

TÍTULO:	RESOLUCIÓN TÉCNICA 37. MODIFICACIONES POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 53
AUTOR/ES:	Mantován, Flavio A.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

FLAVIO A. MANTOVÁN

RESOLUCIÓN TÉCNICA 37. MODIFICACIONES POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 53

El autor tiene como objetivo comentar algunas modificaciones -a su juicio, las más significativas- introducidas por la [RT 53](#) a las disposiciones contenidas en las normas de auditoría, revisión (de estados contables de periodos intermedios), otros aseguramientos, certificaciones y servicios relacionados. Para la preparación del proyecto sirvió de base las normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

En primer lugar, dicha RT 53 se presenta como una norma que modifica a la [RT 37](#), por lo que esta mantiene su vigencia. No obstante, lo que se modifica es el título, al agregarse los informes de cumplimiento, y se cambia parte del texto de la segunda parte. Si bien se mantiene la normativa que regula los aspectos generales del trabajo del contador público y los servicios específicos, los cambios introducidos en su redacción logran una mejor estructuración, teórica y conceptual.

Cabe destacar que los modelos de informes preparados de acuerdo con la RT 37 modificada por la RT 53 se encuentran en el informe 22 del CENCyA, cuyo objetivo es poner a disposición del contador público, en un único documento, los modelos de informes existentes en distintos pronunciamientos y los introducidos por las modificaciones de la RT 37/2021, conformando un modelo integrado, funcional y de rápido acceso.

I - NUEVOS SERVICIOS REGULADOS

Las Normas contenidas en la RT 37/2013 se referían a distintos tipos de trabajos que podía encarar el contador público: auditoría, revisión (de estados contables de periodos intermedios), otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados. Ahora se incluyen también los llamados "informes de cumplimiento", a la vez que dentro de los otros encargos se agregan los aseguramientos específicos correspondientes a declaraciones de gases de efecto invernadero, compilaciones de información contable proforma incluida en un prospecto y balance social.

II - NORMAS COMUNES A TODOS LOS TIPOS DE ENCARGOS

Independencia

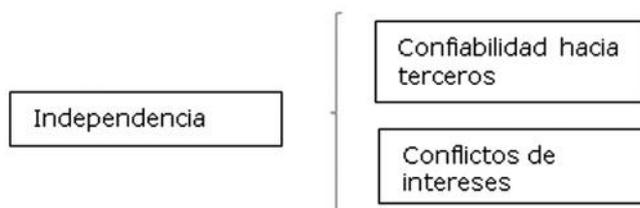
Sección II.A

La independencia es definida en las normas de auditoría en función de términos negativos, es decir, se enumeran taxativamente los casos en los que el contador público **no es independiente**. Por ende, se lo reputa con independencia aparente en caso contrario.

La RT 53 hace mención ahora a los dos aspectos de la independencia como condición básica del contador público: por un lado, la independencia "aparente", que deriva de situaciones concretas que pueden hacer sospechar de la actitud a tomar por el profesional y que está relacionada con la forma en que la comunidad ve la tarea realizada, en la exteriorización del hecho, en la presencia o ausencia de credibilidad otorgada exclusivamente por quien lo hizo, independientemente de cómo lo hizo. Tal como reza el Código de Ética Unificado de la FACPCE en su artículo 39, "Además de ser independiente, [el profesional] debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios".

Por otro lado, la independencia de "hecho o real" es entendida como la actitud mental independiente libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

En una profesión cuya esencia es llevar seguridad o confiabilidad a terceros y donde pueden presentarse conflictos de intereses entre las partes involucradas, la independencia del contador público respecto del ente emisor de la documentación se presenta como una condición insoslayable.



De esta forma es que encontramos normas sobre independencia no solo en la [RT 37](#) (ahora modificada por la [RT 53](#)), sino también en la [RT 15](#) (Normas sobre sindicatura societaria), en la [ley 20488](#), en las leyes provinciales que crean los Consejos Profesionales y regulan el ejercicio profesional, en el Código de Ética Unificado y en los códigos procesales respecto de la materia judicial.

El [artículo 17 de la ley 20488](#) señala: “El ejercicio de las profesiones reglado por la presente ley, en lo que respecta a las actuaciones en materia judicial, queda sujeto al requisito de que el profesional sea independiente respecto de la o las partes involucradas.

Lo mismo ocurrirá cuando en cuestiones extrajudiciales haya situaciones conflictivas entre las partes”.

En su relación con el personal del ente auditado se han modificado algunos términos: se ha sustituido la mención del socio por el propietario, lo cual es propio puesto que quedan comprendidos los dueños de entes unipersonales; se incorpora al gerente, aunque esto ya está comprendido al mencionar al administrador. Si es correcta la eliminación de la mención de los asociados, puesto que la misma norma considera que no se viola la independencia cuando el auditor es también asociado de entidades sin fines de lucro.

Vinculación con el cliente

Sección II.B. 1 y 2

La norma hace hincapié en aspectos de la relación con el cliente que son claves para tomar o no un trabajo, o bien, abandonarlo estando en curso. En este último caso debe serlo con la suficiente fundamentación jurídica para que quede a salvo la responsabilidad del profesional y no se le reclame por daños derivados de un abandono. Si bien la norma menciona ahora la posibilidad de dejar el trabajo iniciado por restricciones sobrevinientes, caso que puede ser encuadrado en el incumplimiento del deber del comitente de proporcionar todos los elementos necesarios para la realización del trabajo [[art. 1257, inc. b](#)], [CCyCo.](#)], la resolución del contrato requerirá del asesoramiento legal pertinente.

Es importante un profundo conocimiento del cliente para tener la suficiente seguridad sobre su integridad, la que se traslada a la información emitida sobre la que se debe trabajar.

Las restricciones impuestas por un comitente sobre el acceso a la documentación base de un trabajo debe hacer sospechar sobre la integridad y propósitos de aquel.

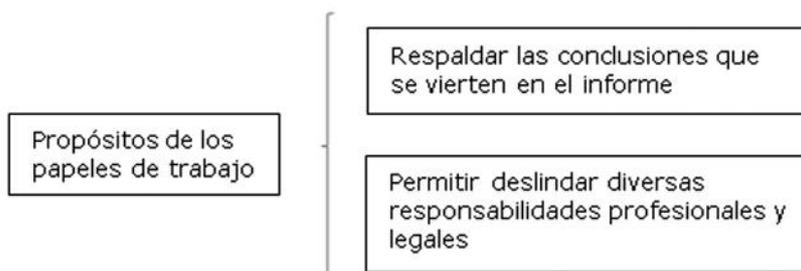
Documentación del encargo

Sección II.B.4

La realización de tareas tendientes a la emisión de un informe debe quedar sustentada en documentación. Es lo que comúnmente se denomina “los papeles de trabajo”, que comprenden también el informe resultante que se presenta al cliente. Los papeles de trabajo reúnen los elementos donde constan las tareas llevadas a cabo, las evidencias colectadas y las conclusiones a exponer.

Deben ser claros y lo suficientemente completos en relación al trabajo que respaldan. Su amplitud y variedad estará directamente relacionada con la naturaleza y las operaciones del ente.

Atento a que la emisión de un informe, certificación o informe especial es un acto profesional por el cual se lleva seguridad a terceros, esta documentación tiene dos propósitos fundamentales.



Debido a los diversos intereses comprometidos en el trabajo del contador público cuando se emiten informes destinados a terceros, pueden presentarse cuestionamientos por entender vulnerados diversos cuerpos normativos. Así, pueden plantearse responsabilidades en lo civil, penal, profesional, administrativo-tributaria, tributaria penal, etc. con posibles consecuencias personales y patrimoniales de gravedad. Lo completo y adecuado de la documentación respaldatoria es lo que permite al profesional sortear la situación demostrando la corrección de su trabajo.

La nueva normativa introduce un aspecto importante, en cuanto a la claridad y suficiencia de los papeles de trabajo como respaldo; señala en la sección 4.1 que: *“La cantidad y calidad de los elementos de juicio obtenidos deberán ser suficientes como para permitir que otro contador, a partir de la documentación, pueda comprender el trabajo realizado”*. El estándar de control es la comprensión que un colega pueda lograr.

