comunes a los Servicios de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados (Referencia: segunda parte, punto II., acápite A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos; B. Normas para el desarrollo del encargo; y C. Normas sobre informes).

Comentarios

1. Independencia

El contador público debe desempeñar sus encargos con independencia (real y aparente) y de acuerdo con las normas de ética profesional.

IFAC sigue apoyando la adopción y aplicación de las normas internacionales y desarrollando recursos para ayudar a los profesionales contables. Sin embargo, la armonización de las normas argentinas con los estándares del IAASB no alcanzó a las referidas a la independencia del contador público.

En esta cuestión, las reglas consignadas en la [RT \(FACPCE\) 53](#) son prácticamente iguales que las contenidas en las [RT \(FACPCE\) 7](#) y [RT \(FACPCE\) 37](#).

El tema de la independencia está considerada también en el "Código de Ética Unificado para los Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina", propuesto por la FACPCE por medio de su [resolución \(JG\) 204/2000](#):

- "El profesional debe tener independencia con relación al ente que se refiere la información, dictamen o certificación a fin de lograr imparcialidad, objetividad y veracidad en sus juicios. Además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios..." (art. 39).
- "Para el profesional constituyen falta de independencia, real o aparente, la emisión de informes dictámenes o certificaciones, destinados a terceros o a hacer fe pública, en las siguientes situaciones..." (art. 40).

La independencia del auditor puede ser analizada entonces, desde el punto de vista real (mental o de hecho) y aparente (percepción de terceros). El CEU mencionado expresa que constituyen una violación a los deberes inherentes al estado profesional no respetar las incompatibilidades legales y/o profesionales.

La [RT \(FACPCE\) 37/2013](#) establece los casos taxativos en que el auditor no es independiente sin admitir prueba en contrario: "Falta de independencia: El contador no es independiente en los siguientes casos..." (Segunda Parte, II.A.2.).

Como matiz diferenciador la enunciación de falta de independencia de la RT (FACPCE) 53 introduce ahora la "independencia aparente": el auditor debe ser independiente (mental o fácticamente), y además parecerlo (en apariencia) ante los terceros que pueden llegar a utilizar sus informes:

- "La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros" (Segunda Parte, II. A.2.).
- Y sigue con una enunciación de falta de independencia taxativa: "Falta de independencia aparente (SIC): El contador no tiene independencia aparente en los siguientes casos (Segunda Parte, II.A.3.).

"El análisis de la condición de independiente debe ser realizada conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva" (Punto II.A.7., Otras disposiciones aplicables).

Glosario de términos RT (FACPCE) 53

"La independencia comprende una actitud mental independiente y la independencia aparente".

"La actitud mental independiente es la actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional".

"La independencia aparente supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo de trabajo se han visto comprometidos".

"El escepticismo profesional es la actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones y una (evaluación) crítica de los elementos de juicio".

Código de Ética Internacional

El Código de Ética Internacional del IESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores), contiene las reglas éticas que incluyen a las relativas a la independencia del contador público. Ningún organismo profesional miembro de la IFAC, contador público individual o firma profesional, puede aplicar normas menos rigurosas que las incluidas en dicho CEI:

- El cumplimiento de los principios fundamentales a respetar por el contador público (integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, y conducta profesional) puede verse afectado por amenazas que pueden agruparse en cinco clases: (1) amenaza de interés propio, (2) amenaza de autorrevisión; (3) amenaza de defensa o representación, (4) amenaza de familiaridad, y (5) amenaza de intimidación. Estas amenazas son situaciones que enfrenta el contador público en el ejercicio de sus encargos y pueden surgir tanto antes de aceptar el encargo como durante su ejecución, por lo cual se deben evaluar minuciosamente.
- En ese marco, las salvaguardas son recaudos para proteger las amenazas (eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable). Pueden clasificarse en: a) creadas por la profesión, legislación o regulaciones, como ser los requerimientos de formación y de experiencia para ejercer la profesión; y b) originadas en el ambiente de trabajo (de aplicación general; y aplicables a un compromiso específico), tales como los programas de ética o los controles internos fuertes.

