

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

RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53 - MODIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37: NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO

CAMBIOS PRODUCIDOS EN LAS NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES CON FINES GENERALES CONTENIDAS EN LA NUEVA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37. LA [RESOLUCIÓN TÉCNICA \(FACPCE\) 53](#) Y LOS CAMBIOS EN LAS NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES CON FINES GENERALES. *Introducción. Texto Reformulado de las Normas de Auditoría. Comentarios. Proceso de auditoría. Auditoría de grupos. Limitaciones al alcance impuestas por la entidad. Comunicación de observaciones y sugerencias. Informes de auditoría. Listado de las normas internacionales de auditoría. Bibliografía.*

1. INTRODUCCIÓN

Con fecha 28/9/2021 la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la [resolución técnica \(RT\) 53](#) y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA), mediante su resolución MD 46/2021, la declaró Norma Profesional, de aplicación obligatoria para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1/7/2022 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

Este escrito se refiere específicamente a los cambios producidos en las normas de auditoría externa de estados contables con fines generales. Conforme al glosario de términos de la RT (FACPCE) 53:

- "Los estados contables con fines generales son los estados contables preparados de conformidad con normas contables profesionales vigentes o de acuerdo con el marco de información distinto al establecido en dichas normas, en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias así lo requieran".
- "Los estados contables constituyen una presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa...".

Los cambios resultantes de la reformulación del contenido de la RT (FACPCE) 37 (Revisada) en lo que respecta a las Normas de Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales comprenden las siguientes cuestiones principales:

- la profundización del *Enfoque de auditoría basado en riesgos*, ciertas mejoras incorporadas en los *Procedimientos de auditoría* y otros perfeccionamientos en los *Informes de auditoría*.
- dentro del *Proceso de una auditoría externa* suma identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a esos riesgos.
- En los casos en que el contador público se apoye en tareas realizadas por expertos se aclara que el profesional es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte de este no reduce dicha responsabilidad.
- para el supuesto de las *Auditorías de grupos*, introduce un detalle de las tareas y responsabilidades, siendo el auditor del grupo el responsable de la auditoría del grupo, es decir no existe como posibilidad la división de responsabilidades con el contador público de un componente.
- a modo de comunicación y sugerencias, incorpora que el contador público emita, independientemente de su informe de auditoría, un *Informe con observaciones* recogidas durante el desarrollo de la tarea acerca del funcionamiento del control

interno, prácticas contables, dificultades encontradas durante el encargo y otras cuestiones relevantes, así como sugerencias de tipo general, basadas en estándares o buenas prácticas de control interno para su mejora o solución.

- además contempla que el auditor podrá emitir un *Informe preliminar* con el fin de comunicar, también para uso exclusivo de la entidad auditada, las incorrecciones detectadas, los ajustes recomendados y su impacto en la opinión.

- señala el modo de proceder del contador público en el caso de *Limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la auditoría*.

- hay un perfeccionamiento normativo en la consideración de aspectos técnicos pertinentes al informe de auditoría, incluyendo los relacionados con la redacción de los *Tipos de opiniones* que pueden emitirse.

- existe un cambio en el *Ordenamiento del informe de auditoría* donde se sube el párrafo de la Opinión y el de Fundamentos de la opinión modificada (en caso de corresponder) antes de los párrafos de responsabilidades, dándole así preeminencia y mayor relevancia a la opinión del auditor. Excepto en el caso de dichas secciones, la norma no establece requerimientos para el orden de los elementos del informe de auditoría.

- se añade un mayor detalle en el *Párrafo de responsabilidad del auditor* del informe de auditoría posibilitando a los usuarios conocer con mayor detalle las tareas que planifica y ejecuta el contador público para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan sustentar la opinión de auditoría brindada.

Seguidamente: (1) destacamos el contenido del texto reformulado de las Normas de Auditoría, con la idea de posibilitar a los lectores en una rápida recorrida una más fácil identificación de los cambios y otros aspectos relevantes y (2) brindamos determinados comentarios sobre cuestiones que nos merecieron una mayor atención.

