

Principales cambios incorporados por la RT 53 en la norma de auditoría argentina RT 37

Zanet, Fernando Carlos

Abstract: A partir de nuevas necesidades de los profesionales, la Resolución Técnica (RT) N° 53, emitida por (FACPCE), moderniza y actualiza varios aspectos contenidos en la RT N° 37.

En una economía globalizada los contadores públicos, en nuestro rol de auditores profesionales, necesitamos contar con herramientas que permitan hacer sostenible a nuestra profesión en el tiempo. A partir de nuevas necesidades de los usuarios de nuestros servicios la Resolución Técnica (RT) 53, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), moderniza y actualiza varios aspectos de la norma de auditoría argentina contenida en la RT 37 que contribuyen ampliamente con este objetivo.

Repasaremos a continuación las principales novedades y conceptos que nos aporta la norma. Para esto, dividí el presente artículo en tres secciones:

A. Modernización del Informe del auditor acorde con las necesidades actuales de transparencia y comunicación de sus usuarios.

B. Nuevos servicios profesionales: los contadores no solo auditamos información contable.

C. Otras mejoras incorporadas en las normas comunes a todos los servicios y en los procedimientos de auditoría.

I. Modernización del informe del auditor acorde con las necesidades actuales de transparencia y comunicación de sus usuarios

Los usuarios de estados financieros, o contables, (EEFF) —accionistas, acreedores, reguladores, etc.— preparados por la dirección de una entidad, requieren confiabilidad sobre dicha información. Para esto, la dirección contrata a un auditor profesional independiente quien, luego de su trabajo de auditoría, emitirá su informe profesional con el objetivo de otorgar confianza a los destinatarios de dichos EEFF, asegurando si los mismos han sido preparados o no en forma razonable, y en todos sus aspectos significativos, según el marco contable que sea de aplicación.

El mundo de los negocios evoluciona y, por lo tanto, las necesidades de los usuarios de los EEFF, y del informe profesional del auditor, también. Entre estas necesidades, se destaca el requerimiento de recibir información concreta, clara, transparente. Aquí aparece entonces una de las principales innovaciones introducidas por la RT 53 en la RT 37 a partir de las necesidades que plantean los usuarios del informe del auditor: la inclusión de la opinión del auditor al comienzo del informe, la inclusión de una sección relevante para cuando existe duda sobre empresa en funcionamiento, la clarificación de cuáles son las responsabilidades del directorio y del auditor respecto de este último tema y la aclaración de cuál es la responsabilidad del auditor respecto de la "otra información" que puede acompañar a los EEFF. Hablamos de nuevas reglas sobre el informe del auditor destinadas a transparentar, clarificar y mejorar la comunicación con impacto en el informe profesional.

En la figura que detallo a continuación, se puede ver con claridad la nueva estructura del informe profesional del auditor. Pueden identificarse también las nuevas secciones que se incorporan.

Nueva estructura del informe del auditor

Nueva estructura del informe profesional del auditor (* Secciones nuevas)	Título. Informe de auditoría emitido por el auditor independiente
	Destinatario
	Opinión de auditoría, presentada al inicio.
	Fundamentos para modificar la opinión, por desvío a norma contable o por limitación en el alcance (De corresponder)
	Fundamentos utilizados para nuestra opinión (normas de auditoría + Responsabilidades - Independencia + Ética (*))
	Duda de empresa en funcionamiento, sección especial (*) (De corresponder)
	Párrafo de énfasis (De corresponder)
	Párrafo sobre "Otra información" (*) (De Corresponder)
	Párrafo de otras cuestiones (De corresponder)
	Responsabilidades de la Dirección
	Responsabilidades del auditor
	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
	Nombre del contador - Asociación profesional - Firma - Matrícula - Fecha (que no sea anterior a la fecha en la que se obtuvieron los elementos de juicios válidos y suficientes para fundamentar la opinión sobre los EECC y las personas con autoridad reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad sobre los mismos)
La nueva norma argentina no incluye a los Key Audit Matters (KAMs) o "Asuntos claves de la auditoría"	

Secciones del nuevo informe profesional

Título

"Informe de auditoría emitido por el auditor independiente". Es el nombre que se le asigna al informe con el fin de identificar la información a la que hace referencia.

Destinatarios del informe

En esta sección identificamos a los responsables de la entidad a quien va destinado el informe profesional.

"Señores

Directores (1), ... de ...

ABCD

CUIT N°: ...

Domicilio legal: ..."

Opinión

Aquí uno de los principales cambios porque, a diferencia de la conformación que mantenía la estructura del informe del auditor en los últimos años, con el objetivo de comunicar mejor y con más impacto, ahora la opinión del auditor se detallará al comienzo del informe. De forma que sea la opinión del auditor aquello con lo que se encuentre el usuario del informe al comenzar con su lectura, es decir, lo que probablemente sea lo más importante para él.

Ejemplo:

Opinión

He auditado los estados contables de la Sociedad, que comprenden el estado de situación patrimonial al ... de ... de 20X1, los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas, y los anexos ... a...

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación patrimonial de la Sociedad al ... de ... de 20X1, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas" (2).

Como queda explicitado en el ejemplo, el objetivo buscado es comunicar con impacto, entregar al lector del informe ante su primer golpe de vista lo que se considera más importante: la opinión profesional del auditor.

De corresponder, se incluirá a continuación el párrafo de "Fundamentos para modificar la opinión". En cuanto a las cuestiones que podrían llevar al profesional a modificar, o calificar su opinión profesional, estas podrían ser un desvío a la norma contable profesional con efecto significativo o una limitación en el alcance de la tarea profesional del auditor cuyos posibles efectos podrían ser significativos (3).

Fundamento de la opinión

Este párrafo es una novedad porque, sin llegar a la amplitud del párrafo de alcance, que ahora se incluirá más hacia el final del informe, permite en forma resumida y concreta detallar la norma de auditoría, de ética y de independencia utilizada para desarrollar la tarea profesional.