Nuevas expectativas

Se reconocen en la doctrina y la práctica profesional nuevas perspectivas sobre el refuerzo de la independencia de los contadores públicos y para abordar los conflictos de intereses inherentes al panorama actual caracterizado, en particular, por factores tales como el nombramiento de los auditores por la empresa auditada, bajos niveles de rotación, o la prestaciones de servicios simultáneos diferentes a la auditoría.

Cuando el contador público pueda apreciar que su independencia se vea comprometida por alguna incompatibilidad manifiesta o conflicto de intereses, debe abstenerse de actuar en ese encargo. El cumplimiento de un Código significa no solamente la observancia de su literalidad, sino también de su espíritu.

2. Relaciones con los clientes y los encargos

Las normas para el desarrollo del encargo ahora en la RT (FACPCE) 53 determinan que el contador público únicamente iniciará o continuará las relaciones y los encargos en los que;

- tenga competencia y capacidad para hacerlo;
- pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables;
- haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa;
- exista una comprensión común por parte del contador público y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes; y
- tenga acceso a toda la información conocida por la dirección y otras autoridades del ente que sea relevante para su trabajo, tal como registros, documentación u otros elementos, información adicional que pueda solicitar y acceso ilimitado a

las personas de la entidad de las cuales el contador público considere necesario obtener elementos de juicio.

Además, las normas expresan que el contador público no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo, de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión. Se agrega que, si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el contador público evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje la circunstancia o absteniéndose de hacerlo.

"Se entiende por integridad del cliente la consideración, entre otros aspectos, de la identidad y reputación empresarial de sus propietarios, miembros de gobierno y de la dirección, naturaleza de sus actividades, motivos para proponer el nombramiento de los auditores y para no continuar con el auditor antecesor, indicios de que el cliente pudiera estar involucrado en actividades delictivas" [RT (FACPCE) 53, Glosario de términos].

3. Documentación del encargo

La documentación del encargo significa el detalle de los procedimientos desarrollados (incluyendo el planeamiento del trabajo), la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas por el contador público; generalmente son denominados "working papers", si bien pueden utilizarse formas electrónicas u otros medios combinados con archivos en papeles de trabajo.

El contador público debe documentar su trabajo para obtener un registro apropiado y suficiente de los pilares que sustenten su informe y la evidencia de que el planeamiento y ejecución de las tareas se haya hecho de común acuerdo con las normas, requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Los elementos de juicio deben ser suficientes como para posibilitar que otro contador público pueda entender el trabajo efectuado. El contenido mínimo de la documentación señalado en la RT (FACPCE) 53 no tiene variantes con respecto a las normas anteriores. Además, como es de práctica, el contador público realizará su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control.

Normas Internacionales

Destacamos que los estándares internacionales de auditoría (NIA 230), contienen un amplio desarrollo de esta temática, haciendo incluso referencia cruzada a requerimientos de documentación contenidos en alrededor de otros catorce estándares internacionales: acuerdo con los términos de los compromisos (NIA 210), control de calidad (NIA 220), responsabilidad del auditor con relación al fraude (NIA 240), consideración de leyes y regulaciones (NIA 250), comunicación con quienes gobiernan la entidad (NIA 260), planeamiento del trabajo (NIA 300), identificación y valoración de los riesgos (NIA 315), materialidad en el planeamiento y ejecución del trabajo (NIA 320), respuestas del auditor a los riesgos valorados (NIA 330), evaluación de declaraciones erróneas identificadas (NIA 450), auditoría de estimaciones contables (NIA 540), partes relacionadas (NIA 550), consideraciones especiales para auditorías de grupos (NIA 600), y utilización del trabajo de los auditores internos (NIA 610).

4. Riesgos valorados de incorrecciones

Cuando planifica y ejecuta un determinado encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador público debe considerar:

- La significación, y
- Los riesgos valorados de incorrecciones.

La RT (FACPCE) 53 regla ahora que cuando la RT (FACPCE) 37 menciona simplemente "los riesgos" (Acápites II. A. B. 4.) debe referir concretamente a "los riesgos valorados de incorrecciones".