2. TEXTO REFORMULADO DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

III. NORMAS DE AUDITORÍA

A. AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES CON FINES GENERALES

i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este *encargo de aseguramiento*, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los *estados contables con fines generales* objeto de su examen.

Marcos de información

2. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los *estados contables* y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

2.1. Marco de información prescripto por normas contables profesionales. Normalmente, los *estados contables con fines generales* se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos *estados contables*, en todos sus aspectos significativos, tal como es el caso del marco contable que establecen las *normas contables profesionales argentinas*; las normas internacionales de información financiera o la norma internacional de información financiera para pymes (cada uno de los marcos indicados son ejemplos de marcos de presentación razonable).

2.2. Marco de información prescripto por disposiciones legales o reglamentarias.

2.2.1. Podrían existir situaciones en que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar *estados contables con fines generales* bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales. En estas situaciones, el contador debe concluir si el marco de información en cuestión es, de todos modos, un marco que permite opinar sobre la presentación razonable de los *estados contables*, en todos sus aspectos significativos.

2.2.2. Si el contador concluyera que el marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las siguientes condiciones:

2.2.2.1. que la *dirección* del ente exponga en los *estados contables* la información adicional necesaria para identificar las diferencias con el marco de información prescripto por las normas contables profesionales, a fin de no conducir a equivocación al lector;

2.2.2.2. que el informe de auditoría incluya un *párrafo de énfasis* para alertar a los usuarios sobre la información adicional mencionada precedentemente; y

2.2.2.3. que, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requirieran, la opinión del contador no emplee la **expresión** "presentación razonable en todos los aspectos significativos" sino que se refiera a la preparación de la información contable de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (*marco de cumplimiento*).

2.2.3. Si en las condiciones identificadas en el párrafo anterior, las disposiciones legales o reglamentarias requirieran que, en la opinión del contador sobre los *estados contables*, se emplee la expresión "presentación razonable en todos los aspectos significativos" de conformidad con el marco de información que esas disposiciones establezcan, o de otro modo establecieran un formato o redacción del informe de auditoría en términos que difieran de manera significativa de los requerimientos de esta Resolución Técnica, el contador evaluará:

2.2.3.1. si los usuarios pudieran interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los *estados contables* y, si este fuera el caso;

2.2.3.2. si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el contador concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de auditoría.

Proceso de auditoría

3. Para poder emitir su opinión sobre los *estados contables* de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

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

3.2. Identificar el objeto del examen (los *estados contables*, las afirmaciones que los constituyen o lo que debieran contener);

3.3. Evaluar la *significación* de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles *incorrecciones* y el riesgo involucrado;

3.4. **Identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a tales riesgos:**

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

3.4.1.1. la valoración que ha realizado de los riesgos de que puedan existir incorrecciones significativas en los estados contables, sobre el proceso que ha seguido para identificar y dar respuesta a dichos riesgos y, en su caso, sobre las comunicaciones a los empleados relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético;

3.4.1.2. si tienen conocimiento o existen indicios de algún hecho intencionado que afecte la entidad y, en su caso, las acciones emprendidas.

Asimismo, el contador tendrá en cuenta si otra información indica la existencia de dichos riesgos.

3.4.2. Procedimientos analíticos.

3.4.3. Observación e inspección.

3.5. Obtener un conocimiento del control interno relevante para la auditoría, que será aquel que, a juicio del contador, sea necesario obtener para valorar los riesgos de incorrección significativa en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer y para diseñar los procedimientos posteriores de auditoría que respondan a tales riesgos. El conocimiento del control interno incluye el modo en que el ente ha respondido a los riesgos derivados de la tecnología de la información. Si el ente utilizase una *organización de servicios*, es necesario considerar la obtención de un conocimiento del control interno en relación con dicha *organización de servicios relevante para la auditoría*. La evaluación del control interno es conveniente que se desarrolle en la primera etapa del trabajo porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y momento de realización de los **procedimientos posteriores de auditoría a aplicar**.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

3.5.1. Relevar el control interno pertinente a su examen, incluyendo los aspectos relacionados con la tecnología de la información.