Ejemplo:

Fundamento de la opinión

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables de mi informe. Soy independiente de la Sociedad y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de ... y de la Resolución Técnica 37 de la FACPCE. Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión.

Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento(de corresponder)

Como analizaré hacia el final de este artículo, en la sección "Clarificación de las tareas del

auditor referidas a la obtención de elementos de juicio sobre la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección de la entidad", en caso se identifique una situación que pueda generar duda significativa sobre empresa en funcionamiento, y que la misma se encuentre debidamente explicada en nota los EEFF, el auditor incluirá entonces una sección específica en su informe donde alertará sobre esta cuestión al usuario de dicho informe profesional. Con la configuración actual de la RT 37, se resolvía mediante la utilización de un párrafo de énfasis. Ahora se le otorga más importancia ocupando una sección específica en el informe profesional. A continuación, un ejemplo de cómo podría ser redactado dicho párrafo.

Ejemplo:

Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento

Sin modificar mi opinión, destaco la información contenida en la nota ... de los estados contables adjuntos, que indica que la Sociedad ... Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la nota..., indican la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar dudas importantes sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

Párrafo de énfasis (de corresponder)

Al igual que en la RT 37 actual, para el nuevo texto de la norma, y siempre que no se trate de una cuestión que requiera modificar su opinión, el Contador utilizará un párrafo de énfasis en su informe profesional si considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión expuesta en los EEFF que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que se comprendan dichos estados (4).

Para la nueva RT 37, las siguientes circunstancias requieren que el Contador incluya un párrafo de énfasis en su informe:

- Cuando el marco de información contable impuesto por disposiciones legales fuera inaceptable salvo por el hecho que es impuesto de esa manera.

- Para advertir a los usuarios que los estados han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

- Cuando el Contador deba emitir un nuevo informe de auditoría, sobre estados contables que se reemiten respecto de otros previamente aprobados y sobre los cuales el Contador había emitido su informe de auditoría.

A su vez, la nueva RT 37 ejemplifica algunas de las circunstancias en las que el contador puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis:

- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.

- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría.

- La aplicación anticipada, cuando se permita, antes de su vigencia de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los EEFF.

- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Ejemplo:

Énfasis sobre incertidumbre

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota XX a los

estados contables, que describe la incertidumbre relacionada con un litigio iniciado en el mes de ... de 20X2 contra la Sociedad, cuya resolución final no puede preverse a la fecha (5).

Otra información (de corresponder)

En el caso que otra información acompañe a los EEFF, como por ejemplo la Memoria, el auditor no tiene como responsabilidad opinar sobre la misma (6). Pero sí tiene la responsabilidad de revisar la consistencia de la información financiera que contiene la Memoria con los EEFF. En caso se identifique alguna inconsistencia, y lo que esté mal sean los EEFF debido a incorrecciones significativas, el auditor solicitará a la dirección que modifique los EEFF o, en la situación contraria, emitirá una opinión modificada.

Ahora bien, si lo que está mal es la Memoria, y la dirección de la entidad decide no modificarla, entonces el profesional hará conocer esta situación en el párrafo de "Otra información". Este párrafo sirve también, en caso no se presenten inconsistencias, para explicar cuál es la responsabilidad del auditor respecto de esta otra información que acompaña a los EEFF.

Ejemplo:

Otra información

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información, que comprende: ... (mencionar los documentos que acompañan a los EEFF: la Memoria, etcétera). Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente.

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

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo, que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello. (Según corresponda: "No tengo nada que informar al respecto." o "En tal sentido informo que...").

Otras cuestiones (de corresponder)

Al igual que en la RT 37 actual, para el nuevo texto de la norma, y siempre que no se trate de una cuestión que requiera modificar su opinión, el Contador utilizará un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría si considera necesario comunicar una cuestión distinta de las expuestas en los EEFF que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, sus responsabilidades o el informe de auditoría.

Algunas situaciones en las cuales puede ser necesario para la nueva RT 37 incorporar un párrafo sobre otras cuestiones:

-Limitaciones al alcance de una auditoría impuestas por la dirección que originen una abstención de opinión y sin que el contador pueda renunciar al encargo.

-Disposiciones o prácticas que puedan requerir o permitir al Contador dar explicaciones adicionales sobre su responsabilidad o sobre su informe de auditoría.

-Una entidad puede preparar más de un conjunto de estados contables de conformidad con marcos de información diferentes a una misma fecha (por ejemplo, el marco nacional y las normas internacionales de información financiera), así como encargar al Contador que informe sobre ambos conjuntos de estados contables. De ocurrir así, el Contador incluirá un

párrafo sobre otras cuestiones en los informes de auditoría de ambos conjuntos de estados contables dejando constancia que la entidad ha preparado otro conjunto de estados contables a esa fecha de conformidad con otro marco de información con fines generales y que también ha emitido un informe de auditoría sobre dichos estados contables.

A continuación, y en forma complementaria, incluyo un ejemplo para el párrafo de otras cuestiones para el caso de un auditor entrante:

Ejemplo:

Otra cuestión — Estados contables del ejercicio anterior

Los estados contables de la Sociedad correspondientes al ejercicio finalizado el ... de ... de 20X1 fueron auditados por otro auditor, quien expresó sobre esos estados contables una opinión sin salvedades, con fecha ... Dichos estados han sido reexpresados en moneda homogénea de diciembre de 20X2 siguiendo la metodología indicada en la nota ... a los estados contables (7).

Responsabilidades de la dirección (8) de la Sociedad en relación con los EEFF

La innovación que la nueva RT 37 incorpora a este párrafo educativo es detallar la responsabilidad de la dirección sobre la evaluación, en la preparación de los EEFF, de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.

Ejemplo:

Responsabilidades de la dirección de la Sociedad en relación con los estados contables

La dirección de la Sociedad es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa debida a fraude o error.

En la preparación de los estados contables, la dirección es responsable de la evaluación de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en caso de corresponder, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, excepto si la dirección tuviera intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no existiera otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los EEFF

Además de ubicarse hacia el final, el principal cambio que identifiqué en este párrafo educativo es una explicación más detallada sobre en qué consiste una auditoría. Destaco la descripción de la responsabilidad del auditor en cuanto a la evaluación de la correcta aplicación por parte de la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento.

