

MODIFICACIONES A LA RT 37: EL PROCESO DE AUDITORÍA



¿Es útil? (1) (0)

Guillermo Español  28/08/2024

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

Guillermo G. Español[1]

En el presente trabajo hacemos un análisis de las modificaciones introducidas por la resolución técnica 53 (RT 53)[2] de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), al proceso de auditoría.

Nuestra intención es continuar con una serie de artículos en los que estamos tratando los principales aspectos que resultan ser novedades o bien modificaciones a la resolución técnica 37 (RT 37) de la FACPCE, introducidos por la RT 53.

I - INTRODUCCIÓN Y DEFINICIONES

En la presente colaboración nos vamos a referir al proceso de auditoría de estados contables de propósitos generales, es decir que nos vamos a concentrar principalmente en el Capítulo III, Sección A de la norma. Recordamos que el proceso referido a cada uno de los encargos tratados en los Capítulos III a VIII está identificado como “i. Normas para su desarrollo”, para distinguirlo de las normas sobre informes, identificadas con un “ii”.

La RT 53 mejora tanto el ordenamiento como el contenido de la Sección. No nos vamos a referir al ordenamiento, ya que para eso basta con una simple lectura. En cambio, sí vamos a tratar los temas novedosos, a saber:

- Mejor tratamiento del uso de organizaciones de servicio
- Enumeración de los procedimientos de identificación y valoración de riesgos
- Conocimiento del sistema de control interno. Evaluación del diseño e implementación
- Plan de rotación para pruebas de controles
- Mención de la naturaleza de las pruebas de controles
- Auditoría de grupos

II - NORMAS INTERNACIONALES SOBRE LAS QUE SE BASA LA RT 53

Para el lector interesado en investigar y profundizar sobre los temas aquí tratados, en el siguiente cuadro indicamos la fuente internacional en la que se basaron los cambios y agregados introducidos por la RT 53.

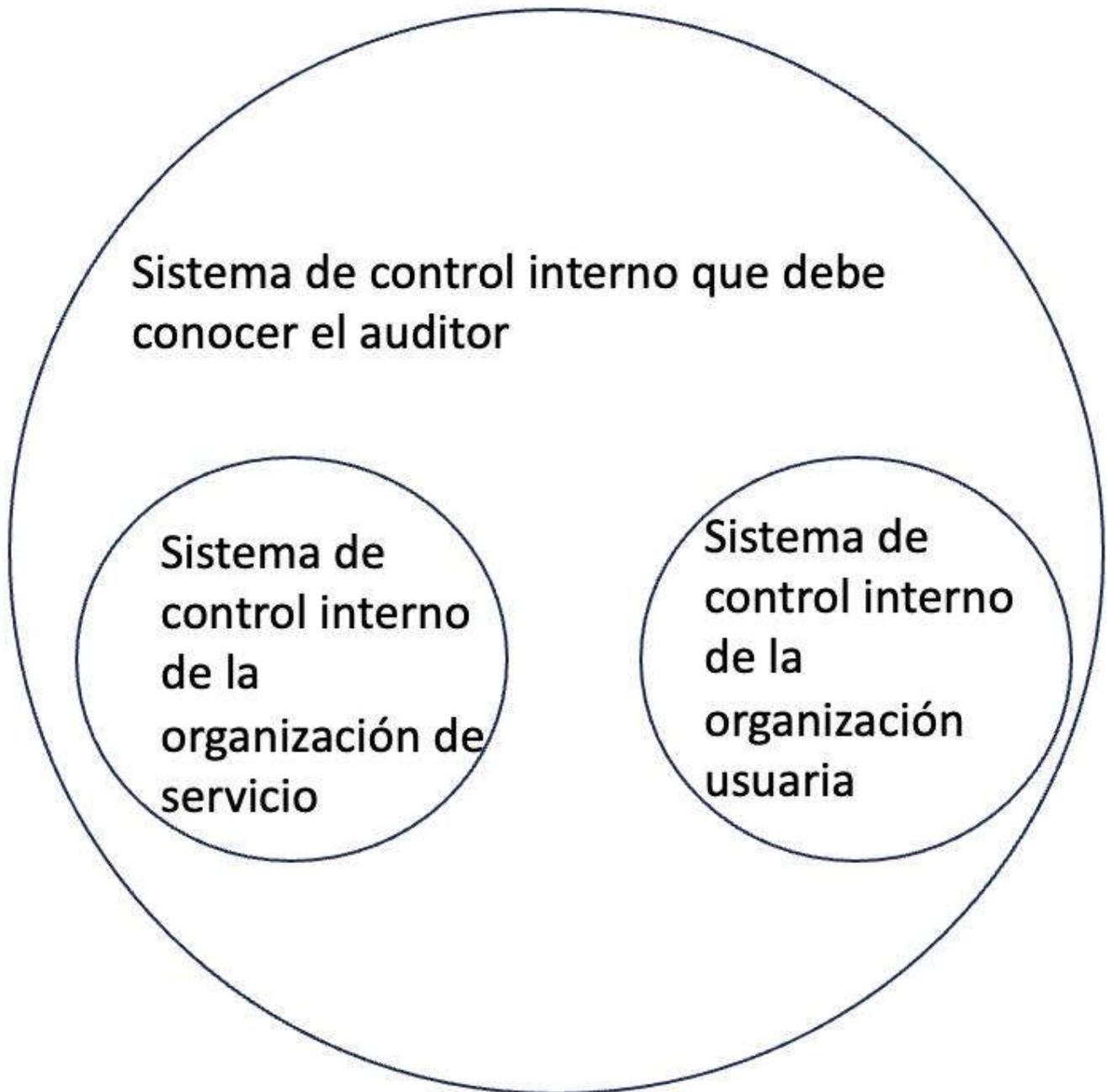
Novedad	Norma Internacional	Párrafos
Mejor tratamiento del uso de organizaciones de servicio	NIA 402[3]	Todos. Principalmente el 7.
Enumeración de los procedimientos de identificación y valoración de riesgos	NIA 315[4]	6 y A6 a A18
Conocimiento del sistema de control interno. Evaluación del diseño e implementación	NIA 315 ⁴	12 y 13
Plan de rotación para pruebas de controles	NIA 330[5]	12 a 14
Mención de la naturaleza de las pruebas de controles	NIA 330 ⁵	10, A26 y A27
Auditoría de grupos	NIA 600[6]	Todos