3.5.2. Evaluar el diseño de dichos controles.

3.5.3. Determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad.

3.6. Determinar el efecto de las evaluaciones realizadas, para definir la naturaleza, extensión y momento de realización de los procedimientos posteriores de auditoría a aplicar;

3.7. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos *estados contables* serán objeto de la auditoría (naturaleza, **complejidad, tamaño** y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la *valoración del riesgo* efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores. La planificación se formalizará preferentemente por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, y en su caso, comprenderá programas de trabajo detallados;

3.8. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación, entre otros de acuerdo con su criterio, de los siguientes procedimientos de auditoría:

3.8.1. En el caso que el contador haya decidido aplicar una estrategia de confianza en controles, ejecutar pruebas de controles para obtener elementos de juicio válidos y suficientes en cuanto a la eficacia operativa de aquellos controles en los que el contador pretenda confiar.

Si el contador tiene previsto utilizar elementos de juicio obtenidos en períodos anteriores determinará mediante la aplicación de los procedimientos citados si siguen siendo relevantes. Si no se han producido cambios, podrá realizar pruebas en forma total o rotativa, con el fin de comprobar la eficacia operativa de los controles en los que tenga previsto confiar. El período de prueba dependerá de su juicio profesional de acuerdo con las circunstancias. El contador obtendrá dichos elementos de juicio combinando las indagaciones con procedimientos de observación, reproceso y examen de documentación. Tales elementos de juicio deberán ser más persuasivos cuanto mayor sea la confianza que el contador deposite en la eficacia de un control.

3.8.2. Cotejo de los *estados contables* con los *registros contables*.

3.8.3. Revisión de la correlación entre los *registros contables*, y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.

3.8.4. Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos y títulos; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).

3.8.5. Constatación de los registros relevantes para la auditoría a través de la revisión de los procesamientos mediante los que la información se genera, utilizando técnicas analíticas, evaluando su integridad y seguridad.

- 3.8.6. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- 3.8.7. Comprobaciones aritméticas.
- 3.8.8. Revisiones conceptuales.
- 3.8.9. Comprobación de la información relacionada.
- 3.8.10. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de *significación*).
- 3.8.11. Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- 3.8.12. **Indagaciones a funcionarios y empleados del ente.**
- 3.8.13. Obtener 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 la información a exponer en los *estados contables*.
- 3.8.14. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la *dirección* del **principio contable** de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los *estados contables*, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los *estados contables*. Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que su informe no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante el plazo indicado. **Pueden presentarse las siguientes alternativas:**
- 3.8.14.1. Si los estados contables se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del contador, la utilización de dicho principio contable genera incorrecciones significativas y generalizadas en la información contable examinada, el contador expresará una opinión adversa, de acuerdo con las secciones III.A.ii.11 y 12.**
- 3.8.14.2. Si los estados contables presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre, el contador incluirá una sección separada en su informe con el subtítulo "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento", de acuerdo con la sección III.A.ii.23.**
- 3.8.14.3. Si la información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los estados contables no es adecuada, el contador expresará una opinión con salvedades, de acuerdo con las secciones III.A.ii.7 a 9, o una opinión adversa de acuerdo con las secciones III.A.ii.11 y 12, según corresponda.**
- 3.8.14.4. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su informe.**
- 3.8.15. Comunicar los asuntos de interés que surjan de la auditoría de los estados contables a quienes están a cargo de la dirección de la entidad. Dependiendo de la naturaleza y significatividad de los asuntos a ser comunicados, las comunicaciones pueden ser de manera verbal o por escrito.**
- 3.8.16. Obtención de una confirmación escrita de la *dirección* del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la *dirección*).
- 3.9. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias al plan. Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
- 3.10. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados que le permitan al contador formarse un juicio sobre las **afirmaciones contenidas** en los estados contables y respaldar su trabajo. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
- 3.10.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
- 3.10.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
- 3.10.3. Valorar si los riesgos de *incorrección* significativa han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.
- 3.11. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los *estados contables* en su conjunto, o acerca de si los *estados contables* fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.
- 3.12. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Auditoría de grupos

3.13. Cuando se auditan estados contables 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. 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.