Ejemplo:

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Mis objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contenga mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Resolución Técnica 37 de la FACPCE siempre detecte una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables.

Como parte de una auditoría de conformidad con la RESOLUCIÓN TÉCNICA 37 de la

FACPCE, aplico mi juicio profesional y mantengo una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identifico y evalúo los riesgos de incorrección significativa en los estados contables debido a fraude o error, diseño y aplico procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtengo elementos de juicio suficientes y adecuados para proporcionar una base para mi opinión. El riesgo de no detectar una incorrección significativa debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección significativa debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtengo conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.

- Evalúo si las políticas contables aplicadas son adecuadas, así como la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección de la Sociedad.

- Concluyo sobre lo adecuado de la utilización por la dirección de la Sociedad del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas importantes sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluyo que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llame la atención en mi informe de auditoría sobre la información expuesta en los estados contables o, si dicha información expuesta no es adecuada, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evalúo la presentación general, la estructura y el contenido de los estados contables, incluida la información revelada, y si los estados contables representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren una presentación razonable.

- Me comunico con la dirección de la Sociedad en relación con, entre otras cuestiones, la estrategia general de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada en el transcurso de la auditoría.

También proporciono a la dirección de la Sociedad una declaración de que he cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con mi independencia.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Este párrafo no sufre modificaciones, aquí el profesional informará sobre cuestiones como la deuda previsional (requerimiento obsoleto e innecesario en estos días y cuya ley que obliga a esta manifestación debería ser derogada); responsabilidades del Contador en materia de prevención de lavado de activo y financiación del terrorismo (de corresponder) y otras responsabilidades de información que puedan corresponder según la jurisdicción y el órgano de control de la sociedad.

En el caso sea necesario la inclusión de esta sección, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" —es la situación en Argentina—, entonces los títulos, afirmaciones y explicaciones que se incluyen a continuación de la sección "Destinatarios del informe"

llevarán por subtítulo "Informe sobre los estados contables".

Ejemplo:

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

a) Según surge de los registros contables de la Sociedad, el pasivo devengado al ... de ... de ... a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$... y no era exigible a esa fecha (o "..., siendo \$... exigibles y \$... no exigibles a esa fecha").

b) He aplicado los procedimientos sobre prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución 420/2011 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. (De corresponder).

c) Otras responsabilidades de información requeridas por ... (De corresponder y según cada jurisdicción y/o al órgano de control de la sociedad).

Lugar, fecha, identificación y firma del Contador

En estas secciones se mantienen los mismos requerimientos en cuanto a detallar el "Nombre del contador"; "Asociación profesional (de corresponder)"; "Firma"; "Matrícula y "Lugar (donde el profesional ejerce)". En cuanto a la "Fecha", destaco que la nueva RT 37 hace hincapié en que la fecha no será anterior a la fecha en la que se obtuvieron los elementos de juicio válidos y suficientes para fundamentar la opinión sobre los EEFF y las personas con autoridad reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad sobre los mismos.

¿Requiere la nueva RT 37 informar los "asuntos claves de la auditoría"?

A partir de los cierres de ejercicios 31/12/20, los informes de auditoría emitidos de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs / RT 32) para sociedades bajo el régimen de oferta pública regulado por la Comisión Nacional de Valores, deben incluir una sección correspondiente a los "asuntos claves de la auditoría" que, según la NIA 701, son aquellos asuntos que, a juicio del auditor, fueron de mayor importancia en la auditoría de los EEFF. El informe del auditor debe indicar por qué estos asuntos fueron considerados claves en la auditoría y cómo fueron abordados durante el desarrollo de la tarea profesional. Para las NIAs, esta norma es de aplicación obligatoria en auditorías de entidades públicas que ofertan títulos de deuda o acciones en un mercado de valores. Tiene sus fundamentos en que los inversores demandan similares niveles de información sobre la auditoría a la que acceden los directivos y comités de auditoría dado las reuniones y comunicaciones que estos mantienen, también en forma requerida por las NIAs, con los auditores. Al no ser la RT 37 una norma de auditoría que se utilice en Argentina para la auditoría de este tipo de entidades, la misma no requiere al auditor incluir una sección especial referida a este tema.

II. Nuevos servicios profesionales

Lo primero que debemos destacar es que la estructura de la RT 37 no sufre impactos muy significativos respecto de la norma anterior, dado los cambios en cuanto a su estructura se deben solo a los nuevos servicios que se incorporan. Se incluyen nuevos servicios profesionales como los "Informes de cumplimiento" (destinados principalmente a organismos de control); "Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero"; "Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto" y el "Encargo de aseguramiento del balance social (memoria de sostenibilidad)".

En la figura siguiente podemos visualizar la nueva estructura de la RT 37, en la cual destaqué con una flecha los nuevos servicios incorporados.

Estructura nueva de la RT 37

I		Introducción
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
III	A	Auditoría externa de estados contables con fines generales
	B	Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
	C	Auditoría de un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable
	D	Encargos para informar sobre estados contables resumidos
IV		Revisión de estados contables de períodos intermedios
V	A	Otros encargos de aseguramiento en general
	B	Examen de información contable prospectiva
	C	Encargo de aseguramiento sobre controles de una organización de servicios
		Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero
		Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto
		Encargo de aseguramiento del balance social
VI		Certificaciones
VII	A	Encargos para aplicar procedimientos acordados
	B	Encargos para compilar información contable
	C	Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el capítulo V
VIII		Encargos para la emisión de un informe de cumplimiento

A continuación, voy a detallar muy brevemente los servicios profesionales que contiene la RT 37, remarcando especialmente las novedades que se incorporan.

- Auditoría externa de EEFF con fines generales (sección III.A de la nueva RT 37): a través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el Contador debe reunir elementos de juicio, válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los EEFF objeto de su examen.