Glosario de términos RT (FACPCE) 53

"La significación es la importancia relativa de una cuestión según el contexto. El contador determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración ... La significación puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios".

"La valoración del riesgo es la 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, incluido su control interno".

"La incorrección es la 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...".

Los procedimientos de valoración del riesgo por sí mismos no proveen evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, en la cual basar la opinión de auditoría. Los mismos incluyen: a) Indagaciones a la administración y a otros individuos dentro de la entidad quienes, a juicio del contador público, puedan tener información que sea probable que ayude a identificar los riesgos de incorrecciones debidas a fraude o error; b) Procedimientos analíticos; y c) Observación e inspección. Las fuentes adicionales de información son el proceso de aceptación o continuación de las relaciones con el cliente, otros encargos en la entidad y la experiencia previa con la misma.

El auditor tiene que obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, considerando: a) Factores relevantes de la industria, regulatorios y otros de tipo externo, incluyendo el marco de información financiera aplicable; b) Naturaleza de la entidad, incluyendo: sus operaciones, sus estructuras de propiedad y de gobierno, los tipos de inversiones que la entidad está haciendo o planea hacer, y la manera cómo está estructurada y financiada la entidad, para permitirle al contador público entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones a esperar que se encuentren en los estados financieros; c) Selección y aplicación de las políticas de contabilidad de la entidad, incluyendo las razones de los cambios en ellas. El auditor tiene que evaluar si las políticas contables de la entidad son apropiadas para sus negocios y son consistentes con la estructura de información financiera aplicable y las políticas de contabilidad usadas en la industria relevante; d) Objetivos y estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados y que pueden resultar en riesgos de incorrección material; y f) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

El auditor tiene que identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de: a) Estado financiero; y b) Aserción (para clase de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones) con el fin de proveer una base para diseñar y desempeñar los procedimientos de auditoría adicionales. Por supuesto que todo lo comentado hay que adaptarlo en la práctica profesional al tipo de encargo asumido por el contador público independiente.

5. Restricciones para las bases selectivas

En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos, como resulta de práctica, el contador público podrá actuar sobre bases selectivas, determinadas solamente según su criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

La RT (FACPCE) 53 señala restricciones para el uso de bases selectivas para los encargos de procedimientos acordados y para las certificaciones:

- En los procedimientos convenidos la utilización de dichas bases selectivas debe ser acordada con el comitente.
- En las certificaciones, por la naturaleza de las mismas, debe comprobarse el total de la población.

Definiciones

"El encargo para realizar procedimientos acordados es un contrato en el que un contador se compromete a realizar aquellos procedimientos que en su naturaleza son de auditoría acordados por el contador, la entidad contratante y terceras partes, y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del contador...". [RT (FACPCE) 53, glosario de términos].

"La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica ... Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes, el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá la manifestación". [RT (FACPCE) 53, VI.I.].

6. Utilización del trabajo de un experto

El uso del trabajo de un experto del contador público se refiere a la responsabilidad relacionada con el trabajo de un individuo u organización (firma) en un campo de experticia (experiencia con la capacidad de ser efectivo) distinta de la contabilidad o auditoría, cuando el trabajo del experto es utilizado para asistir al contador público en la obtención de evidencia suficiente y apropiada.

Las habilidades especiales o conocimientos en un particular campo del conocimiento, como lo son la contabilidad y la auditoría, representan un requerimiento fundamental para todos los contadores públicos que se desempeñan como auditores.

El contador público independiente tiene la responsabilidad exclusiva por la opinión expresada, y tal responsabilidad no se reduce por el uso que haga del trabajo de un experto. Sin embargo, si el auditor usa el trabajo del experto y concluye que es adecuado para sus propósitos, puede aceptar los hallazgos del experto en el campo de su experticia como evidencia apropiada.

Cuando la experticia esté en relación con las implicancias de la contabilidad de impuestos, la persona correspondiente no puede ser considerada un experto, ya que impuestos constituye un área de conocimiento de la experticia en contabilidad, imprescindible para un auditor.