Analizaremos a continuación cada uno de ellos.

III - MEJOR TRATAMIENTO DEL USO DE ORGANIZACIONES DE SERVICIO

De acuerdo con el enfoque de riesgos en auditoría, el auditor debe *"obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades"*. [7]

Sin embargo, en ciertas circunstancias el auditor puede encontrarse con que ciertas operaciones no se realizan en el entorno del ente. Por ejemplo, un banco debe registrar contablemente las operaciones que los clientes realizan en los cajeros automáticos (ATM de las redes Banelco o Link) y las transferencias, pagos de impuestos, adquisición de inversiones, etc. que los clientes hacen en las plataformas web administradas por estas empresas. En este ejemplo se denomina organizaciones de servicio a Banelco o Link y organizaciones usuarias a los bancos.



De acuerdo con el glosario de la RT 53, *“una Organización de servicio es 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”*.

Otros ejemplos podrían ser la teneduría de libros, la función de cumplir con los impuestos, etc. Para pensar en actores más pequeños, podemos ejemplificar con una inmobiliaria que cobra alquileres y expensas por medio de Rapipago y bancos. En este caso, el Rapipago y los bancos son las organizaciones de servicio y la inmobiliaria es la organización usuaria.

La RT 53 incluye el conocimiento de organizaciones de esta naturaleza dentro del primer paso del proceso de auditoría, en el momento en el cual el auditor debe *“obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades”*⁷. Adicionalmente, vuelve sobre el tema en el momento de referirse al

conocimiento del control interno y al hacer extensivo ese conocimiento al “control interno en relación con dicha organización de servicios relevante para la auditoría”[8]. La RT 37 trataba el tema muy someramente.[9]

IV - ENUMERACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RIESGOS

De acuerdo con el enfoque de riesgos, el auditor debe valorar 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 revelar, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno.

En la RT 37 solo se insinuaba el tratamiento del tema dejando margen para discutir si se adoptaba o no el enfoque de riesgos. En cambio, la RT 53 despeja ese tipo de duda, adoptando claramente el enfoque de riesgo y enumerando precisamente los procedimientos aplicables[10]. Ellos son:

- Indagaciones.
 - Procedimientos analíticos.
 - Observación e inspección.