- Auditoría de EEFF preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (sección III.B de la nueva RT 37): este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de EEFF emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

- Auditoría de un solo EEFF o de un elemento, cuenta o partida específicos de un EEFF (sección III.C de la nueva RT 37): auditoría de un solo EEFF puede ser cualquiera de los EEFF básicos, sus anexos o la información complementaria. Elemento significa una cuenta o partida de un EEFF.

- Auditoría de EEFF resumidos (sección III.D de la nueva RT 37): consiste en la auditoría de información contable histórica derivada de los EEFF pero que contiene menos detalle (implica haber sido contratados para realizar la auditoría de los EEFF completos).

- Revisión de EEFF de períodos intermedios (sección I.V de la nueva RT 37): una revisión de EEFF intermedios consiste en la realización de indagaciones al personal de la Sociedad responsable de la preparación de la información incluida en los EEFF intermedios y en la

realización de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. El alcance de esta revisión es sustancialmente inferior al de un examen de auditoría.

- Otros encargos de aseguramiento en general (sección V.A de la nueva RT 37): el objetivo de este encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación de la información presentada, sobre la base de ciertos criterios utilizados para su medición y exposición. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. Este tipo de encargos incluyen, por ejemplo:

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

Es muy relevante destacar que luego de la emisión de la actual RT 37, tal vez por falta de información sobre lo que implica este tipo de servicios, varios colegas, incluso órganos de control, han pensado que es conveniente ofrecer o requerir, según corresponda, informes basados en el Capítulo V ante ciertos requerimientos de dichos órganos de control. Para despejar dudas de cuándo es posible realizar este tipo de servicios, la nueva RT 37 requiere al Contador que, antes de aceptar o continuar con este tipo de encargos, verifique la existencia del marco que detallo a continuación:

- Existencia de una materia objeto de análisis adecuada, para lo cual se deben reunir las siguientes características:

Debe ser identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y

Debe poder someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión;

Los criterios que se espera que se aplicarán en la preparación de la información deben ser adecuados en función de las circunstancias del encargo, teniendo en cuenta su relevancia, integridad, confiabilidad, neutralidad y comprensibilidad, y estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina su informe; estos criterios pueden estar establecidos formalmente (como, por ejemplo, el Informe COSO) o desarrollarse específicamente (como, por ejemplo, el código de conducta elaborado por una entidad);

Podrá obtener elementos de juicio válidos y suficientes para emitir su conclusión;

Existe un propósito racional en el encargo que le han solicitado, incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que espera poder obtener un grado de seguridad significativo; y que

Las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas.

- Si la parte contratante pretendiera incluir en los términos del encargo la imposición de una limitación al alcance del trabajo del Contador de tal forma que este considere que tendrá

que abstenerse de concluir, el Contador no aceptará dicho encargo.

- El Contador planificará el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y supervisión del encargo, y de la naturaleza, alcance y momento de realización de los procedimientos planificados con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.

- El Contador realizará indagaciones ante las partes apropiadas y ante el responsable de la auditoría interna, en su caso, acerca de si tienen conocimiento de incorrecciones o incumplimientos que afecten a la información sobre la materia objeto de análisis o de algún indicio o denuncia de tales incorrecciones o incumplimientos, solicitando los informes que pudieren existir al respecto. Asimismo, indagará sobre si la parte responsable ha recurrido a algún especialista para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

- Al diseñar y ejecutar los procedimientos, el Contador considerará la relevancia y la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio.

- Si los elementos de juicio obtenidos de una fuente no son congruentes con los que se han obtenido de otra fuente o tiene dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio, determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo.

- Hechos posteriores. Cuando sea aplicable, el Contador considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe.

- Otra información. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen otra información, el Contador la considerará con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias significativas con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, en su caso, adoptará las medidas que considere adecuadas, tales como solicitar a la parte responsable que consulte a un tercero cualificado, retener el informe de aseguramiento, renunciar al encargo o describir la incongruencia en el informe de aseguramiento.

- El Contador evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere o describe adecuadamente los criterios aplicados.

- El Contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión. La naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos en un encargo de seguridad limitada son deliberadamente más acotados en relación con un encargo de seguridad razonable.

Estos requisitos dispuestos por la nueva RT 37 —especialmente los referidos a los criterios que se espera se apliquen en la preparación de la información por parte de la dirección de la entidad que será objeto de la revisión del Contador— ayudan a comprender que, en la mayoría de los casos donde un órgano de control requiere al Contador la emisión de un informe, es conveniente, y mucho más adecuado, la utilización de otros servicios contenidos en esta norma como los "Informes especiales"; "Procedimientos previamente acordados" (Si el regulador detalla en una resolución los procedimientos que espera que el profesional realice); "Informes de cumplimiento" o incluso una "Certificación".

Consideremos a su vez que en su naturaleza, en la mayoría de estos requerimientos se trata de la realización de tareas de control que el regulador delega en el Contador, siendo clave y, absolutamente relevante, la comunicación del resultado de dichos procedimientos de control por parte del profesional hacia el regulador, radicando aquí la importancia que a nivel global los organismos de control otorgan a este tipo de servicios profesionales, donde se destaca en el marco de las normas internacionales el encargo para la realización de procedimientos acordados.

- Seguridad sobre información contable prospectiva (sección V.B de la nueva RT 37): el objetivo de este tipo de encargo es que el Contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. La información financiera prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.

- Controles de una organización de servicios (sección V.C de la nueva RT 37): consiste en emitir un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información financiera. El informe que emita el Contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.

- Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero (nueva sección V.D de la nueva RT 37): el objetivo aquí es que el Contador emita un informe acerca de si una declaración de gases de efecto invernadero (GEI) de la entidad ha sido preparada de conformidad con los criterios aplicables (seguridad razonable). También podría ser trabajo de seguridad limitada. Los criterios aplicables son los utilizados por la parte responsable para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.