Es importante recalcar que los papeles de trabajo, por ser elaborados por el auditor durante la realización de su trabajo, son de su propiedad y están sujetos a las normas sobre confidencialidad impuestas por el Código de Ética aprobado en la jurisdicción donde el profesional actúa, ya sea el Código de Ética Unificado propuesto por la FACPCE o el Código de Ética que haya elaborado el Consejo Profesional respectivo en ejercicio de su autonomía.

En el Código de Ética Unificado, las normas de confidencialidad están expresadas en los artículos 28, 29 y 32, siendo este último el que dispone en qué casos el profesional puede quedar relevado de guardar secreto. En este entendimiento, no pueden ser entregados ni al propio comitente ni a terceros, salvo que se produzca alguna circunstancia que exima al profesional del deber de secreto profesional, por caso, cuando el comitente lo libera de modo expreso.

Los papeles de trabajo, como papeles de orden privado que son, están alcanzados también por las garantías de los [artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional](#).

Deben conservarse por el plazo legal aplicable, teniendo en cuenta las normas sobre prescripción. En una auditoría de balance donde los estados contables contienen rubros tributarios, serán de aplicación las normas sobre prescripción impositiva y previsional. No solo los plazos previstos, sino también las posibles suspensiones e interrupciones de ellos. Así, si poco antes de producirse la prescripción impositiva el organismo fiscal inicia un proceso de verificación y determinación, el auditor debería conservar sus papeles de trabajo hasta que concluya dicho proceso. Aun cuando ello exceda los diez años mencionados en esta norma.

Aplicación de procedimientos

Sección II.B.7

Se pone de manifiesto la naturaleza selectiva del trabajo, esto es, no se examina el universo completo sino que se trabaja en base a muestras seleccionadas, ya sea por el propio criterio del auditor -en esto juega su juicio profesional amparado en la experiencia y el conocimiento del ente- o por métodos estadísticos. La excepción a esta regla (ya incorporada en la RT 37/2013: “el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población”) son las certificaciones donde, por la expresión de certeza buscada, hace que se deba examinar el total de la documentación. Ejemplo de esto son las certificaciones de ingresos donde se brinda seguridad sobre los ingresos de una persona en un período determinado, una certificación sobre la inclusión de un asiento o un conjunto de registraciones contables en los libros pertinentes, una manifestación de bienes donde se corrobora cada activo y pasivo declarado por su titular, etc.

Otra excepción, en las normas sobre servicios relacionados, son los encargos para aplicar procedimientos acordados sobre información contable o no contable con el comitente, donde puede convenirse el uso de bases selectivas o el uso de una base completa. En este sentido, no hay que perder de vista que el objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados es que el contador público lleve a cabo procedimientos que tanto el profesional, el ente y terceros hayan convenido, y también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

Contratación de un experto

Sección II.B.11

Se incorpora la mención de que el contador, como responsable del trabajo, lo es también por la parte delegada a un experto contratado. En la contratación de un experto -por caso, un especialista en impuestos o en sistemas, un experto en valuaciones de bienes específicos, etc.- el auditor no deslinda ni merma su responsabilidad por las conclusiones vertidas en su informe, atento a que él es el que mantiene la relación contractual con su comitente y el que transmite seguridad a terceros sobre la información suscrita.

Podría entenderse esto como una disposición aclaratoria, dado que la responsabilidad frente a terceros surge del marco jurídico, donde es clara la responsabilidad por las acciones de los dependientes y colaboradores.

Sin embargo, la propia NIA 620 trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría. El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada y la utilización del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atendido a lo dispuesto en esa NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en una especialización en materias tales como las siguientes:

- La medición de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de artes, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
- El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valoración de pasivos medioambientales y de los costos de saneamiento.
- La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
- El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.

Normas sobre informes

Sección II.C.3

El auditor no solo firma su informe, sino que debe establecer claramente la relación que existe entre su informe y el reporte emitido por el comitente por el cual aquel se emite. Tradicionalmente se hace firmando cada una de las hojas de la información del ente -p. ej.: cada hoja del balance- con la inclusión de un texto que exponga dicha conexión. Esto permite asegurar que no se produzcan sustituciones de hojas por parte de terceros.

La norma incorpora la mención a la manera de establecer esta vinculación: Tal como se mencionó en el párrafo anterior o mediante la identificación de la información de manera electrónica.

Sección II.C.6

La norma introduce el comportamiento a seguir por el contador público cuando el documento base, por ejemplo, los estados contables, se presentan acompañados por otra información.

Si bien el informe y la opinión del contador público se centran en la información que es objeto del encargo, la norma obliga al profesional a considerar el conjunto de información que presenta el ente. Se busca que el informe del profesional no quede vinculado a un conjunto informativo que resulte incoherente o contradictorio. Es lo que ocurre cuando, por ejemplo, los estados contables se acompañan con la memoria del directorio o cuando los organismos obligan a acompañar los estados contables con otros elementos, como información de tipo estadístico.

Cabe destacar que el contador público, solamente en su calidad de síndico societario, debe dictaminar sobre la Memoria [arts. 294, inc. 5), y 158, LGS]. Es decir, opinar sobre la memoria es responsabilidad exclusiva de la fiscalización privada.

La memoria puede contener información sobre:

- Aspectos del marco normativo y regulatorio aplicable al ente
- Cifras sobre cantidades físicas de ventas, cantidad de empleados, cantidad de sucursales o centros de distribución, etc.
- Indicadores económicos
- Índices aplicados a los estados contables
- Aspectos de la gestión comercial de la empresa
- Inversiones realizadas en activos físicos que hacen al equipamiento y prestación del servicio
- Propuesta sobre el destino del resultado del ejercicio

Los estados contables de los entes cooperativos son acompañados, además de la memoria y del proyecto de distribución, con información sobre:

Cantidad de asociados, montos facturados, operatoria comercial en cantidades físicas, formas de comercialización y distribución, cantidad de personal, su distribución en secciones y remuneración, conformación de la última asamblea de asociados, inversión del Fondo de educación y capacitación y del Fondo de acción asistencial y estímulo, etc.

Es decir que en las cooperativas, además de la Memoria del Consejo de administración, se presenta información estadística requerida por el Anexo A de la resolución (INAC) 375/1989, que califica como Otra información que se presenta junto con los estados contables. En ellas existe la sindicatura, aunque no se requiere la condición de abogado o contador público para cumplir tal función y emitir el correspondiente informe de sindicatura. La posición de la FACPCE respecto del contenido del informe del auditor de cooperativas sobre la Otra información queda reflejada en el modelo que figura en el informe 22 modificado, página 175. En suma, toda información que se presenta junto con los estados contables pero que NO forma parte de estos es caratulada como Otra información en los términos de la RT 37/2021.

Como señala el informe 23 de CENCyA, en su sección 11.1: *"En el contexto de un encargo de auditoría de estados contables, el contador debe relevar, analizar y considerar esta información, incluyendo en la sección 'Otra información' la identificación de la otra información y una manifestación acerca de si ha encontrado o no incorrecciones o incongruencias significativas entre la otra información y los estados contables, o entre la otra información y el conocimiento que posee del ente".*

A modo ilustrativo, señalamos que la NIA 720 (Revisada), "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información y modificaciones de concordancia", emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), nos brinda los siguientes ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la Otra información:

"Cantidades:

- *Partidas de un resumen de resultados clave, como el resultado neto, el beneficio por acción, los dividendos, las ventas y otros ingresos de explotación. y las compras y gastos de explotación.*
- *Datos operativos seleccionados, como el beneficio de las operaciones continuadas por áreas principales de operaciones, o las ventas por segmentos geográficos o por líneas de producto.*
- *Partidas especiales, como las ventas de activos, las provisiones para litigios, el deterioro de activos, los ajustes fiscales, las provisiones para reparación medioambiental y los gastos de reestructuración y reorganización.*
- *Información sobre la liquidez y recursos de capital, como el efectivo, los equivalentes de efectivo y valores negociables, los dividendos y la deuda, el arrendamiento financiero y los intereses minoritarios.*
- *Inversiones de capital por segmento o por división.*
- *Cantidades relacionadas con acuerdos de financiación fuera de balance y sus efectos financieros.*
- *Cantidades relacionadas con garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones judiciales o medioambientales y otras contingencias.*
- *Variables o ratios económicos como el margen bruto, el rendimiento medio del capital invertido, el rendimiento medio del patrimonio neto, el ratio de cobertura de intereses y el ratio de endeudamiento. Algunas de estas cantidades se pueden conciliar con los estados financieros.*
- *Otros elementos:*
- *Explicaciones de estimaciones contables críticas y de las hipótesis relacionadas.*