- Indagación

La norma se esmera en una descripción detallada del primero de los procedimientos, no así respecto de los otros dos:

“Indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad que, a juicio del contador, puedan disponer de información que facilite la identificación de los riesgos de incorrección significativa y en particular sobre:

- *la valoración que ha realizado de los riesgos de que puedan existir incorrecciones significativas en los estados contables, sobre el proceso que ha seguido para identificar y dar respuesta a dichos riesgos y en su caso, sobre las comunicaciones a los empleados relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético;*
- *si tienen conocimiento o existen indicios de algún hecho intencionado que afecte la entidad y, en su caso, las acciones emprendidas”* .[11]

A continuación, ofrecemos algunos ejemplos de indagación.

Persona o grupo de personas a la que se indaga	Cuestión	Objetivo (riesgo identificado)
Dirección	Marco de información contable seleccionado	Selección de un marco inadecuado

Persona o grupo de personas a la que se indaga	Cuestión	Objetivo (riesgo identificado)
	Proceso de evaluación del principio de empresa en funcionamiento[12]	<ul style="list-style-type: none"> - Selección incorrecta del marco de información (empresa en marcha o empresa que no cumple con tal característica)[13] - Omisión de revelación de esta contingencia
	Forma en la que ha supervisado el proceso de preparación de los estados contables	Incorrección en los estados contables en su conjunto
	Si se han tomado decisiones que puedan afectar los estados contables. Ejemplo: Operaciones en discontinuación	Incorrección en la presentación del estado de resultados
Departamento jurídico	Si existen casos judiciales o extrajudiciales que deban tener tratamiento en los estados contables	Omisión en el reconocimiento o revelación de dichas situaciones
Departamento tributario	Si existen verificaciones de organismos de recaudación fiscal u otras situaciones que deban tener tratamiento en los estados contables	Omisión en el reconocimiento o revelación de dichas situaciones
Gerencia Comercial	Comportamiento de las ventas, tanto en volúmenes como en valores monetarios	Incorrección en las ventas. Es recomendable combinar este procedimiento con los procedimientos analíticos que describimos a continuación

Por último, es importante destacar que *"indagar"* no es sinónimo de *"preguntar"*. De acuerdo con la Real Academia Española, *"indagar"* es *"intentar averiguar algo discurriendo o con preguntas"*[14]. Preguntas bien dirigidas y evaluación crítica de la respuesta se transforman en la posibilidad de averiguar algo, por lo tanto, en indagación.

- Procedimientos analíticos

En virtud de que la RT 53 no define procedimientos analíticos ni observación e inspección, podemos recurrir a las NIA para profundizar sobre ellos.

"El término procedimientos analíticos significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también 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".[15]

"Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:

- La información comparable de periodos anteriores.*
- Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.*
- La información sectorial similar, tal como una comparación de la ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector".[16]*

Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:

- "- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.*
- Entre información financiera e información no financiera relevante, como costos salariales y número de empleados.[17]*

- Observación e inspección

De acuerdo con la NIA 315 la observación y la inspección pueden dar soporte a las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:

- "- Las operaciones de la entidad.*
- Documentos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.*
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del órgano de administración).*
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad".[18]*

En general el término "*observación*" está referido a actividades y procesos mientras que "*inspección*" se utiliza para referirse a documentos. Asimismo, aclaramos que los documentos que el auditor examina en esta etapa de la auditoría no son facturas, remitos, recibos, órdenes de pago ni demás documentos ordinarios sino otros documentos importantes como los arriba ejemplificados.