Estamos en presencia de uno de los nuevos servicios que desarrolla la práctica a nivel global y que deberíamos observar con mucho interés y atención en la Argentina. Sobre todo, en momentos donde en el mundo se aprecian muy fuertemente las consideraciones que las empresas puedan destinar al medio ambiente. Imagino hasta quizás un ámbito regulatorio con nuevas leyes en materia fiscal con beneficios para aquellas empresas que modernicen su tecnología para reducir la emisión de este tipo de gases, lo que implicará que dichas empresas cumplan con ciertos criterios requeridos para estas mediciones, los cuales luego deberán ser manifestados en una declaración por parte de la dirección de la entidad que, a su vez, deberán ser revisados por un auditor independiente. Se visualiza en esta temática a nivel internacional muchas posibilidades para el desarrollo de este servicio donde el Contador, con base a su conocimiento experto en materia de auditoría, adquirido en su formación universitaria y con años de experiencia de la profesión en la materia, lidere equipos de trabajo multidisciplinarios para llevar adelante este tipo de servicios.

- Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto (nueva sección V.E de la nueva RT 37): el objetivo es que el Contador emita un informe acerca de si la información contable proforma ha sido compilada en todos los aspectos significativos sobre la base de los criterios aplicables. Implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información contable por la parte responsable con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Los criterios utilizados por la parte responsable en la compilación pueden haber sido establecidos por un organismo emisor reconocido o por disposición reglamentaria. En caso de no existir criterios establecidos, estos serán desarrollados por la parte responsable.

En publicaciones anteriores destacué como, ante necesidades del mercado, estaban

floreciendo este tipo de servicios, que en aquel momento desarrollábamos con la sección V.A. Ahora la nueva RT 37 nos otorga una nueva sección específica.

- Encargos de aseguramiento sobre la memoria de sostenibilidad (nueva sección V.F de la nueva RT 37): el objetivo de este encargo es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a los que se destina el informe, acerca del resultado respecto de la preparación y presentación de la memoria de sostenibilidad, que en Argentina se la conoce más coloquialmente como "balance social".

Este servicio se venía desarrollando mediante la aplicación de la Sección V de la actual RT 37. A partir de los cambios introducidos por la RT 53, la nueva RT 37 cuenta ahora con una sección más específica para este tipo de encargos. Está destinado a la revisión de prácticas de negocio sostenibles sobre desempeño en esta materia de una organización.

Como en cualquier encargo de aseguramiento, para poder prestar este servicio se requiere que el Contador verifique la existencia del marco que fue detallado al momento de explicar la Sección V.A. En este caso, los criterios podrían ser, por ejemplo, para la memoria de sostenibilidad, los estándares GRI (Global Reporting Initiative) establecidos por la Junta de estándares globales de sostenibilidad (GSSB).

- Certificación (sección VI de la nueva RT 37): 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. Al igual que con la RT 37 actual, el nuevo texto de la norma, como es lógico dado la naturaleza de este encargo, no permite seleccionar muestras.

- Procedimientos acordados (sección VII.A de la nueva RT 37): el Contador lleva a cabo procedimientos de auditoría, que el Contador, el ente y terceros hayan convenido o acordado, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo (puede tratarse por ejemplo de información histórica o prospectiva, contable como no contable, etc.).

- Compilación (sección VII.B de la nueva RT 37): el objetivo de un encargo de compilación es que el Contador utilice su conocimiento experto en materia de contabilidad en contraposición al conocimiento experto en materia de auditoría, con el fin de reunir, clasificar y resumir información contable. Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

- Informe especial (sección VII.C de la nueva RT 37): si los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato, o en una resolución de un órgano de control, como en el caso del informe de procedimientos acordados, pero el Contador expone con un alto grado de detalle los procedimientos que él entiende que estuvieron implícitamente admitidos, estaríamos ante un encargo de naturaleza tal que nos lleve a emitir un informe especial. Ejemplo de esta situación lo constituye la circunstancia en la que un regulador solicita un informe profesional difícil de encuadrar en los otros capítulos de la RT 37. El Contador puede establecer detalladamente en su informe los procedimientos aplicados y hacer una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados de esos procedimientos.

- Informe de cumplimiento: (nueva sección VIII de la nueva RT 37): con un nivel de descripción en los procedimientos similar al informe especial, el informe de cumplimiento se emite con el propósito de responder a las disposiciones de reguladores, mayormente la Inspección General de Justicia (IGJ) en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que solicitan a

las entidades bajo su control la presentación de un informe profesional suscripto por Contador Público con opinión sobre el cumplimiento por parte de estas de requerimientos normativos para la realización de diversos trámites.

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.

La tarea del Contador consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del regulador para el trámite en cuestión.

El objeto del encargo es normalmente información del ente contenida en algún medio de soporte, preparada por la dirección del ente, y que debe ser apropiadamente identificada por el Contador en su informe.

Este informe ya estaba previsto a través de la Resolución 816/2015 de la Mesa Directiva de FACPCE, y ahora se ordena el texto y se incorpora a la nueva RT 37.

III. Otras mejoras incorporadas en las normas comunes a todos los servicios y en los procedimientos de auditoría

Mejoras incorporadas en las normas comunes a todos los servicios

A continuación, detallo en forma sintética las principales mejoras incorporadas:

- Se requiere que el Contador únicamente inicie o continúe encargos en los que tenga competencia y capacidad para hacerlo y pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables.

- Sin modificar las reglas de independencia, se introduce el concepto de "Independencia aparente", que supone para el Contador evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional se han visto comprometidos.

- Se requiere 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.

- Se incorporan normas de evaluación para la aceptación y continuidad de clientes. Antes de iniciar una relación con un nuevo cliente, o continuar una relación con un cliente previamente existente, el Contador debe, entre otras cuestiones, evaluar su integridad. Entendiendo por integridad la consideración, entre otros aspectos, de la identidad y reputación empresarial de los propietarios de la entidad objeto del encargo, miembros de su 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 pudiere estar involucrado en actividades delictivas. Como se comprenderá, hablamos de un aspecto muy relevante (sobre todo para su protección) para el profesional en los tiempos actuales.