- Identificación de las partes vinculadas y transacciones con las mismas.
- Articulación de las políticas de la entidad o enfoque de la gestión de los riesgos de materias primas, moneda extranjera o tipos de interés, mediante la utilización de contratos de futuros, contratos de permuta (swaps) de tipos de interés u otros instrumentos financieros.
- Descripción de la naturaleza de los acuerdos de financiación fuera del balance.
- Descripción de garantías, indemnizaciones, obligaciones contractuales, litigios u obligaciones medioambientales y otras contingencias, así como las evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección de las correspondientes exposiciones de la entidad.
- Descripción de cambios en los requerimientos legales o reglamentarios, como nuevas reglamentaciones fiscales o medioambientales que han tenido un impacto material en las operaciones de la entidad o en su situación fiscal o que tendrán un impacto material en las perspectivas económicas futuras de la entidad.
- Evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección del impacto en los resultados, en la situación financiera y en los flujos de efectivo de la entidad, de nuevas normas de información financiera que hayan entrado en vigor en el ejercicio o que entrarán en vigor en el próximo ejercicio.
- Descripciones generales del entorno de negocios y perspectivas.
- Resumen de la estrategia.
- Descripción de tendencias en los precios de mercado de materias primas.
- Comparación de la oferta, demanda y normativa entre áreas geográficas.
- Explicación de factores concretos que influyen en la rentabilidad de la entidad en segmentos concretos.

III - NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES CON FINES GENERALES

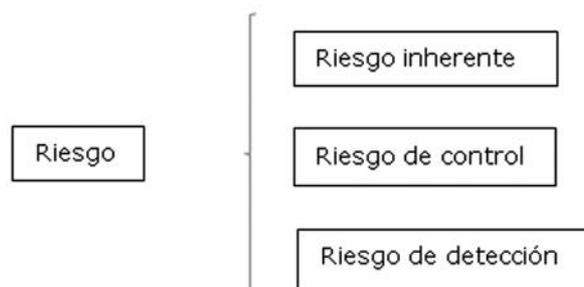
Riesgo y significación

Sección III.A.i.3.4

El riesgo de auditoría es la posibilidad de que los estados contables se hallen afectados por incorrecciones significativas que no sean detectadas ni por control interno de la entidad ni por el trabajo del auditor. Ello puede repercutir en el producto final de la labor del contador público generando una opinión de auditoría defectuosa.

La incorrección es la diferencia entre el importe, clasificación, presentación o información expuesta respecto de una partida incluida en los estados contables y el importe, clasificación, presentación o exposición de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

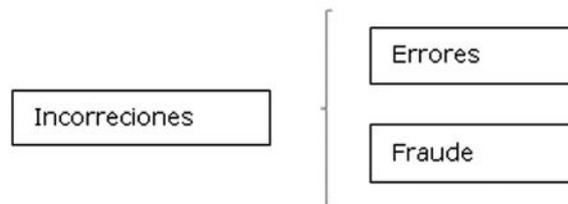
El riesgo de auditoría reconoce los siguientes componentes:



El riesgo inherente es la posibilidad de que los estados contables preparados y emitidos por el ente contengan incorrecciones significativas. El riesgo de control es la posibilidad de que errores o fraudes significativos o superiores a un determinado monto definido en la auditoría no sean detectados por el sistema de control interno del ente. El riesgo de detección es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría posteriores no logren descubrir incorrecciones significativas.

En el riesgo de detección el auditor debe definir un nivel de aceptación, el cual no puede ser 0% puesto que la auditoría no revisa el 100% de las operaciones reflejadas en los estados contables, a la vez que el auditor no garantiza la ausencia absoluta de incorrecciones, tal como queda expresado en su informe.

Las incorrecciones ya mencionadas pueden ser:



En otras palabras simples, las desviaciones o incorrecciones son diferencias entre lo que muestran las partidas expuestas en la información contable respecto de lo que deberían exponer en función del marco definido. La magnitud de las mismas influirá en las conclusiones a verter en el informe. Esto se evalúa en base al concepto de significación.

En el error hay una falta de intencionalidad. No obstante que el desvío se produce, no fue deliberado. Por ejemplo, un cálculo defectuoso del devengamiento de intereses en créditos y deudas, incorporar un índice mensual incorrecto en la rutina del ajuste por inflación, etc. En cambio, el fraude se caracteriza por el dolo, esto es, la intención de cometer el ilícito. El sesgo en la información que presentan los estados contables es deliberado. Por ejemplo, realizar ventas sin facturación que no quedan registradas, mantener personal en relación de dependencia sin incorporar en los registros, con su consecuencia en las cargas sociales, etc.

La significación se establece en función del efecto que pueda tener la posible desviación respecto de las decisiones a tomar por los usuarios del informe a emitir. Aquí es fundamental el criterio profesional del auditor.

A este efecto, deberán estimarse quiénes son los usuarios más probables y sus posibles decisiones. Por ejemplo, si el ente opera habitualmente con bancos para la obtención de líneas de financiamiento y debe presentar periódicamente información a estos proveedores de fondos, las omisiones o mediciones incorrectas de sus pasivos, pueden motivar decisiones distintas en el prestamista.

Si bien el concepto de riesgo y su mención han estado presentes en la RT 37, puesto que es inherente a la labor de auditoría, en esta sección se hace una mención mucho más explícita del mismo, con procedimientos específicos.

El informe 23 de CENCyA contiene desarrollos sobre estos temas. Anteriormente los encontramos también tratados en el informe 14 del Área de Auditoría del CECYT (fraude y error en una auditoría de estados contables) y en el informe 16 del Área de Auditoría del CECYT (riesgo y significación).

Empresa en funcionamiento

Sección III.A.i.3.8.14

La sección hace una mención específica a obtención de elementos de juicio sobre la utilización, por parte de la dirección, del principio de empresa en funcionamiento para la preparación de sus estados contables. Asimismo, se detallan las alternativas posibles y su consecuencia en el informe del auditor.

Se entiende por empresa en funcionamiento o empresa en marcha o negocio en marcha a un ente que se halle en actividad en el presente y lo vaya a estar en el futuro previsible, lo que implica un horizonte de mediciones periódicas.

Este funcionamiento significa la realización de operaciones que generen un flujo de fondos positivo en magnitud tal que permita al ente su mantenimiento actual y futuro (cumplimiento de sus pasivos en tiempo y forma y retribución a sus titulares). La generación de flujos de fondos que permitan incluso, el crecimiento y expansión de la organización, llevan a una mayor seguridad sobre la condición de empresa en marcha.

La producción de resultados negativos en un ejercicio no significa por sí sola la pérdida de la condición de empresa en marcha; pero esta evaluación debe hacerse si las pérdidas son recurrentes y fundamentalmente en atención a su cuantía. Así, la pérdida del capital social es mencionada en el [artículo 94, inciso 5](#)), y el [artículo 96 de la LGS](#) como causal de disolución. La [sección 5.19.3 de la RT 17](#) sobre pérdidas operativas futuras señala que, si se estima que ellas se producirán, deben ser tenidas en cuenta para estimar el valor recuperable de los activos, lo que está directamente conectado con la perspectiva de empresa en marcha.

La determinación de lo que se entiende por futuro previsible puede ser algo difícil en Argentina, cuando se sobrelleva una situación de crisis económica de tipo crónico.

Situaciones donde no se cumple el principio de empresa en funcionamiento

- Ente con pérdidas recurrentes, con iguales expectativas hacia el futuro.
- Acaecimiento de causales de disolución del [artículo 94 de la LGS](#).

No obstante, la causal contemplada en el inciso 2) -expiración del término por el cual se constituyó la sociedad- merece un análisis especial. Si bien se produce la causal de disolución, ella no opera de pleno derecho, sino que para que la sociedad se considere disuelta, ello debe ser decidido por el órgano de gobierno de la sociedad.

El vencimiento del término del contrato social coloca a la sociedad frente a las siguientes alternativas:

- Declarar su disolución.
- Decidir su prórroga ([art. 95, LGS, párr. 1](#)), lo cual debe disponerse y solicitar la inscripción antes del vencimiento del contrato.
- Decidir su reconducción ([art. 95, LGS, párr. 2](#)), lo cual se dispone luego del vencimiento del contrato.
- Continuar funcionando sin tomar ninguna de las decisiones precedentes.