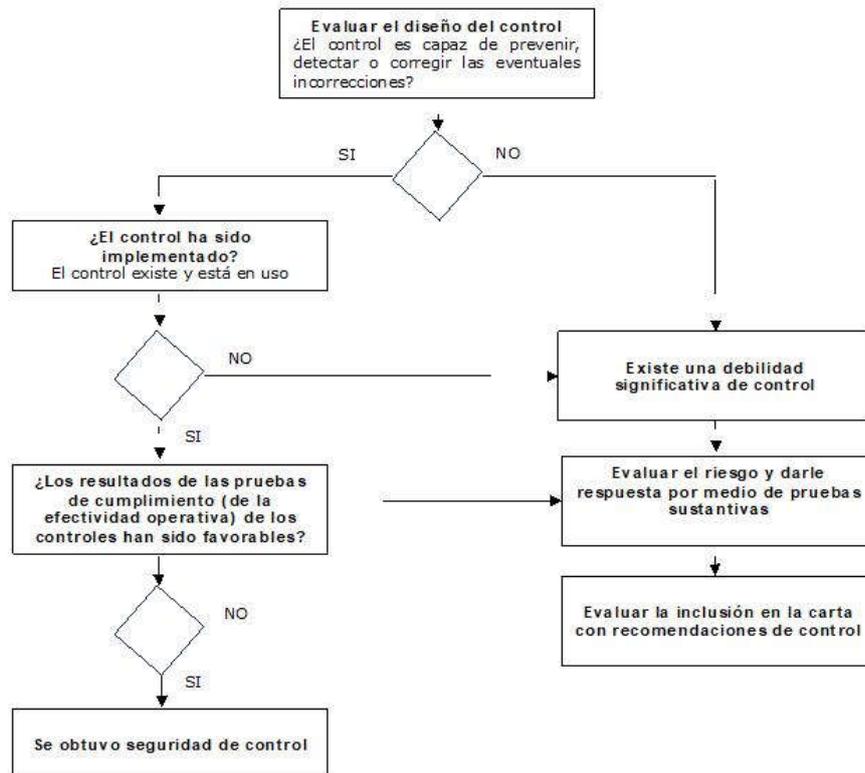
V - CONOCIMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. EVALUACIÓN DEL DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN

Aunque parezca obvio, vale la pena recordar que el auditor debe obtener seguridad razonable de que los estados contables bajo examen no contienen incorrecciones significativas, lo que equivale a decir que debe reducir el riesgo (lo opuesto a seguridad) a un nivel aceptable. El riesgo puede descomponerse en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. En consecuencia el auditor puede obtener seguridad mediante un planteo estratégico que consista en combinar la obtención de seguridad inherente, seguridad de control y seguridad sustantiva, o bien algunas de ellas, siempre que esté presente la seguridad sustantiva. Es frecuente que en las auditorías menos complejas el auditor se concentre en la obtención de seguridad sustantiva exclusivamente. En estas circunstancias, la seguridad sustantiva debe ser más enfocada, por el hecho de prescindir de las demás fuentes de seguridad.

Aclarado esto, vamos a concentrarnos en una de las fuentes de seguridad: la seguridad de control. Para la obtención de seguridad de control es necesario que este:

- a) haya sido adecuadamente diseñado para prevenir, detectar o corregir eventuales incorrecciones,
- b) se haya implementado, y
- c) haya operado efectivamente durante el período, lo cual debe verificar el auditor mediante las pruebas de cumplimiento.

Gráficamente:



Lo novedoso es que la RT 53 incluye una mejor descripción del proceso de obtención de seguridad de control, ya que detalla las diferentes etapas del proceso. Allí se expresa que *“el desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:*

- *Relevar el control interno pertinente a su examen, incluyendo los aspectos relacionados con la tecnología de la información.*
- *Evaluar el diseño de dichos controles.*
- *Determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad”.*[19]

VI - PLAN DE ROTACIÓN PARA PRUEBAS DE CONTROLES

La RT 53 agrega la posibilidad de probar controles en forma rotativa:

“Si el contador tiene previsto utilizar elementos de juicio obtenidos en períodos anteriores determinará mediante la aplicación de los procedimientos citados si siguen siendo relevantes. Si no se han producido cambios, podrá realizar pruebas en forma total o rotativa, con el fin de comprobar la eficacia operativa de los controles en los que tenga previsto confiar. El período de prueba dependerá de su juicio profesional de acuerdo con las circunstancias”.[20]

Circuitos sobre los cuales se aplicará un plan de rotación de controles

1. Ventas, cuentas por cobrar y cobranzas
2. Compras, cuentas por pagar y pagos
3. Remuneraciones y cargas sociales

Por ejemplo, si el contador decide depositar confianza en los controles relativos a las áreas Ventas, cuentas por cobrar y cobranzas, Compras, cuentas por pagar y pagos y Remuneraciones y cargas sociales, podría probarlos en forma rotativa bajo el esquema detallado en la siguiente ilustración.

Ejercicio	Circuito probado	Circuitos no probado	Circuito sobre el que se obtiene seguridad
1	1	2+3	1
2	2	1+3	1+2
3	3	1+2	1+2+3
4	1	2+3	1+2+3
5	2	1+3	1+2+3
6	1+2+3

Los requisitos -referidos a los controles- establecidos en la RT 53 para la aplicación de pruebas de controles en forma rotativa se diferencian de las disposiciones de las NIA conforme detallamos a continuación.