- Se mejoran normas, en base a conceptos hasta hoy incluidos también en la RT 37 y en Interpretaciones de FACPCE, sobre la utilización del trabajo de expertos. Implica que cuando el auditor contrate a un experto, o utilice su trabajo para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, debe evaluar 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.

- Se dispone que 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.

- Se reemplaza la denominación "Papeles de trabajo" por "documentación del encargo" modernizando el texto de toda la norma.

Mejoras incorporadas en los procedimientos de auditoría

Detalle en forma muy breve las principales mejoras incorporadas:

- Se mejora la redacción y la explicación de los procedimientos para el control interno, lo que profundiza el enfoque basado en riesgos.

- Se mejora la redacción y la explicación de los procedimientos de auditoría para la identificación de hechos contables posteriores que puedan tener impacto en los saldos al cierre del ejercicio en los EEFF o que deban ser mencionados en nota a los mismos. Siempre teniendo en consideración que la responsabilidad del profesional por la identificación de este tipo de hechos, en los términos de la RT 37, llega hasta la emisión de su informe de auditoría.

- Se mejora la redacción y la explicación de todo lo relativo a la documentación del encargo y para el proceso de auditoría en general (9).

- En función de ordenar el texto, se incorporan normas hasta hoy incluidas y vigentes en Interpretaciones de FACPCE, sobre la auditoría de grupo. Cuando se auditan EEFF de un grupo, debe existir una clara comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización del trabajo, sobre la información contable del componente, así como sobre sus hallazgos. Se requiere que el auditor del grupo obtenga elementos de juicio válidos y suficientes sobre la información contable de los componentes y el proceso de consolidación, para poder expresar una opinión sobre los EEFF del grupo dado el auditor del grupo es responsable de la auditoría de todo el conjunto y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre los EEFF del grupo no hará referencia al Contador de un componente.

- Se requiere la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes acerca del cumplimiento de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que pueden tener un efecto directo y significativo en la determinación de información a exponer en los EEFF.

- Se requiere comunicar los asuntos de interés que surjan de la auditoría de los EEFF a quienes están a cargo de la dirección de la entidad.

- Se clarifican las tareas referidas a la obtención de elementos de juicios sobre la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento que desarrollaremos en la sección "Clarificación de las tareas del auditor referidas a la obtención de elementos de juicio sobre la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección de la entidad" en el final del presente artículo.

- Se profundiza el enfoque basado en riesgos que la profesión viene desarrollando en Argentina desde la RT 7, la RT 37 actual, la doctrina y la práctica de los auditores profesionales.

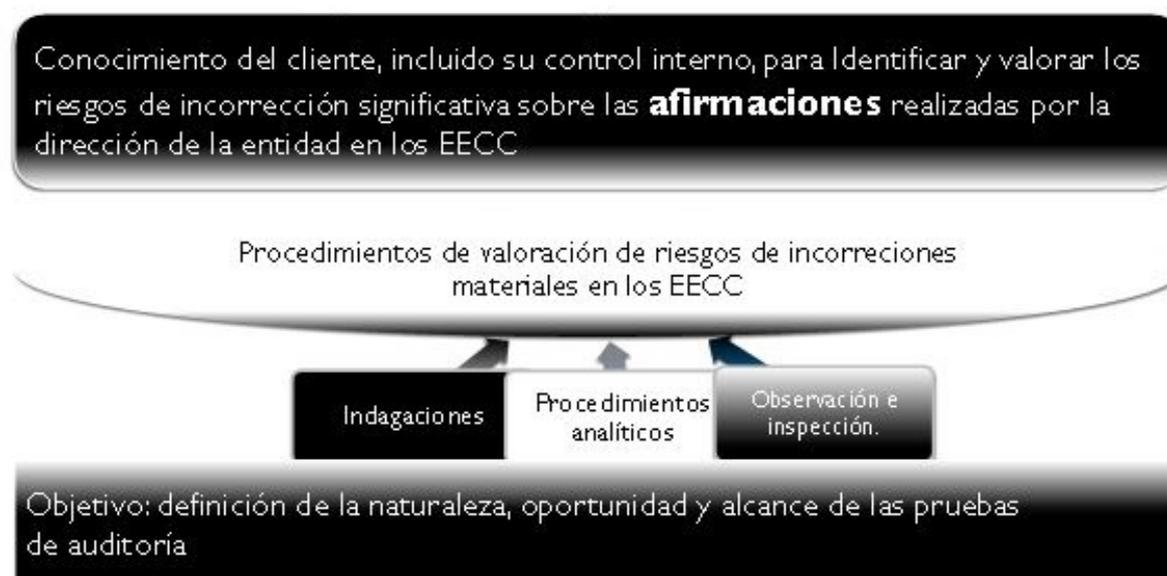
Como se ejemplifica en la figura incluida a continuación, la valoración del riesgo constituye la evaluación por parte del Auditor de la posibilidad de que existan incorrecciones significativas, tanto en los EEFF en su conjunto como en las afirmaciones, declaraciones o aseveraciones, realizadas por la dirección de la entidad 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.

"Seguridad razonable" no implica "Seguridad absoluta", porque la seguridad absoluta se logra o es rentable muy rara vez, producto de factores que abarcan el uso de pruebas selectivas, limitaciones inherentes al control interno, el uso del juicio profesional o, las características del tema cuando se lo evalúa o mide en relación con los criterios. A su vez, en general gran parte de los elementos de juicio disponibles son más persuasivos que concluyentes. Desde este punto es que se comprende que el enfoque de auditoría basado en riesgos constituya el pilar de la auditoría moderna y el sustento del trabajo del Auditor a través de procedimientos selectivos.

En la figura que incluyo a continuación intento graficar, para una mayor claridad, las principales características del enfoque basado en riesgos.

Profundización del enfoque basado en riesgos



Clarificación de las tareas del auditor referidas a la obtención de elementos de juicios sobre la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección de la entidad

Un tema que ya es tratado por la actual RT 37, y por las Normas Internacionales de Auditoría, es la responsabilidad del auditor en cuanto a la evaluación de la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección de la entidad. Tema más que relevante y vigente en estos días que atraviesa la Argentina. La nueva RT 37 profundiza el tratamiento de esta cuestión según desarrollo a continuación.