En el último supuesto, la sociedad pasa de estar regularmente constituida a ser una sociedad simple incluida en la [sección IV del Capítulo I de la LGS](#), con un cambio sustancial en la responsabilidad de los socios.

El simple vencimiento del término por el cual se constituyó la sociedad no dispara automáticamente la conceptualización de empresa "no en marcha". Debe evaluarse el caso concreto ya que se trata de un hecho económico aparte de jurídico. Ello, independientemente de la información que corresponda proporcionar en los estados contables y en el informe del auditor.

- Concurso preventivo

La decisión de presentación en concurso preventivo, y su concreción con el inicio de la acción judicial, debe llevar al ente, y desde luego al auditor de los estados contables, a examinar si se está frente a una situación que haga peligrar la aplicación del principio de empresa en marcha.

Recordemos que el [artículo 6 de la LCQ](#) exige, como requisito formal, en caso de una persona de existencia ideal, que la presentación la suscriba el representante legal acompañando resolución del órgano de administración (en caso de una SA: acta del directorio donde se tomó la decisión) y dentro de los treinta días de la fecha de presentación, acta del órgano de gobierno (en caso de una SA: acta de asamblea) ratificando la presentación. Incluso esta acta puede acompañarse en la misma presentación. Posteriormente, durante el trámite del concurso, cuando este pasa de un ejercicio a otro, debe evaluarse el supuesto de empresa en marcha, sobre todo si se detectan dificultades en cumplir con los requisitos para llegar al acuerdo preventivo y su homologación, puesto que la consecuencia es la declaración de quiebra indirecta.

La declaración de quiebra, con su efecto principal de desapoderamiento de los bienes del fallido, los que pasan a ser incautados y administrados por el síndico ([arts. 107 y 109, LCQ](#)) con expectativa de liquidación, importa que la empresa ya no se encuentra en marcha. La declaración de quiebra por sí misma constituye una causal de disolución establecida en el [inciso 6\) del artículo 94 de la LGS](#).

No obstante, si la quiebra concluye por avenimiento o el fallido logra la conversión en concurso preventivo, desaparece la causal disolutiva. Sin perjuicio de ello, deberá meritarse si el supuesto de empresa en marcha continúa en pie, dado que esta es una situación de hecho más que jurídica.

El caso que la situación del ente no cumpla con las premisas de una empresa en funcionamiento es de tal importancia para la norma que, aunque los estados contables la hayan considerado adecuadamente, el auditor incluirá un párrafo específico en su informe alertando sobre este hecho. La norma ahora dispone una consideración específica con el subtítulo "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento", a saber:

"Empresa en funcionamiento. Cuando sea aplicable, el contador público informará sobre las implicancias de cualquier incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. 23.)

Con anterioridad, la Norma aplicando un criterio distinto expresaba que el contador debía agregar un párrafo destacado con el título de "Párrafo de énfasis o similar", sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables cuando esa cuestión explicara una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento (RT 37/2013, Segunda Parte, III.A.II.26.1.)

Ejemplo

Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento

Sin modificar nuestra opinión, queremos enfatizar la información proporcionada en la nota a los estados contables, que expone la deuda con Asimismo, al cierre del ejercicio, los estados contables muestran que la empresa no cumple con la regla del equilibrio financiero mínimo, puesto que los pasivos corrientes superan a los activos corrientes en más del 100%, llevando el ratio de liquidez básica al 44,19%. Esto indica la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento.

En los casos en los que el ente no haya expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente corresponde una opinión modificada en el informe del auditor.

Ejemplo

En el caso de que las incorrecciones sean significativas pero sus efectos no generalizados, la opinión contendrá una salvedad. Siguiendo los modelos de CENCyA, tendríamos:

Opinión con salvedades

En mi opinión, excepto por la falta de exposición de la información descrita en el párrafo precedente, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión con salvedades

La entidad ha incurrido en pérdidas netas de \$ durante el ejercicio terminado el de de 20X2, situación que viene repitiéndose en los últimos años. Al cierre del ejercicio, los pasivos corrientes excedían a los activos totales en \$, existiendo dificultades para obtener financiamiento adicional. Estas circunstancias indican la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados contables correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1 no revelaban plenamente este hecho, situación que motivó mi opinión con salvedades y que se reitera en el ejercicio económico terminado el de de 20X2.

Ejemplo

En el caso que las incorrecciones sean significativas y sus efectos sean generalizados, la opinión deberá ser adversa. Siguiendo los modelos de CENCyA, tendríamos:

Opinión adversa

En mi opinión, debido a la falta de exposición de la información mencionada en el párrafo precedente, los estados contables adjuntos no presentan razonablemente la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, ni sus resultados, ni la evolución de su patrimonio neto ni el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamentos de la opinión adversa

Los acuerdos de financiación de la entidad han expirado y los importes pendientes deberían haberse pagado el de de 20X2. La entidad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Estas circunstancias indican la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados contables adjuntos no revelan plenamente este hecho.

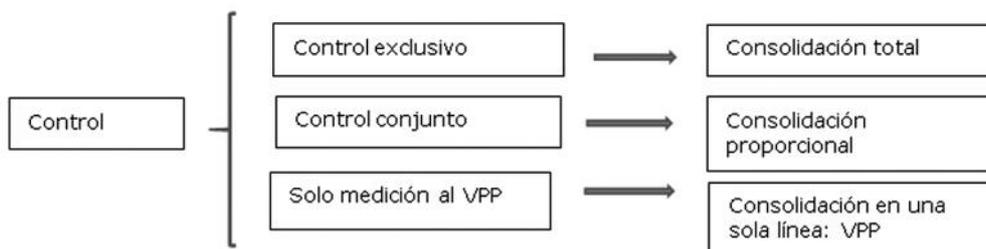
Auditoría de grupos

Sección III.A.i.3.13 a 17

La [RT 53](#) introduce normas específicas para la auditoría de estados contables de un grupo de empresas (lo que hasta ahora no estaba considerado expresamente en la [RT 37](#)). En particular sobre el trabajo y las responsabilidades del auditor de un grupo de empresas, encontramos aclaraciones en la Interpretación 12 de CENCyA.

Lo que la RT 53 llama grupo de entes es lo que la [RT 21](#) en su sección 2.4 define como grupo económico como el constituido por el conjunto de la sociedad controlante (ya sea que ejerza el control en forma exclusiva o en conjunto) y todas sus controladas. Existe una situación de control (o de influencia significativa) entendido como el poder para establecer las políticas de una empresa.

Este control puede ser exclusivo o conjunto, lo que determinará el método de consolidación aplicable a conjunto de estados contables de los entes involucrados.



Los estados contables consolidados son los de un grupo económico, presentados como si se tratara de un ente único, dando adecuada consideración a la participación minoritaria.

La norma resalta la comunicación entre el auditor del grupo, quien asume responsabilidad por la auditoría del ente controlante y los estados contables consolidados que son parte de su información, y los auditores de cada una de las empresas controladas, en caso que sean profesionales distintos. Ello, a efecto de establecer y/o delimitar responsabilidades.

"Cuando se auditan estados contables del 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. El auditor del grupo obtendrá 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 estados contables del grupo" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. 3.17.).

El auditor principal es responsable no solo de la auditoría de los estados contables del ente controlante (con la inclusión de los estados contables consolidados), sino también es responsable de la auditoría del grupo y, por lo tanto, de la dirección, realización y supervisión de las auditorías de cada uno de los componentes.

Cuando la tarea del auditor principal se apoya en la labor realizada por el o los auditores de cada una de las empresas controladas, la inclusión de una limitación al alcance del trabajo corresponderá solo si estos no han podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes por restricciones a la tarea impuestas por el contratante o por las circunstancias. El solo hecho de que la auditoría de un componente del grupo sea realizada por otro profesional no es una limitación para el auditor del grupo. De lo contrario, la limitación al alcance como sustento de una salvedad quedaría al arbitrio del auditor principal. No obstante, en el informe de auditoría a los estados contables de la empresa controlante sí puede señalarse, como otra información a exponer dentro del párrafo de "Otras cuestiones", que la auditoría de los estados contables de las empresas controladas estuvo a cargo de otro profesional; pero no como sustento de una salvedad.