3.14. El auditor del grupo es responsable de la auditoría del grupo y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre los estados contables del grupo no hará referencia al contador de un componente.

3.15. El auditor del grupo comunicará sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al auditor del grupo. La comunicación incluirá una solicitud de que

el auditor del componente confirme que colaborará con el auditor del grupo, la significación del componente, los riesgos de incorrección significativa y una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo.

3.16. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo, incluyendo:

3.16.1. una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética e independencia aplicables a la auditoría del grupo;

3.16.2. si ha cumplido con los requerimientos del auditor del grupo;

3.16.3. la identificación de la información contable del componente;

3.16.4. la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente;

3.16.5. una lista de las incorrecciones no corregidas;

3.16.6. los indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección;

3.16.7. cualquier deficiencia significativa en el control interno del componente;

3.16.8. cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo; y

3.16.9. los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

3.17. El grupo y uno o más de sus componentes pueden no tener un mismo auditor, ya sea porque se contraten a distintos profesionales, por la ubicación geográfica de los componentes, o por cualquier otro motivo. Las tareas sobre la información contable de un componente llevadas a cabo por el auditor del grupo o por el auditor de ese componente con el fin de que el auditor del grupo cuente con los elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo, tienen, por lo general, un alcance menor al de las tareas que el auditor del componente debe realizar para obtener los elementos de juicio necesarios para emitir su opinión sobre los estados contables propios del componente. Para este último propósito, el auditor cumplirá con todas las obligaciones y requerimientos que esta Resolución Técnica le impone, debiendo conservar por lo tanto un respaldo documental completo de los elementos de juicio que soportan su opinión.

Limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la auditoría

4. Si después de aceptar el encargo, el contador observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría, que el contador considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión modificada sobre los estados contables, el contador solicitará a la dirección que elimine la limitación. Si la dirección se niega a tal eliminación, el contador determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes. De no poder obtenerlos, determinará las implicancias de este hecho como sigue:

4.1. si concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados contables, si las hubiera, podrían ser significativas, pero no generalizadas, expresará una opinión con salvedades; o

4.2. si concluye que los mencionados efectos podrían ser significativos y generalizados, de forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, renunciará a la auditoría o se abstendrá de opinar. En esta situación, el contador también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría de acuerdo con lo indicado en III.A.ii.46.1.

5. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicancias para la auditoría, tales como en la evaluación de riesgos de incorrección significativa, y en su consideración de la continuidad del encargo.

Comunicación de observaciones y sugerencias

6. El contador podrá emitir, independientemente de su informe de auditoría, 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. 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. En ambos casos, el contador dejará expresa constancia en su informe, que lo emite para uso exclusivo del ente auditado.

ii. Normas sobre informes

1. El contador se formará una opinión sobre si los estados contables han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información contable aplicable, y para ello:

1.1. concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa; y

1.2. evaluará si los estados contables:

1.2.1. han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco de información contable aplicable;

1.2.2. presentan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas y si ellas son adecuadas y congruentes con el marco de información contable aplicable;

1.2.3. incluyen estimaciones contables realizadas por la dirección que son razonables;

1.2.4. presentan información relevante, fiable, comparable y comprensible;

1.2.5. presentan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan significativos sobre ellos;

1.2.6. usan terminología adecuada; y

1.2.7. describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.

2. Cuando los estados contables se preparen de conformidad con un marco de presentación razonable, la evaluación requerida por el apartado anterior incluirá también la evaluación de si los estados contables logran la presentación razonable.

3. El informe de auditoría será escrito y tendrá el contenido que se detalla en los párrafos siguientes. Excepto en el caso de las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión", esta norma no establece requerimientos para el orden de los elementos del informe de auditoría.

Opinión no modificada

4. Para emitir una opinión no modificada (**favorable**) sobre *estados contables* preparados de conformidad con un **marco de presentación razonable**, se utilizará la expresión indicada a continuación: **"En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable]"**.