Los auditores pueden utilizar el trabajo de especialistas externos en contabilidad y auditoría, los que en este caso son considerados miembros del equipo del encargo, y, por lo tanto, se encuentran sujetos a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

La NIA 620 trata sobre las responsabilidades relativas al trabajo de un individuo u organización en un campo de experticia distinta de la contabilidad o auditoría, cuando tal trabajo es utilizado para asistir al auditor en la obtención de evidencia de auditoría.

El antiguo uso del trabajo de un experto que mantenía su foco en el uso de expertos con respecto a los procedimientos sustantivos, fue expandido hacia áreas donde los expertos pueden ser usados para otros propósitos durante la auditoría: a) asistir al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material; y b) asistir al auditor por la posibilidad de que el uso más amplio del valor razonable pueda requerir más frecuentemente el uso de expertos.

7. Vinculación del contador público con la información de los encargos

En todos los casos en que el nombre del contador público se halle vinculado con la información objeto del encargo, debe quedar evidenciado, en todas sus páginas, la relación que con esa información tiene el contador público.

Para concretarlo, el contador público en forma alternativa puede:

- firmar o inicialar todas las hojas de la información objeto del encargo;
- identificar la información objeto del encargo de forma electrónica de probada seguridad.

Como es de práctica, en ningún caso el contador público debe incorporar únicamente su firma y sello a la información objeto del encargo.

Los encargos señalados en la RT (FACPCE) 53 son los siguientes:

- de aseguramiento,
- de seguridad razonable,
- de seguridad limitada,
- de constatación,
- consistente en un informe directo,
- de compilación,
- de revisión,
- para realizar procedimientos acordados,
- de informes de cumplimiento,
- para informes especiales que no brindan seguridad.

"El **encargo de aseguramiento** es un encargo en el que un contador público tiene como objetivo obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones, como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada".

"El **encargo de seguridad razonable** es un encargo de aseguramiento en el que el contador público reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del contador público se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios".

"El **encargo de seguridad limitada** es un encargo de aseguramiento en el que el contador público reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de los elementos de juicio obtenidos, ha llegado al conocimiento del contador público alguna o varias cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el contador público es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente".

"Como encargo de constatación o como encargo consistente en un informe directo:

El **encargo de constatación** es un encargo en el que una parte distinta del contador público mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del contador público también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en un informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del contador público trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección significativa. La conclusión del contador público puede redactarse refiriéndose a:

- la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
- la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables, o
- una declaración realizada por la parte apropiada".

"El **encargo consistente en un informe directo** es un encargo de aseguramiento en el que el contador público mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del contador público se refiere al resultado que se ha obtenido de la media o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios".

"Un **encargo de compilación** es un encargo en el que un contador público aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información contable para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información contable de una entidad de conformidad con un marco".

"El objetivo de un **encargo de revisión** es permitir al contador público determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan todos los elementos de juicio que serían necesarios en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del contador público algún hecho que le haga considerar que la información contable objeto del encargo no ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de conformidad con un marco de información contable aplicable".

"El **encargo para realizar procedimientos acordados** es un contrato en el que un contador público se compromete a realizar aquellos procedimientos que en su naturaleza son de auditoría acordados por el contador público, la entidad contratante y terceras partes, y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del contador público. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados".

"Los **encargos de informes de cumplimiento** se realizan con el único objetivo de corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización, para la realización de diversos trámites, gestiones o procedimientos". (Punto VIII.I.).

"Los **servicios relacionados** comprenden encargos relativos a servicios de procedimientos acordados, de compilación e informes especiales no incluidos en el capítulo V". "En **los informes especiales que no brindan seguridad** (es decir, los no incluidos en el capítulo V), el contador público no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto" (Punto VII.C.).

8. Destinatarios del informe

Ahora la RT (FACPCE) 53 da precisiones en las normas comunes a los encargos sobre el destinatario de los informes, si bien ello ya estaba aceptado desde larga data en la práctica profesional.