La Interpretación 12 de CENCyA, en sus preguntas 1 a 4, trata la relación entre el auditor del grupo y el auditor de las subsidiarias.

Particularmente la NIA 600 (Revisada) introduce un enfoque mejorado -basado en el riesgo- para planificar y realizar una auditoría del grupo económico. Puntualmente existen requisitos más sólidos y una orientación mejorada. Establece los lineamientos que debe tener en cuenta un auditor para realizar la auditoría de grupos, el modo de proceder ante el encargo de auditoría y cómo debe ser la comunicación que el contador público deberá tener con los auditores de las empresas componentes del grupo. Es aplicable a la auditoría de estados financieros de grupos empresariales tales como: casas matrices, subsidiarias, filiales y otras entidades pertenecientes al grupo económico. En este sentido, es posible que el auditor de alguna de las empresas componentes del grupo esté obligado por disposiciones legales o reglamentarias específicas, o por otro motivo, a emitir su opinión sobre los estados financieros de un componente. En ese caso, el auditor del grupo como unidad económica puede hacer uso de la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo.

Ejemplo

Un ejemplo de este tipo de párrafo puede ser:

Otras cuestiones

Los estados contables de las sociedades controladas que consolidan con Logística Aconcagua SA fueron auditados por otro profesional, que ha emitido respectivos informes de auditoría con opinión favorable sin salvedades, con fecha 30/4/2021.

"La ubicación de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría dependerá de la situación que lo origina. Así, si se tratase de llamar la atención sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de informaciones tratadas en el informe, el párrafo puede incluirse en la sección 'Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios', en tanto que si afectare a las responsabilidades del contador o a la comprensión de los usuarios de su informe, podrá incluirse como sección separada a continuación del informe sobre la auditoría de los estados contables y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. 47.).

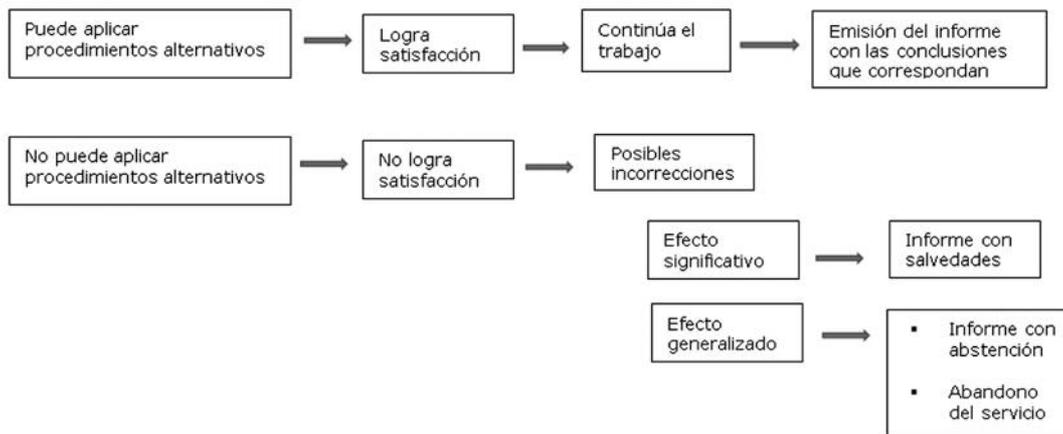
Limitaciones al alcance impuestas por la entidad

Sección III.A.i.4 y 5

La [RT 53](#) explicita las consecuencias derivadas de esta situación.

La situación ideal o esperable al momento de contratar la prestación del servicio de auditoría es la participación de la dirección del ente permitiendo un ambiente de trabajo apto para que el profesional desarrolle su labor con la mayor libertad.

En caso de que ello no sea así, siendo la dirección del ente la que no colabora para que el profesional se satisfaga ampliamente sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables, estableciéndole restricciones, el contador tendrá que evaluar cuál será la forma en que concluirá su servicio.



Esto remarca la importancia de lograr un profundo conocimiento del cliente para tener la suficiente seguridad sobre su integridad, la que se traslada a la información emitida sobre la que se debe trabajar.

Las restricciones impuestas por un comitente sobre el acceso a la documentación debe hacer sospechar sobre su integridad y sus propósitos.

En caso de que el profesional decida abandonar el trabajo, debe hacerlo con la suficiente fundamentación jurídica para que quede a salvo su responsabilidad y no se le reclame por daños. Esto puede ser encuadrado en el incumplimiento del deber del comitente de proporcionar todos los elementos necesarios para la realización del trabajo [[art. 1257, inc. b\), CCyCo.](#)], y la resolución del contrato requerirá del asesoramiento legal pertinente.

Comunicación de observaciones y sugerencias

Sección III.A.i.6

Si bien esto se encontraba ya previsto en la [RT 37](#), la norma actual presenta una descripción más específica. Hace referencia a dos tipos de comunicaciones del auditor hacia el ente, adicionales al informe de conclusión de su auditoría:

- informe con observaciones obtenidas durante el desarrollo de la tarea en la misma oportunidad de emitir el informe de auditoría, para que la entidad corrija aspectos de su funcionamiento interno o para advertir de situaciones críticas. Es una especie de subproducto del trabajo realizado. Podría asimilarse a la llamada *Carta de Recomendaciones*. Su emisión debe ser la conclusión de un proceso previo en el cual se discutió, con los responsables específicos del ente, cada una de las deficiencias encontradas, las sugerencias al respecto y las respuestas del ente.

La Norma es más específica al respecto ya que se refiere a "un informe con observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea acerca del funcionamiento del control interno, prácticas contables, dificultades encontradas durante la realización de la auditoría y otras cuestiones que sean relevantes, así como sugerencias de tipo general, basadas en estándares o buenas prácticas de control interno para su mejora o solución" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. i. 6.).

- informe preliminar sobre aspectos que impactarán en la opinión de no ser ajustados por el ente, previo a la emisión del informe de auditoría a los estados contables.

La Norma señala que el contador público "también podrá emitir un informe preliminar con el objetivo de informar al ente auditado, además de los contenidos del párrafo anterior, las incorrecciones detectadas, los ajustes recomendados y su impacto en la opinión" (Ibid.).

Son informes dirigidos específicamente a la dirección del ente auditado, lo que fundamenta la restricción a su difusión señalada en la Norma.

Como regla general, "los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador público juzgue que los usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo pudieran llegar a malinterpretarlo" (RT 37/2021, Segunda Parte, II. C.7.).

Normas sobre informes

Sección III.A.ii

Es importante destacar que se eliminan los tipos de informes contenidos en la [RT 37](#), conocidos como informe Breve e informe Extenso. Clasificación que no mostró mayor utilidad en la práctica. Ahora solo tenemos un informe de auditoría de estados contables para fines generales.

Se establece la estructura y contenido que debe presentar el informe, tanto si se expresa una opinión no modificada -favorable-, como si se expresa una opinión modificada. También se detalla la terminología a usar cuando se emite un informe con opinión no modificada -favorable- dependiendo del marco de presentación:

- Marco de presentación razonable: *"En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable]"*.
- Marco de cumplimiento: *"En mi opinión, los estados contables adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable]"*.

De manera similar cuando los informes contienen opiniones modificadas.

En el caso de una abstención de opinión, se dispone que el contador debe expresar que fue contratado para auditar los estados contables, en sustitución de la declaración que indica que los estados contables han sido auditados (en la sección "Opinión").

Se incorpora la consecuencia, en una primera auditoría, de imposibilidad de obtener confirmación de saldos iniciales. Era una situación resuelta en la práctica pero que ahora queda contemplada. Puede dar lugar a una opinión modificada (con salvedades o una abstención de opinión, según corresponda) en relación con el resultado de las operaciones, la evolución del patrimonio neto y los flujos de efectivo, en su caso, y una opinión favorable en relación con la situación patrimonial.

Para los informes de las secciones III.A, B, C y D, auditoría de estados contables para fines generales, auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información para fines específicos, auditoría de un solo estado contable y auditoría de estados contables resumidos, se modifica la estructura del informe del contador, empezando ahora por el párrafo de opinión y siguiendo por el de fundamento de dicha opinión. Luego los demás párrafos ya conocidos. El párrafo de opinión comprende la identificación de los estados contables auditados y la opinión en sí misma.