5. Para emitir una opinión no modificada (favorable) sobre - *estados contables* preparados de conformidad con un **marco de cumplimiento**, se utilizará la expresión indicada a continuación: **"En mi opinión, los estados contables adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable]"**.

Opiniones modificadas

6. El contador expresará una opinión **modificada** sobre los *estados contables* cuando:

6.1. concluya que, sobre la base de los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos, los *estados contables* en su conjunto no están libres de *incorrección* significativa; o

6.2. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que los *estados contables* en su conjunto están libres de *incorrección* significativa. Adicionalmente, el contador se abstendrá de opinar cuando se presenten las condiciones indicadas en el apartado 14 de esta sección.

Tipos de opiniones modificadas Opinión con salvedades

7. El contador expresará una opinión con salvedades cuando:

7.1. concluya que, sobre la base de los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos, los *estados contables* contienen *incorrecciones* que, individualmente o de forma agregada, son significativas, pero no generalizadas; o

7.2. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativas, aunque no generalizadas.

8. Si el contador expresa una opinión con salvedades debido a una *incorrección* significativa en los *estados contables*, manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades", los *estados contables* adjuntos:

8.1. presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, ..., de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un marco de presentación razonable; o

8.2. han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento.

9. Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes, el contador utilizará para la opinión con salvedades la siguiente expresión: excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades", los *estados contables* adjuntos:

9.1. presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un marco de presentación razonable; o

9.2. han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento.

Uniformidad

10. No es necesario que el contador haga referencia en su informe a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los *estados contables*. En cambio, el contador modificará su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:

10.1. las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente en relación con las de períodos anteriores cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o

10.2. el cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable.

Opinión adversa

11. El contador expresará una opinión adversa cuando, habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las *incorrecciones*, individualmente o de forma agregada, son significativas y generalizadas en los *estados contables*.

12. Si el contador expresa una opinión adversa, manifestará que, en su opinión, debido a la significación de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión adversa", los *estados contables* adjuntos:

12.1. no presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un marco de presentación razonable; o

12.2. no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento.

Abstención de opinión

13. El contador se abstendrá de opinar cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y *generalizados*.

14. Asimismo, el contador se abstendrá de opinar cuando, en circunstancias poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los *estados contables* debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los *estados contables*.

15. Cuando el contador se abstenga de opinar porque no haya podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, manifestará que:

15.1. no expresa una opinión sobre los estados contables;

15.2. debido a la significación de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la abstención de opinión", no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes que proporcionen una base para expresar una opinión de auditoría; y

15.3. 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").

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

16. Aun cuando el contador haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de opinar sobre los *estados contables*, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

17. Cuando el contador considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los *estados contables* en su conjunto, su informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable en relación con el mismo marco de información aplicado por el ente, **en tanto hacerlo sería contradictorio con la opinión adversa o la abstención de opinión sobre los estados contables en su conjunto.**

18. **En una primera auditoría, la imposibilidad del contador de obtener elementos de juicio válidos y suficientes en relación con los saldos iniciales 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.**

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión no modificada (favorable)

19. Título. Informe del auditor independiente.

20. Destinatario.

21. **Opinión. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del contador. Asimismo, esta sección:**

21.1. identificará a la entidad cuyos estados contables han sido auditados;

21.2. manifestará que los estados contables han sido auditados;

21.3. identificará el título de cada estado que comprenden los estados contables;

21.4. identificará las notas y demás información que forma parte de los estados contables, incluyendo el resumen de las políticas contables significativas; y

21.5. especificará la fecha o el período que cubre cada uno de los estados contables.

22. **Fundamento de la opinión. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento de la opinión" que:**

22.1. manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con estas normas;

22.2. haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del contador;

22.3. incluya una declaración de que el contador es independiente de la entidad y ha cumplido las restantes responsabilidades de ética;

22.4. manifieste si el contador considera que los elementos de juicio que ha obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión.