Los EEFF con fines generales se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Por lo tanto, el supuesto para aplicar normas contables por parte de la dirección en la preparación de sus EEFF, sean por ejemplo las normas contables internacionales (NIIF), de acuerdo con lo dispuesto en la norma internacional de contabilidad 1, o sean las normas contables argentinas, según las disposiciones de las Resoluciones Técnicas 17 y 41, es que la entidad continuará con sus operaciones en el futuro previsible y que, por ende, los activos y pasivos deberán registrarse contablemente partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos, incluidos los contingentes, en el curso normal de sus negocios.

Si por el contrario la dirección tuviese la intención de liquidar la entidad, o cesar en sus operaciones, los EEFF deberían ser preparados entonces de acuerdo con otra base contable (por ejemplo, políticas contables aplicables a una sociedad en liquidación, donde los activos se valorarán a los valores estimados en los cuales podrían ser liquidados y los pasivos, incluidos los contingentes, a sus valores estimados de cancelación).

Ahora bien, las cosas no resultan siempre tan sencillas y, si bien puede que no exista una intención concreta y documentada por parte de la dirección de la entidad de liquidarla o de cesar sus operaciones, pueden presentarse eventos o condiciones significativos que podrían dar lugar a una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento, situaciones que tal vez hagan pensar que la continuidad de las operaciones de la entidad podría no ser una alternativa realista. Estos eventos o condiciones pueden resultar de diferente naturaleza; por ejemplo:

Financieros

- Patrimonio neto negativo
- Deudas con vencimientos próximos sin perspectivas realistas de cancelación o de renovación
- Flujos de fondos esperados negativos
- Ratios financieros desfavorables
- Pérdidas recurrentes durante los últimos ejercicios
- Desvalorización de los activos de explotación

Operativos

- La intención de la dirección de la sociedad para cesar las operaciones
- Salidas de miembros claves de la dirección sin reemplazos
- Pérdida de mercado importante
- Dependencia de un solo cliente proveedor o algún otro tipo de relación clave

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital y otros requisitos legales
- Procedimientos legales y/o administrativos que pudiesen dar lugar a reclamos pocos probables de cumplir
- Cambios en disposiciones legales o reglamentarias que afectarán el funcionamiento de la entidad

La totalidad de las situaciones detalladas en forma precedente requieren por consiguiente una evaluación por parte de la dirección de la sociedad respecto de la correcta aplicación del supuesto de empresa en funcionamiento para la preparación de los EEFF. Dicha evaluación podrá incluir planes, estimaciones, proyecciones sobre nuevos negocios (concretados o estimados) que demuestren una razonable aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento por parte de la dirección de la entidad para la preparación de sus EEFF.

Esta evidencia deberá ser evaluada por el auditor, quien a su vez contemplará la evolución de situaciones existentes al cierre del ejercicio y con posterioridad al cierre del mismo; o bien la aparición de nuevos hechos durante este período y hasta la fecha del informe del auditor que puedan llegar a tener impacto en los supuestos de empresa en funcionamiento.

El auditor debe evaluar los planes de la dirección para sostener la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento. Tal como lo requiere la RT 37, dicha evaluación deberá ser preparada para un período de, al menos, doce meses posteriores a la fecha de

cierre de los EEFF.

Al evaluar los planes y evaluaciones de la dirección, el auditor debe considerar si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor ha tomado conocimiento como resultado de la auditoría.

Si se han identificado eventos o condiciones significativos que pueden generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y apropiada para confirmar si existe dicha incertidumbre significativa mediante la realización de procedimientos de auditoría adicionales, incluida la consideración de factores atenuantes o mitigantes. Estos procedimientos incluirán:

-Evaluar los planes de la dirección sobre acciones futuras en relación con su evaluación de empresa en funcionamiento. Si es probable que el resultado de estos planes mejore la situación y si los planes de la dirección son factibles dadas las circunstancias.

- Cuando la entidad ha preparado un pronóstico de flujo de efectivo, y el análisis del pronóstico es un factor significativo para considerar el resultado futuro de eventos o condiciones en la evaluación de los planes de dirección:

Evaluar la confiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico.

Determinar si existe un apoyo adecuado para los supuestos subyacentes al pronóstico.

- Por ejemplo: si los pronósticos incluyen la obtención de financiamiento externo o interno para el sostenimiento de las actividades de la entidad, deberá obtenerse evidencia razonable sobre su existencia.

- Considerar si se dispone de hechos o información adicional desde la fecha en que la dirección realizó su evaluación.

- Solicitar manifestaciones escritas a la dirección en la carta de representaciones de la dirección con respecto a sus planes para acciones futuras y la viabilidad de estos planes.

Finalmente, el auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la idoneidad del uso por parte de la dirección de la base contable de empresa en funcionamiento en la preparación de sus EEFF y concluirá sobre esto.

Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá concluir si, a su juicio, existe una incertidumbre significativa relacionada con eventos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden generar una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre significativa cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra es tal que, a juicio del auditor, es necesaria la revelación apropiada de la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre en las notas a los EEFF.

Si el auditor concluye que el uso por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es apropiado, pero que existe una incertidumbre significativa, el auditor determinará si los EEFF:

a) Revelan adecuadamente los principales eventos o condiciones que puedan generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para hacer frente a estos eventos o condiciones.

b) Revelan claramente que existe una incertidumbre significativa relacionada con eventos o condiciones que pueden arrojar una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, que la entidad podría ser incapaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de sus negocios.

Es muy importante destacar que una adecuada revelación en notas a los EEFF de la situación que atraviesa la entidad, que genera duda sobre empresa en funcionamiento, junto con los planes de la dirección para revertirla, constituyen también una actitud de transparencia por parte de la dirección hacia los usuarios de dichos EEFF, siendo también, en un contexto económico donde la dirección no puede controlar las variables de la economía que pueden afectar la actividad de la entidad, una protección para los propios directores.