Es muy importante señalar que, salvo en el caso de las secciones de "Opinión" y "Fundamento de la opinión", la Norma no establece requerimientos para el orden de los elementos del informe de auditoría (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 3.).

Fecha y lugar del informe (domicilio)

Sección III.A.ii.35

Un aspecto de suma importancia en el informe del auditor escrito es la fecha del mismo, puesto que marca la responsabilidad por el conocimiento y efecto de hechos posteriores al cierre de los estados contables.

"La fecha del informe de auditoría informa al lector que el contador público ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridas hasta dicha fecha" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 37.).

En primer lugar hay que tener presente que la emisión de los estados contables corresponde y es responsabilidad del órgano de administración de la entidad (directorío en el caso de una SA, gerente en una SRL, etc.). Por lo tanto, será la fecha del acta de directorío que apruebe el balance la que corresponde a la emisión de los estados contables. La asamblea es posterior y aprobará los estados contables ya emitidos por parte de la entidad. Los estados contables contienen el resumen de la gestión del administrador y son la forma que adopta la rendición de cuentas que le debe presentar al órgano de gobierno.

Dado que el auditor no puede emitir informes sobre estados contables que no hayan surgido del administrador del ente, requiere que estén aprobados por este, por ser la forma en la que la administración manifiesta que asume la responsabilidad sobre los mismos; a la vez que el administrador no podrá aprobar estados contables que no hayan sido previamente auditados. Por lo que en la práctica se produce que la fecha del informe de auditoría y la de aprobación de los estados contables por parte del órgano de dirección resultan coincidentes.

La norma dispone ahora que la fecha no puede ser anterior a la última recolección de elementos de juicio por parte del auditor y que el administrador del ente haya asumido la responsabilidad sobre los estados contables, esto es, los haya aprobado y firmado.

"La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el contador público haya obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los estados contables y las personas con autoridad reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados contables" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 35.).

En cuanto al lugar de emisión, los Consejos Profesionales han llegado a la convención de legalizar la firma de contadores matriculados en su respectiva jurisdicción y respecto de documentación emitida por entes con domicilio legal en la misma. En este sentido también la [resolución 185/1999](#) de la FACPCE y el memorándum A-34 de la Secretaría Técnica de la FACPCE. Por lo que el lugar de emisión del informe de auditoría sobre estados contables dependerá del domicilio legal del ente.

Párrafos de énfasis, sobre otras cuestiones y otra información

Sección III.A.ii.38 a 54

Se presenta una más completa y mejor estructura de estos párrafos con detalle de su utilización en algunas situaciones, dado que su uso puede ser muy amplio. El uso generalizado de estos párrafos puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

En la Norma anterior el párrafo de énfasis en el informe de auditoría aplicaba, entre otros, cuando una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables, explicara cualquier incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento. Ahora, se utilizará la sección específica de "Empresa en funcionamiento" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 23).

Concepto del párrafo de énfasis: "Si el contador público considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión expuesta en los estados contables que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que se comprendan dichos estados, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría siempre que como resultado de la cuestión no se requeriría que expresase una opinión con salvedades, adversa o se abstuviese de opinar" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 38).

En la norma anterior el párrafo de "Otras cuestiones" podía utilizarse para mencionar la aplicación anticipada de una norma contable que resultaba obligatoria en ejercicio posterior y para exponer restricciones a la difusión del informe. Ahora, para el primer caso se utilizará el párrafo de énfasis y para el segundo existe un párrafo específico.

Concepto del párrafo de otras cuestiones: "Si el contador público considera necesario comunicar una cuestión distinta de las expuestas en los estados contables que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, sus responsabilidades o el informe de auditoría, incluirá un párrafo de otras cuestiones" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 44).

Ejemplos tomados de los informes de CENCyA:

Párrafo de énfasis

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota a los estados contables adjuntos, que describe la incertidumbre relacionada con un litigio iniciado en el mes de de 20X2 contra la entidad, cuya resolución final no puede preverse a la fecha.

Párrafo de énfasis

Sin modificar mi opinión, llamo la atención respecto de la información contenida en la nota de los estados contables adjuntos, que describe la pérdida de una parte significativa de las existencias de bienes de cambio, producida por la contaminación con productos químicos; hecho ocurrido con posterioridad al cierre del ejercicio. Mi opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Otras cuestiones

Los estados contables de las sociedades controladas que consolidan con Logística Aconcagua SA fueron auditados por otro profesional, que ha emitido respectivos informes de auditoría con opinión favorable sin salvedades, con fecha 30/4/2021.

Otras cuestiones

Los estados contables del ejercicio terminado el 31/12/2021 fueron auditados por otro profesional, quien ha emitido su informe con opinión no modificada con fecha 31/3/2022.

Opinión modificada e información comparativa

Sección III.A.ii.60

La presentación de información comparativa, esto es, la correspondiente al ejercicio actual y la del ejercicio precedente, requerida por las normas contables, lleva a diferentes tipos de informes de auditoría, en función de cómo se considere la información del ejercicio anterior.

Concepto de información comparativa: "La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados contables de una entidad depende de los requerimientos del marco de información contable aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador público para dar cuenta en su informe de esa información comparativa: cifras correspondientes y estados contables comparativos" (RT 37/2021, Segunda Parte, III. A. ii. 59).

En el enfoque de estados comparativos la opinión es sobre ambos ejercicios para los que se presentan estados contables.

En el enfoque de cifras correspondientes de periodos anteriores la opinión debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes a periodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados contables del período actual en su conjunto. No obstante, existe la excepción a esa regla, donde el contador público se referirá en su opinión a las cifras correspondientes, lo que con la modificación introducida por la RT 53 ocurre en dos situaciones:

- cuando en el ejercicio anterior se expresó una opinión modificada y el problema que dio lugar a tal modificación aún no se halle resuelto.
- cuando el auditor identifique en el ejercicio anterior una incorrección significativa del período anterior que no haya sido adecuadamente ajustada o expuesta, pero los posibles efectos de la cuestión en las cifras del período actual no sean significativos y solo se vea afectada, de manera significativa, la comparabilidad entre las cifras del período actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Asimismo, se dispone que, cuando los estados contables del período anterior no hayan sido auditados, el contador público incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de periodos anteriores o el de estados contables comparativos, que las cifras correspondientes al período anterior no han sido auditadas.

IV - AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES PARA FINES ESPECÍFICOS

Normas sobre informes

Sección III.B.ii.2.4 y 2.5

Se incorpora la disposición de que:

- Cuando sea aplicable, el contador podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención sobre que también ha emitido un informe sobre estados contables con fines generales a la misma fecha de cierre. Si bien siempre existió esta posibilidad, ahora queda explicitada en la norma.
- En el párrafo sobre las responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables, el contador hará referencia a que la dirección es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias, en el caso de que la dirección pueda elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para tal finalidad.

V - NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

Limitaciones impuestas por el ente

Sección IV.i.3

La [RT 53](#) introduce las consecuencias en caso de que la limitación sea impuesta por la dirección del ente (obviamente, luego de la contratación, puesto que, si fuera antes de ella, el contador no debería aceptar el encargo). Queda claro que, en este caso, dada la menor extensión del análisis que supone una revisión respecto de una auditoría, al contador le quedan dos posibilidades: emitir el informe con una abstención o retirarse del encargo.

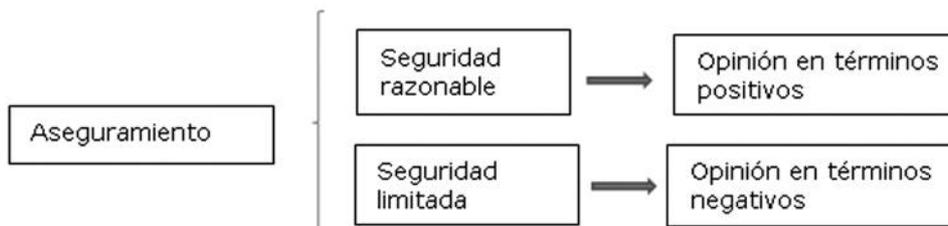
En este último caso, valen las aclaraciones hechas precedentemente respecto de que el caso debería quedar encuadrado en el incumplimiento del deber del comitente de proporcionar todos los elementos necesarios para la realización del trabajo [[art. 1257, inc. b](#)], [CCyCo.](#)]. La resolución del contrato requerirá del asesoramiento legal pertinente.

Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de GEI

Sección V.D

Es una de las incorporaciones a las normas de auditoría que trae la [RT 53](#).

Estos informes pueden ser:



El informe 22 de CENCyA proporciona ejemplos de informes, de los que tomamos los párrafos de Conclusión.

Seguridad razonable

Conclusión

En mi opinión, la declaración de GEI para el ejercicio finalizado el ... de de 20X1 ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los criterios aplicados, según se establece en la nota 1 de la declaración de GEI.

Seguridad limitada

Conclusión

Basado en los procedimientos aplicados y los elementos de juicios obtenidos, no ha llegado a mi conocimiento ninguna cuestión que me lleve a pensar que la declaración de GEI de ABCD para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 no haya sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los [criterios aplicables] aplicados según se establece en la nota 1 de la declaración de GEI.

Puede ser necesario un párrafo de restricción a la difusión del informe.

La declaración requerida en el punto ii.1.2 de que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente relacionada con aspectos científicos o de estimación, si bien es importante en cuanto la responsabilidad del contador sobre aspectos que escapan a su competencia, también da fragilidad al informe.

La NIEA 3410 del IAASB de la IFAC considera la relación entre las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y los cambios climáticos, donde muchas entidades están cuantificando sus emisiones de GEI con fines de gestión interna, y muchas de ellas también están preparando una declaración de GEI: a) Como parte de un régimen normativo de información a revelar; b) Como parte de un plan de comercialización de emisiones; y c) Para informar a los inversores y otras personas de forma voluntaria. La información a revelar voluntaria, por ejemplo, se puede publicar como un documento independiente, como parte de un informe de sostenibilidad más amplio o en un informe anual de la entidad, o crearlo para sustentar su inclusión en un "registro de carbono". Esa Norma internacional, precisamente, trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad.

Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto

Sección V.E

También esto es una novedad en las normas de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados.

Dado que en este tipo de informe se trabaja con información contable pro forma, esto es, no es la que surge de un proceso de emisión de estados contables en cumplimiento de su marco legal, se requieren criterios de compilación. Dichos criterios deben quedar expresados en la información proforma y son el marco de referencia para el informe del profesional.

La seguridad que aporta el informe del profesional es sobre la información contable proforma en relación con tales criterios de compilación.

Ejemplos de párrafos de Conclusión del informe 22 de CENCyA

Conclusión

Alternativa 1: En mi opinión, la información proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de [los criterios aplicables]

Alternativa 2: En mi opinión, la información contable proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada.

La NIEA 3420 trata los *Encargos de Aseguramiento para Informar la Compilación de Información Financiera Proforma Incluida en un Folleto*, siendo aplicable cuando a) el informe del contador público es requerido por la ley del mercado de valores o por el reglamento de la bolsa (disposición legal o reglamentaria aplicable) en la jurisdicción en la que se emitirá el folleto o prospecto; y

b) dicho informe se considere práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción. En un encargo realizado de conformidad con esa NIEA, el contador público no tiene responsabilidad alguna de compilar la información financiera proforma para la entidad. Dicha responsabilidad le incumbe a la parte responsable. La única responsabilidad del contador público es informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Encargo de aseguramiento del balance social

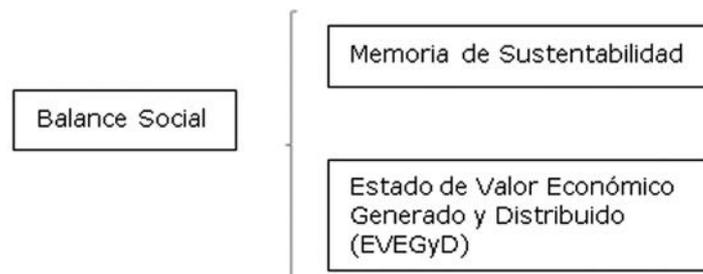
Sección V.F

También es nuevo, incorporado por la [RT 53](#).

El balance social también es conocido como memoria de sustentabilidad o informe de RSE (responsabilidad social empresaria). Los criterios para su preparación y presentación se hallan establecidos en la RT 36 y se basan en la guía del GRI (Global Reporting Initiative).

La presentación del balance social puede ser realizada por cualquier tipo de ente. Se realiza por propia decisión del ente, ya que las normas contables no obligan a su confección. Es de carácter opcional.

El período por el cual se emite el balance social debe coincidir con el período al que se refieren los estados contables de presentación. Puede presentarse en forma conjunta con los estados contables del ente o por separado. Tiene dos partes:



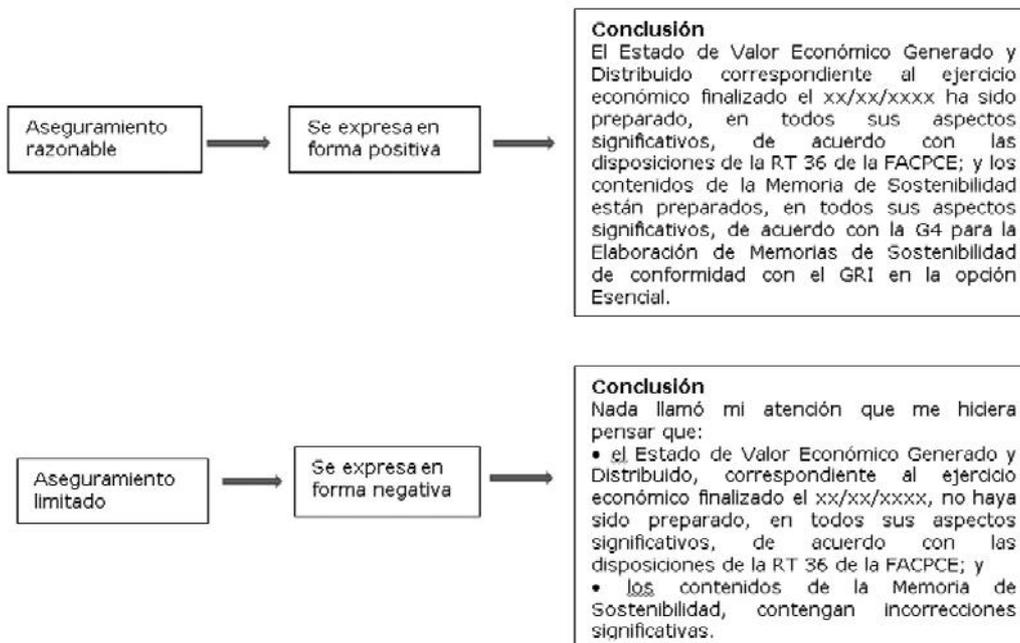
La confección y presentación de balances sociales por parte de los entes, ya sea por obligación legal o por decisión voluntaria, supone la aplicación de nuevas técnicas profesionales interdisciplinarias en donde los profesionales de las ciencias económicas tienen incumbencias concretas y el dominio de uso del sistema administrativo-contable.⁽¹⁾

Es por ello que, bajo este precepto, resulta imperante la necesidad de asegurar la información contenida, tal como lo describe D'Onofrio⁽²⁾: "La información asociada a la sostenibilidad, existente en los estados contables, debería ser auditada adecuadamente y por lo tanto los profesionales deberían estar a la altura de las circunstancias, ya que la falta de cumplimiento de las normas puede comprometer el principio de empresa en marcha".

¿Qué tipos de aseguramiento se pueden brindar en un encargo de aseguramiento de balance social?⁽³⁾

- Aseguramiento razonable.
- Aseguramiento limitado.
- Aseguramiento razonable para ciertas manifestaciones del ente y de aseguramiento limitado para otras.

Dependiendo de ello será el tipo de conclusión que se exprese.



La NIEA 3000 (Revisada) del IAASB de la IFAC considera los *Encargos de Aseguramiento Distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica* que se apoya en el *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento*. Los encargos de aseguramiento incluyen tanto los encargos de constatación, en los que una parte distinta del contador público mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos, como los encargos consistentes en un informe directo, en los que el contador público mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. La Norma contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo. Cuando una NIEA específica es pertinente para la materia objeto de análisis, esa NIEA específica es de aplicación además de la NIEA 3000 (Revisada).

La interpretación 13 de CENCyA detalla procedimientos de auditoría a aplicar en los diversos aspectos que pueden ser cubiertos por el balance social y modelos de informes.