23. **Empresa en funcionamiento. Cuando sea aplicable, el contador 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.**

24. **Otra información. Cuando el informe anual de una entidad incluya otra información contable o no contable no incluida en los estados contables, el contador la leerá y considerará e informará de conformidad con los apartados 50 a 54.**

25. **Responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables. Se identificará en el título de la sección y en cualquier otro lugar que corresponda, reemplazando la palabra dirección, por la identificación del órgano o persona que tiene la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables.**

26. **Esta sección del informe de auditoría describirá las responsabilidades de la dirección en relación con:**

26.1. la preparación y presentación razonable (o presentación de conformidad con un marco de cumplimiento) de los estados contables y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa; y

26.2. la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la exposición, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección

en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento por un período no inferior a doce meses posteriores al cierre del ejercicio bajo examen.

27. Responsabilidades del contador en relación con la auditoría de los estados contables. Esta sección del informe de auditoría:

27.1. manifestará que los objetivos del contador son:

27.1.1. obtener una seguridad razonable sobre si los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa; y

27.1.2. emitir un informe de auditoría que contenga su opinión.

27.2. manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con estas normas siempre detecte una incorrección significativa cuando existe; y

27.3. describirá que las incorrecciones se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados contables.

28. Esta sección, además:

28.1. manifestará que, como parte de una auditoría, el contador aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y

28.2. describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del contador son:

28.2.1. Identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa en los estados contables, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para su opinión.

28.2.2. Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

28.2.3. Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información expuesta por la dirección.

28.2.4. Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el contador concluye que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información expuesta en los estados contables o, si dicha información no es adecuada, emita una opinión modificada. Las conclusiones del contador se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.

28.2.5. Cuando los estados contables se preparen de conformidad con un marco de presentación razonable, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados contables y de sus notas explicativas, y si los estados contables representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación razonable.

28.3. Cuando sea aplicable, describirá además las responsabilidades del auditor del grupo en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:

28.3.1. sus responsabilidades son obtener elementos de juicio válidos y suficientes en relación con la información contable de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo;

28.3.2. es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y

28.3.3. es el único responsable por su opinión.

28.4. Manifestará que el contador se comunica con la dirección de la entidad en relación con las que correspondan de las siguientes cuestiones: la estrategia general de la auditoría; los hallazgos significativos de la auditoría y cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el contador en el transcurso de la auditoría.

29. La descripción de las responsabilidades del contador requerida por el apartado 28 será incluida:

29.1. en el cuerpo del informe de auditoría;

29.2. en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o

29.3. mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en la página web de una autoridad competente.

30. Otras responsabilidades de información - Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios. Si en el informe de auditoría sobre los estados contables, el contador cumple con otras responsabilidades de información, además de las establecidas por estas normas, aquellas se tratarán en una sección separada de su informe titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. En este caso, los requerimientos de los apartados 21 a 29 se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados contables".

31. Nombre del contador. El nombre del contador se incluirá en el informe de auditoría.

32. Firma del contador. El informe debe llevar la firma del contador, con la aclaración de su nombre y apellido completo, título profesional y número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional correspondiente.

33. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscritas en los Consejos Profesionales, se debe colocar su denominación antes de la firma del contador integrante que suscribe el informe respectivo, debiendo hacerse constar su carácter de socio.

34. Domicilio del contador. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el contador ejerce.

35. Fecha del informe de auditoría. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que 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*.

36. Los estados contables se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de cierre. Los marcos de información contable pueden referirse específicamente a tales hechos e identificar dos tipos:

36.1. aquellos que proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes sobre condiciones que existían en la fecha de los estados contables; y

36.2. aquellos que proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados contables.

37. La fecha del informe de auditoría informa al lector que el contador ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridas hasta dicha fecha.

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

38. Si el contador 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. No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

39. Cuando el contador incorpore un *párrafo de énfasis* en su informe:

39.1. incluirá el párrafo en una sección separada del informe con un título adecuado que incluya el término "énfasis";

39.2. incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los *estados contables* de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá solo a la información que se expone en los *estados contables*; y

39.3. indicará que la cuestión que se resalta no modifica su opinión.