En efecto, la norma señala específicamente que el informe debe estar dirigido:

- a quien hubiera contratado los servicios del contador público, o
- a quien el contratante indicara.

En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a las máximas autoridades.

9. Orden no preestablecido del contenido del informe

Además de lo solicitado para cada tipo de encargo y lo que sea necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener lo indicado seguidamente:

1. Título.
2. Destinatario.

3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo, y en su caso, el motivo del encargo.
4. Descripción de las responsabilidades del emisor de la información objeto del trabajo y del contador público.
5. Descripción de la tarea realizada.
6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador público, según el caso, a través de la tarea realizada.
7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.
8. Lugar y fecha de emisión.
9. Identificación y firma del contador público.

La RT (FACPCE) 53 incorpora un párrafo reglando que la enumeración precedente no implica un ordenamiento preestablecido.

Si bien la RT (FACPCE) 37/2013 ya normaba que los informes deben ser escritos, la derogada RT (FACPCE) 7 permitía los informes orales: *"Los informes deben ser escritos. Si las circunstancias lo aconsejaran pueden ser orales, recomendándose en este caso su ratificación posterior por escrito" [RT (FACPCE) 7, punto 1.2. Normas aplicables a la auditoría en general].*

Destacamos por su relevancia que, siguiendo a la normativa internacional, la estructura y contenido del informe de auditoría sin salvedades tiene un nuevo e innovador ordenamiento (III. Normas de auditoría, Acápites II. Normas sobre informes, puntos 19. a 35.):

1. Título. Informe del auditor independiente.
2. Destinatario.
3. Opinión.
4. Fundamento de la opinión.
5. Empresa en funcionamiento.
6. Otra información.
7. Responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables.
8. Responsabilidades del contador público.
9. Otras responsabilidades de información.
10. Nombre del contador público.
11. Firma del contador público.
12. Domicilio del contador público.
13. Fecha del informe.

10. Otra información

La NIA 720 (Revisada) introduce una versión mejorada sobre la responsabilidad del auditor relacionada con la "otra información", aclarando y fortaleciendo tanto el alcance como el enfoque de los esfuerzos necesarios del contador público sobre la información incluida en los informes anuales de las entidades, distintos de los estados financieros auditados, e introduce nuevas responsabilidades de información del auditor.

Glosario de términos de la RT (FACPCE) 53

"La otra información es información contable y no contable (distinta de los estados contables y del informe del auditor correspondiente) incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados contables auditados y el informe del auditor correspondiente. Esta definición aplica también a los encargos cuyo objeto no está referido a estados contables. En ese caso, se trata de información contable y no contable incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o por costumbre, en un documento que contiene la información objeto del encargo y el correspondiente informe del contador". [RT (FACPCE) 53, glosario de términos].

El auditor tiene requerido realizar procedimientos para evaluar la consistencia de la otra información (o información adicional) con los estados financieros auditados. Adicionalmente, al leer la otra información, el auditor tiene como responsabilidad considerar si existe una inconsistencia material entre la otra información y el conocimiento que ha obtenido durante el transcurso de la auditoría, y permanecer alerta frente a otras indicaciones que impliquen que la información adicional pudiera contener un error material.

Los términos "otra información" e "informe anual" están definidos y explicados en el estándar internacional con el fin de aclarar el alcance de los mismos, posibilitando igualmente su adecuada aplicación frente a diferentes regímenes y prácticas corporativas de información en una amplia variedad de jurisdicciones y circunstancias.

Sigue resultando clave para el auditor tomar en cuenta su objetivo de responder oportuna y apropiadamente cuando los documentos que contienen los estados financieros auditados y el informe del auditor incluyen otra información que puede afectar su credibilidad, y el cumplimiento de los requisitos vinculados con la consideración de la otra información, las inconsistencias materiales, y los errores materiales de hecho, hallados durante la revisión de la información adicional.

La RT (FACPCE) 53 expresa que la definición brindada para "otra información" aplica también a los encargos que no son estados contables.