Requisitos RT 53[21]	Requisitos NIA[22]
<ul style="list-style-type: none">- Si siguen siendo relevantes- Si no se han producido cambios- El período de prueba dependerá de su juicio profesional de acuerdo con las circunstancias	<ul style="list-style-type: none">- No se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior- Los controles no mitiguen un riesgo que considere significativo- Probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría

VII - MENCIÓN DE LA NATURALEZA DE LAS PRUEBAS DE CONTROLES

A diferencia de la RT 37, la RT 53 enumera los procedimientos aplicables para llevar a cabo pruebas

de controles: *“El contador obtendrá dichos elementos de juicio combinando las indagaciones con procedimientos de observación, reproceso y examen de documentación. Tales elementos de juicio deberán ser más persuasivos cuanto mayor sea la confianza que el contador deposite en la eficacia de un control”*. [23]

Tal como establece la norma, la indagación se combina con alguno o algunos de los otros procedimientos mencionados. Las normas internacionales son explícitas al respecto, la NIA 330 dice: *“La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación”*. [24]

Pruebas de cumplimiento (sobre la eficacia operativa) de los controles	=	Indagación	+	observación reproceso examen de documentación
---	---	------------	---	---

Como estos términos no están incluidos en el glosario de la RT 53, recurriremos al de las NIA.

Procedimiento RT 53	Término usado en las NIA	Definición
Indagación	Indagación	La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad
Observación	Observación	Consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas; por ejemplo, que el auditor observe el recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la ejecución de las actividades de control
Reproceso	Reejecución	Ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad
Examen de documentación	Inspección	Examen de los registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel, soporte informático u otro medio, o un examen físico de un activo

En la siguiente tabla presentamos un resumen acerca de cuándo es más eficiente seleccionar cada uno de los procedimientos mencionados y su ejemplificación.

Naturaleza de las pruebas de controles	Circunstancia que lo hace más eficiente	Ejemplo
Observación	Controles que no dejan rastros de auditoría	- Solicitar la exhibición de una identificación a quien retira un valor

Naturaleza de las pruebas de controles	Circunstancia que lo hace más eficiente	Ejemplo
		- Restricciones físicas de acceso al almacén de materias primas (o productos en proceso, etc.)
Reproceso	Controles ejecutados en forma automática a través del sistema. Consiste en introducir datos o información que debería ser rechazada por el sistema	<ul style="list-style-type: none"> - Procesar una venta por un importe que excede el límite de crédito asignado al cliente elegido. - Introducir un número de días trabajados mayor que los días laborables del período, para el sistema de liquidación de sueldos
Examen de documentación	Controles que dejan rastros o pistas de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> - Conciliación bancaria - Existencia de una autorización escrita en un documento

VIII - AUDITORÍA DE GRUPOS

El tema ha sido tratado oportunamente en una colaboración para esta misma revista, a la cual remitimos.[25]

IX - CONCLUSIÓN

De acuerdo con el desarrollo precedente podemos concluir que la RT 53

- ha introducido contenidos nuevos en el proceso de auditoría, como, por ejemplo, el tema auditoría de grupos, y
- ha ampliado y aclarado otros que, si bien podría considerarse que se aceptaban en la práctica, al estar incluidos en la norma se contribuye a una menor confusión o margen de duda.

Obviamente, hacemos una valoración positiva de estas modificaciones.

Muchas veces hemos manifestado que las normas son más importantes para la seguridad de los usuarios de nuestros servicios que para el contador que debe aplicarlas. Efectivamente, el contador y su comitente acuerdan los términos del encargo. En esta instancia los usuarios son "convidados de piedra", motivo por el cual deben estar amparados por un claro marco normativo en el que queden claras las obligaciones del contador que emite un informe sobre el cual los usuarios

depositan confianza.