40. Las siguientes circunstancias requieren que el contador incluya un párrafo de énfasis en su informe:

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

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

40.3. Cuando el contador deba emitir un nuevo informe de auditoría, sobre estados contables que rectifican otros previamente aprobados y sobre los cuales el contador había emitido su informe de auditoría.

41. Algunas circunstancias en las que el contador puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

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

41.2. 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.

41.3. La aplicación anticipada cuando se permita, antes de su fecha de entrada en vigencia, de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los estados contables.

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

42. El *párrafo de énfasis* no afecta la opinión del contador y no es sustitutivo de:

42.1. una opinión con salvedades, una abstención de opinión o un dictamen adverso;

42.2. de la información que debe exponer la *dirección* en los *estados contables*; o

42.3. la inclusión de una sección específica en el informe del contador cuando exista una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

43. Su ubicación en el informe depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del juicio del contador sobre su *significación*. Así, por ejemplo, si la situación que la origina está referida al marco de información contable aplicable, el contador puede considerar necesario ubicarlo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión".

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

44. Si el contador 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 sobre otras cuestiones.

45. Dicho párrafo reflejará con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se expongan en los estados y tampoco incluirá información que se exige que la *dirección* proporcione.

46. Algunas situaciones en las cuales puede ser necesario incorporar un párrafo sobre otras cuestiones son las siguientes:

46.1. 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;

46.2. disposiciones o prácticas que puedan requerir o permitir al contador dar explicaciones adicionales sobre su responsabilidad o sobre su informe de auditoría;

46.3. 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.

47. Su ubicación 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 información 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 una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los *estados contables* y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

Información adicional presentada formando parte de los estados contables

48. Si junto con los estados contables auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable, el contador evaluará si esta es parte integrante de los estados contables debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados contables, la información adicional estará cubierta por la opinión del contador.

49. Si la información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable no se considera parte integrante de los *estados contables* auditados, el contador evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de aquellos. Si no es el caso, el auditor solicitará a la *dirección* que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la *dirección* rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

Otra información

50. Con referencia a lo establecido en el apartado 24 anterior, el contador leerá la *otra información* y al hacerlo considerará si hay una incongruencia significativa entre la *otra información* y los *estados contables* o entre la *otra información* y su conocimiento obtenido en la auditoría.

51. Cuando en apariencia existen incongruencias o *incorrecciones* significativas en la *otra información* discutirá la cuestión con la *dirección* y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si:

51.1. existe una *incorrección* significativa en la *otra información*;

51.2. existe una *incorrección* significativa en los *estados contables*; o

51.3. el contador debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

52. Cuando el contador concluye que existe una *incorrección* significativa en la *otra información*, solicitará a la *dirección* que la corrija y si se rehúsa, considerará las implicaciones en su informe de auditoría. En circunstancias poco frecuentes puede ser adecuada la abstención de opinión sobre los *estados contables* cuando la negativa genere dudas acerca de la integridad de la *dirección* como para poner en tela de juicio, la confiabilidad de los elementos de juicio obtenidos.

53. Cuando el informe de auditoría deba incluir una sección de otra información, en ella se incluirá:

53.1. declaración de que la dirección es responsable de la otra información;

53.2. identificación de la otra información obtenida antes de la fecha de emisión del informe de auditoría;

53.3. declaración de que la opinión del contador no cubre la otra información y que por lo tanto no expresa ninguna conclusión sobre ella;

53.4. descripción de las responsabilidades del contador con respecto a la lectura, consideración e información sobre la otra información;

53.5. declaración de que no tiene nada que informar sobre ella o si existe una *incorrección* significativa que no ha sido corregida, declaración que describa esa circunstancia;

53.6. cuando el contador exprese una opinión con salvedades o adversa, considerará las implicaciones de lo establecido en el apartado anterior.

54. El auditor, al momento de acordar el encargo, dispondrá con la dirección lo necesario para que se le proporcionen oportunamente es decir antes de la emisión del informe de auditoría, los documentos que comprenderá el informe final. Si los componentes que integran la otra información no estuviesen disponibles antes de la emisión del informe de auditoría, el contador dejará constancia de tal situación en su informe.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

55. Cuando el contador exprese una opinión modificada:

55.1. la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión adversa" o "Abstención de opinión", según corresponda; y

55.2. la sección "Fundamento de la opinión" tendrá el título "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión adversa" o "Fundamento de la abstención de opinión", según corresponda.