Ejemplo

Informe de seguridad limitada

INFORME DE ASEGURAMIENTO LIMITADO DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE CIERTA INFORMACIÓN CONTENIDA EN EL BALANCE SOCIAL

Señores

Accionistas Directores de

ABCD

CUIT N°:

Domicilio legal:

Identificación de la información objeto del encargo

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento limitado sobre cierta información contenida en el balance social adjunto de ABCD, que comprende el informe de sostenibilidad y el estado de valor económico generado y distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx.

Responsabilidad de la dirección de la entidad en relación con el Balance Social

La dirección de la entidad es responsable de:

- la preparación y presentación del balance social adjunto de acuerdo con las disposiciones de las resoluciones técnicas 36 y 44 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPE) y de conformidad con la opción esencial/exhaustiva de los estándares del Global Reporting Initiative (GRI);
- el diseño, implementación y mantenimiento de los procesos para su elaboración, y de las bases y criterios para su preparación;
- la identificación de los temas materiales a incluir y el cumplimiento de todos los requerimientos aplicables a la opción elegida para cada uno de ellos;
- la inclusión de al menos un contenido para cada tema material cubierto por un estándar GRI temático; y
- el control interno que la dirección considera necesario para permitir la preparación de información libre de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento limitado sobre la base del trabajo realizado. He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre otros encargos de aseguramiento establecidas en sección V A y F, de la resolución técnica 37 de la FACPCE.

Dichas normas exigen que cumpla requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad limitada acerca de si los contenidos del informe de sostenibilidad identificados con la abreviatura "A.L.", y el estado de valor económico generado y distribuido incluidos en el balance social han sido preparados y presentados de acuerdo con las disposiciones de las resoluciones técnicas 36 y 44 de la FACPCE, y están libres de incorrecciones significativas.

No obstante, la ausencia de una metodología o práctica generalmente aceptada para identificar, evaluar y medir información no financiera puede dar lugar a supuestos y criterios diferentes y con ello a valores no necesariamente comparables con los de otras entidades, lo que representa una limitación inherente.

En un encargo de aseguramiento limitado se obtiene elementos de juicio válidos y suficientes como parte de un proceso sistemático, que incluye obtener un entendimiento del asunto objeto del encargo y de otras circunstancias del trabajo, realizar indagaciones principalmente a las personas responsables de la preparación de la información presentada y aplicar otros procedimientos adecuados, pero en el que los procedimientos tienen un alcance significativamente menor al de un encargo de aseguramiento razonable y, por consiguiente, no me permite obtener seguridad de que he tomado conocimiento de todos los temas significativos que podrían identificarse, motivo por el cual no emito una opinión sobre el balance social citado.

Procedimientos realizados

Entre los procedimientos aplicados, se incluyen los siguientes (adecuar en función de las circunstancias):

- comprobar que la estructura y los contenidos establecidos por las [resoluciones técnicas 36 y 44 de la FACPCE](#) y el uso de los estándares del GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad, sus principios, contenidos y requerimientos generales para la presentación de información sobre el enfoque de gestión, en la opción esencial/exhaustiva elegida por ABCD, han sido contemplados en el balance social adjunto;
- indagar a la dirección y al personal de la entidad responsable de la recopilación de la información y de la elaboración de los contenidos del informe de sostenibilidad adjunto con el propósito de obtener una comprensión de las políticas de la entidad en materia de sostenibilidad, las actividades implementadas y los sistemas de recopilación de información utilizados;
- revisar selectivamente, en su caso y dependiendo del resultado de las indagaciones realizadas, la documentación de soporte utilizada para recopilar, calcular y compilar la información presentada en el balance social adjunto;
- analizar los sistemas de información y la metodología utilizada para la compilación de los datos cuantitativos correspondientes a los contenidos del informe de sostenibilidad;
- realizar una lectura crítica de la información presentada en el Balance Social para determinar si se ajusta a mi conocimiento general y experiencia en el desempeño de sostenibilidad de ABCD;
- comprobar que la información incluida en el estado de valor económico generado y distribuido se corresponde con la presentada en los estados contables de la entidad por el ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx;
- constatar (en su caso) que los contenidos obligatorios no incluidos en el presente balance social, identificados con se han expuesto en el o los informes allí señalados (tales como el informe anual de la entidad u otros documentos) incluyendo su localización específica;
- constatar la exposición adecuada de las razones por las cuales ciertos contenidos básicos no se han incluido en el balance social adjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi conclusión, exclusivamente sobre la información correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx.

Conclusión

Sobre la base del trabajo descrito en la sección "*Procedimientos realizados*" del presente informe, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que:

- los contenidos del informe de sostenibilidad, que surgen de la aplicación de los estándares "de conformidad" del GRI en la opción esencial/exhaustiva, identificados con la abreviatura "A.L.", contengan incorrecciones significativas,
- el estado de valor económico generado y distribuido correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx no haya sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de las [resoluciones técnicas 36 y 44 de la FACPCE](#).

Ciudad de, xx/xx/xxxx.

[Identificación y firma del contador]

En caso de que la conclusión se exprese como seguridad razonable, el párrafo sería:

Conclusión

En mi opinión, sobre la base del trabajo descrito en el presente informe en la sección "*Procedimientos realizados*" del presente informe:

- los contenidos del informe de sostenibilidad identificados con la abreviatura "A.R." están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los estándares "de conformidad" del GRI en la opción esencial/exhaustiva.
- el estado de valor económico generado y distribuido correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx ha sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de las [resoluciones técnicas 36 y 44 de la FACPCE](#).

VI - NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS

Encargos de compilación

Sección VII.B

Con la modificación queda aclarado que un encargo de compilación puede efectuarse tanto si el marco de información es el de estados contables con fines generales, como si es el de estados contables con fines específicos.

Asimismo, no hace falta tomar indefectiblemente los estados contables previamente preparados por la entidad -cosa que parecía surgir de la normativa anterior- sino que, si el contador público es contratado también para procesar registros contables, y esto permite obtener el llamado balance de comprobación de sumas y saldos, este será tomado como información subyacente a partir de la cual dicho profesional pueda compilar la información contable que resulta ser el objetivo del encargo.

Los requerimientos del marco de información contable aplicable determinan la estructura y el contenido de la información contable. Dado que deben existir criterios para efectuar la compilación, cabe por el profesional una evaluación de tales criterios.

El informe 22 de CENCyA presenta ejemplos en sus modelos 10.1 y 10.2, de los que tomamos el párrafo de conclusión, que acá se denomina "Manifestación profesional", aun cuando consideramos que en los términos en los que se redacta el párrafo que expresa la conclusión lleva a inseguridad a los usuarios. La excusación del profesional podría quedar expuesta en el párrafo de responsabilidad del contador, y en la conclusión exponer que se ha cumplido con la tarea de compilación.

Manifestación profesional

Los procedimientos utilizados no me permiten expresar ninguna seguridad sobre la información contable ni están concebidos para tal efecto. Por esta razón, y dado que no he llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión, no emito ninguna opinión o seguridad acerca de la información contable identificada en "Objeto del encargo".

Encargos para la emisión de un informe de cumplimiento

Sección VIII

En esta incorporación de la RT 53 se brinda aseguramiento sobre el cumplimiento de requerimientos normativos -establecidos por el regulador o una disposición legal- de un organismo de control del ente (contralor, regulador, fiscalizador) habiendo sido aplicado por este, a los efectos de la realización de diversos trámites, gestiones o procedimientos.

Si bien el informe se emite dirigido a la dirección como contratante del profesional, el destinatario será el organismo de contralor. Es importante por ello incluir un párrafo de limitación a la difusión del informe. El objeto del encargo es normalmente información preparada por la dirección del ente.

La tarea del contador público consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considere suficientes para los propósitos del regulador vinculados con el cumplimiento por parte de la entidad de los requerimientos correspondientes.

Notas:

(1) Sánchez Abrego, D. y Richon, E.: "Políticas de impacto en el balance social y el rol del contador público. Un estudio de caso" - Revista Contabilidad y Auditoría - Año 24 - N° 48 - Diciembre 2018

(2) D'Onofrio, P.: "Los sistemas contables integrados. Información medioambiental" - Revista Contabilidad y Auditoría - Año 8 - N° 16 - Diciembre 2002

(3) Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría - Encargo de Aseguramiento del Balance Social - CENCyA - FACPCE