La figura, que incluyo a continuación, resume los requerimientos de la RT 37 sobre esta materia.

Situaciones	
EEFF preparados sobre bases de empresa en funcionamiento	Si el contador no está de acuerdo entonces podría emitir un dictamen adverso
EEFF presentan información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre (duda) material sobre empresa en funcionamiento	El auditor, habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada, incluirá una sección separada en su Informe con el subtítulo "Incertidumbre significativa"
Si los EEFF no presentan revelaciones adecuadas sobre la incertidumbre material de empresa en funcionamiento	El auditor emitiría una opinión con salvedades o adversa
Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración sobre empresa en funcionamiento cuando el auditor se lo solicite	El auditor tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su Informe profesional

IV. Conclusiones

Como manifesté al comenzar estas líneas, en una economía globalizada los contadores públicos, en nuestro rol de auditores profesionales, necesitamos profundizar las herramientas que hacen sostenible a nuestra profesión. Dado las nuevas necesidades de los usuarios de nuestros servicios, la nueva RT 37 moderniza y actualiza varios aspectos de la norma de auditoría argentina contenida en la RT 37 que contribuirán ampliamente con este objetivo. Si bien quedan aún aspectos por mejorar en un futuro para la norma, como la necesidad de que la planificación sea necesariamente por escrito, lo que ayuda al profesional, por ejemplo, para la defensa de su trabajo en un juicio, o que la carta de contratación sea obligatoria (hoy lo es solo en el caso el profesional sea clasificado como "sujeto obligado a informar en materia de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo") [\(10\)](#), donde queden debidamente aclarados de antemano por escrito los términos y referencias de la relación entre el profesional y su cliente, creo que el trabajo realizado por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría de la FACPCE, CENCyA, como también de todos los colegas que a lo largo y a lo ancho del país han manifestado sus aportes y contribuciones mientras la norma estuvo en consulta, nos aportará muchos beneficios a los profesionales, y a la comunidad de negocios, a partir de los conceptos que aquí he desarrollado.

Como aclaración e información final, menciono que en breve se estarán publicando desde CENCyA modelos de informes, como también material de apoyo para el profesional y para que los usuarios de nuestros servicios puedan comprender mejor los servicios contenidos en esta norma. FACPCE propuso que la vigencia de la norma será para encargos cuyo objeto sean estados contables a partir de los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2022 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios; y para los demás encargos, a partir del 1° de enero de 2022 inclusive. A tal fin, se considerará la fecha del informe del Contador. El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha sido el primero de los 24 Consejos en adoptar la norma, y ha dispuesto que en su jurisdicción la vigencia será para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1° de julio de 2022 inclusive, y los períodos intermedios

comprendidos en los referidos ejercicios; y para los demás encargos, a partir del 1° de julio de 2022 inclusive. Que a tal fin se considerará la fecha del informe del contador y que no se admitirá su aplicación en forma anticipada.

(1) Adaptar según el tipo societario. En caso de sociedades bajo el régimen de oferta pública, regulado por la Comisión Nacional de Valores, el informe se dirige también a los accionistas, dado son quienes nombran al auditor.

(2) O el marco contable que sea de aplicación.

(3) En el caso los desvíos a las normas contables sean significativos y generalizados, la opinión del auditor será adversa. Mientras que en el caso de que la limitación en el alcance sea significativa y generalizada el auditor se abstendrá de emitir su opinión profesional. Es importante destacar que la nueva RT 37 mantiene el significado de los términos "significación" y "generalizados": "Significación: 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. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el Contador cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables de la dirección de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a estos acerca de dicha cuestión. La significatividad 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". "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.- En relación con la exposición de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados contables.

(4) Se recuerda que también para la nueva RT 37 el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

(5) En el caso en que la dirección de la sociedad decida no detallar dicha situación en nota, el informe del Auditor debería ser calificado por el desvío que esto implica a las normas contables (falta de exposición, RT 8, Cap. VII B12 B), es decir, el caso no podría resolverse con un párrafo de énfasis. Supongamos por otro lado que en el informe de los asesores legales de la Sociedad se detalla que existen altas probabilidades de que la resolución judicial de la situación sea desfavorable para la Sociedad. En ese caso, la dirección debería registrar la previsión contable correspondiente dado que, si no lo hiciese, el informe del Auditor debería ser calificado ante la falta de la previsión contable correspondiente (RT 17, 4.8 b) y no podría resolverse con la inclusión de un párrafo de énfasis.

(6) El Síndico sí tiene responsabilidad sobre la Memoria, esta cuestión deberá ser considerada al momento de modificar la RT 15 y los modelos de informe que dicha resolución contiene.

(7) En caso el Auditor entrante no pueda cumplir con los procedimientos de auditoría necesarios sobre los saldos iniciales [*], su opinión de auditoría sobre los EEFF

correspondientes al ejercicio actual podría ser calificada (o incluso abstenerse de opinar sobre los estados evolutivos dado es el único caso en el cual la RT 37 admite la división de opinión) en relación con la limitación en el alcance que implica la no revisión de los saldos iniciales y la incidencia que tienen, o podrían tener, sobre los saldos correspondientes al ejercicio actual.[*] El auditor entrante debe obtener evidencia suficiente respecto de los saldos iniciales que le permitan determinar:-Que dichos saldos iniciales fueron auditados por otro profesional (podría requerirse la revisión de los papeles de trabajo del auditor anterior).-Que la información comparativa está de acuerdo con las cifras y revelaciones presentadas en los estados financieros del ejercicio anterior.-Que las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el ejercicio corriente.-Que, si han existido cambios en las políticas contables, esos cambios han sido apropiadamente contabilizados, presentados y revelados en los presentes estados financieros.

(8) Adaptar según el tipo societario.

(9) Las mejoras en la redacción y explicación de los procedimientos incluyen también a otros servicios como las revisiones intermedias.

(10) Ver Resolución 420/2011 de la Junta de Gobierno de FACPCE.