IV - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: ["Principios del aseguramiento. Esquemas de auditoría, revisión y otros aseguramientos"](#) - D&G N° 128 - 2010 - pág. 1329 - Cita digital EOLDC042952A; ["Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría"](#) - D&G N° 147 - 2011 - pág. 1299 - Cita digital EOLDC084696A; ["Consideraciones especiales para la auditoría de grupos"](#) - D&G N° 147 - 2011 - pág. 1251 - Cita digital EOLDC084698A; ["Introducción a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados"](#) - D&G N° 149 - 2012 - pág. 99 - Cita digital EOLDC085127A; ["Expertos](#)

[del auditor. El uso en la auditoría del trabajo de un experto del auditor](#)" - D&G N° 151 - 2012 - pág. 339 - Cita digital EOLDC084776A; "[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; "[La auditoría basada en riesgos y las nuevas normas de la resolución técnica \(FACPCE\) 37](#)" - D&G N° 168 - 2013 - pág. 955 - Cita digital EOLDC088147A; "[Las responsabilidades del auditor relacionadas con otra información adicional a los estados financieros](#)" - D&G N° 178 - 2014 - pág. 713 - Cita digital EOLDC090179A; "[La amenaza a la independencia del auditor de estados financieros](#)" - D&G N° 192 - 2015 - pág. 917 - Cita digital EOLDC092394A; "[Nuevos cambios fundamentales en el informe de auditoría](#)" - D&G N° 187 - 2015 - pág. 399 - Cita digital EOLDC091533A; "[Las normas argentinas vigentes establecidas en la resolución técnica \(FACPCE\) 37](#)" - D&G N° 200 - 2016 - pág. 453 - Cita digital EOLDC093826A; "[Código de ética internacional para contadores profesionales](#)" - D&G N° 211 - 2017 - pág. 429 - Cita digital EOLDC042923A; "[Marco conceptual para los encargos de aseguramiento del IAASB](#)" - D&G N° 208 - 2017 - pág. 93 - ; Cita digital EOLDC095303A "[Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material a través del entendimiento de la entidad y su entorno](#)" - D&G N° 209 - 2017 - pág. 214 - Cita digital EOLDC095453A; "[Prefacio a las Normas Internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados](#)" - D&G N° 212 - 2017 - pág. 525 - Cita digital EOLDC095828A; "[El dilema de la rotación de los auditores y firmas de auditoría](#)" - D&G N° 230 - 2018 - pág. 1027 - Cita digital EOLDC098561A; "[Aspectos básicos sobre los niveles de seguridad en los compromisos de aseguramiento de la información](#)" - D&G N° 245 - 2020 - pág. 231 - Cita digital EOLDC100747A; "[El escepticismo profesional en la auditoría de estados financieros](#)" - D&G N° 255 - 2020 - pág. 1267 - Cita digital EOLDC102730A.

- Faccendini, Yanina - Oubiña, Gabriel: "Resolución Técnica 53. Primera Parte - Normas Comunes" - D&G Profesional & Empresaria - ERREPAR - en prensa 2022.

- FACPCE, RT 53, 2021.

- Fowler Newton, Enrique: "La Resolución Técnica 37 de la FACPCE y sus interpretaciones oficiales" - 2017.

- IFAC, Kristy Illuzzi - Naofumi Higuchi: "Conozca las modificaciones del Código Internacional de Ética para Profesionales Contables: una guía para SMP y PYMES" - julio 2021.

- Mantilla Blanco, Samuel A.: "[Aseguramiento: ¿Qué es eso?](#)" - D&G N° 132 - ERREPAR - 2010 - pág. 931 - Cita digital EOLDC042972A.

- Separatas de Legislación, Resoluciones Técnicas Vigentes", ERREPAR, 2019.

- Wainstein, Mario - Casal, Armando M.: "Informes de Auditoría" - Ed. Cangallo -1992; "El informe del auditor" - ERREPAR - 2000; e "Informes de Auditoría y Servicios Relacionados" - ERREPAR - 2006.

Nota:

(1) Nuevo servicio profesional incorporado