X - BIBLIOGRAFÍA

- Abán, G.; Albanese, D. Bellomio, J.; Mercapidez, G.; Migoya, M. y Perassi, L.: "Nueva RT N° 37. Modificaciones RT N° 53 a la Norma de Auditoría" - 1a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2022.
- Español, Guillermo; Mora, Cayetano y Selle, Eduardo: "Informes de Auditoría - Resolución Técnica N° 53" - ERREPAR - 1a ed. - 2024.
- Español, Guillermo: "Modificaciones a la RT 37: Empresa en Funcionamiento" - Revista Profesional & Empresaria. Desarrollo y Gestión - N° 281 - ERREPAR - febrero de 2023.
- Español, Guillermo: "Modificaciones a la RT 37: Normas comunes a todos los encargos" - Profesional & Empresaria N° 284 - ERREPAR - mayo de 2023.
- Español, Guillermo; Subelet, Carlos: "RT 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados" - 4a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2015.
- FACPCE - Normas Profesionales Argentinas - URL: <https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/indexargentina.php>
- Fowler Newton, Enrique: "Tratado de Auditoría" - 5a ed. - LL - 2022
- IFAC – IAASB (2018). <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements?keyword=manual&language=820#publications-list>
- Lattuca, Antonio J.: "Compendio de Auditoría" - 2011.
- Slosse, Carlos y otros - Auditoría - 4a ed. - LL - 2020.
- Zanet, Fernando: "Manual práctico del auditor" - Ediciones DyD - 2024.

[1] Contador Público y Licenciado en Administración - Universidad Nacional de Rosario (UNR). Profesor Titular Ordinario de Auditoría - Facultad de Ciencias Económicas (UNR). Expresidente y actual Presidente Honorario del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA). Expresidente del Comité de Revisión de Traducciones de las Normas Internacionales del IFAC al español. Exdirector del Área Auditoría del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). Miembro del Comité Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de la FACPCE. Formador de la FACPCE en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Profesor de posgrado invitado en diversas Facultades de Ciencias Económicas del país. Exmiembro de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). Expresidente del Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP) de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (FAGCE). Expresidente de la Comisión de Auditoría del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de Santa Fe y del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Rosario. Exmiembro del Jurado del Premio por Investigación "Consejo Profesional en Ciencias Económicas de Santa Fe - Dr. Juan Alberto Arévalo". Miembro de Jurado de Tesis en carreras de posgrado universitario. Miembro de Jurado de concursos docentes en Universidades Nacionales. Panelista y expositor en Cursos y Seminarios de la especialidad en Argentina y en el exterior. Autor de numerosos trabajos y publicaciones, entre los que se destacan los libros "RT 37 Normas de Auditoría" e "Informes de Auditoría - Resolución Técnica N° 53". Auditor y síndico de

diversas sociedades

[2] La RT 53 no reemplaza a la RT 37 sino que sustituye su texto. En consecuencia, la norma vigente será la RT 37 con el texto sustituido por la RT 53. No obstante, por cuestiones de claridad, en este artículo mencionaremos a la RT 37 cuando hagamos referencia al texto original y a la RT 53 cuando lo hagamos al texto modificado

[3] NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

[4] NIA 315. Valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

[5] NIA 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados

[6] NIA 600. Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

[7] RT 53 - Sección III.A.i.3.1

[8] RT 53 - Sección III.A.i.3.5

[9] RT 37 - Sección III.A.i.3.5.1

[10] RT 53 - Sección III.A.i.3.4

[11] RT 53 - Sección III.A.i.3.4.1

[12] Español, Guillermo: "Modificaciones a la RT 37: Empresa en Funcionamiento" - Revista Profesional & Empresaria - Desarrollo y Gestión - N° 281 - ERREPAR - febrero de 2023

[13] Para entidades que no cumplen con el principio de empresa en funcionamiento, ver: "FACPCE. Guía sobre la aplicación de las normas de contabilidad y auditoría frente a los efectos del COVID-19" - <https://www.facpce.org.ar/guias-orientativas-para-la-preparacion-de-estados-contables-de-entidades-que-no-cumplen-con-el-principio-de-empresa-en-marcha/>

[14] Real Academia Española, s.f., definición 1

[15] NIA 520 - Sección 4

[16] NIA 520 - Sección A.1

[17] NIA 520 - Sección A.2

[18] NIA 315 - Sección A.18

[19] RT 53 - Sección III.A.i.3.5

[20] RT 53 - Sección III.A.i.3.8.1

[21] RT 53 - Sección III.A.i.3.8.1

[22] NIA 330 - Sección 14

[23] RT 53 - Sección III.A.i.3.8.1

[24] NIA 330 - Sección A.26

[25] Español, Guillermo: "Modificaciones a la RT 37: Auditoría de Grupos" - Revista Profesional & Empresaria. Desarrollo y Gestión - N° 280 - ERREPAR - enero de 2023