56. Cuando el contador exprese una opinión con salvedades o una opinión adversa, rectificará la declaración que requiere el apartado 22.4 sobre si los elementos de juicio que ha obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "adversa", según corresponda.

57. Cuando el contador se abstenga de opinar sobre los *estados contables*, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 22.2 y 22.4 de este capítulo.

58. Cuando el contador se abstenga de opinar sobre los *estados contables* porque no haya podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, modificará la descripción de sus responsabilidades requerida por los apartados 27 a 29 de este capítulo,

para incluir solo lo siguiente:

- 58.1. una declaración de que su responsabilidad es la realización de la auditoría de conformidad con estas normas y la emisión de un informe de auditoría;
- 58.2. una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la abstención de opinión", no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes que proporcionen una base para expresar una opinión de auditoría sobre los *estados contables*; y
- 58.3. la declaración acerca de la *independencia* y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 22.3 de esta norma.

Información comparativa

59. 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 para dar cuenta en su informe de esa información comparativa: cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.

60. Cuando el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados contables del período actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a períodos anteriores. Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el contador identifique una *incorrección* significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o expuesta, pero los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión en las cifras del período actual no sean significativos, y solo esté afectada, o podría estar afectada, de manera significativa, la comparabilidad entre las cifras del período actual y las cifras correspondientes a períodos anteriores. En este caso, el contador utilizará para la opinión con salvedades la siguiente expresión: excepto por los efectos (o por los posibles efectos) sobre las cifras correspondientes a períodos anteriores del hecho descrito en el párrafo "Fundamento de la opinión con salvedades", los *estados contables* adjuntos presentan razonablemente ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable].

61. Cuando los *estados contables* del período anterior contengan una *incorrección* y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes a períodos anteriores hayan sido corregidas o se haya revelado adecuadamente la información en los *estados contables* del período actual, el informe de auditoría puede incluir un *párrafo de énfasis* que describa las circunstancias y haga referencia a la información revelada en los *estados contables* que describa plenamente la cuestión.

62. Cuando el contador deba emitir un informe sobre estados contables comparativos, se referirá a cada período para el que se presentan estados contables. En estos casos podría resultar que el contador:

- 62.1. exprese una opinión o una abstención de opinión, o incluya un *párrafo de énfasis* con respecto a los *estados contables* de un período y otra diferente sobre los *estados contables* de otro período; o
- 62.2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso expondrá los motivos fundamentales de la diferente opinión en un *párrafo sobre otras cuestiones*.

63. Cuando los *estados contables* del período anterior hayan sido auditados por otro contador (contador predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores o el de *estados contables comparativos*, un *párrafo sobre otras cuestiones* que indique:

- 63.1. que los *estados contables* del período anterior fueron auditados por otro contador;
- 63.2. el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y
- 63.3. la fecha del informe del otro contador.

64. Cuando los *estados contables* del período anterior no hayan sido auditados, el contador incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores o el de *estados contables comparativos*, que las cifras correspondientes a períodos anteriores no han sido auditadas.

Fuente: Texto de la RT (FACPCE) 53, donde hemos destacado en ***negrita cursiva*** todos los cambios advertidos en la redacción de las Normas de Auditoría con respecto a la RT (FACPCE) 37/2013. Sin embargo, para el caso de las "normas sobre informes", hemos destacado solamente algunos cambios y, además seleccionado para destacar los párrafos de algunas otras cuestiones. Ello porque existen numerosos cambios normativos formales en la redacción y ubicación de ciertos conceptos relevantes, aunque la norma no haya modificado la esencia de determinados aspectos técnicos.

3. COMENTARIOS

3.1. Proceso de auditoría

El proceso de auditoría es un conjunto de acciones, tareas o actividades sistemáticas que realizan los auditores en el examen de los estados financieros de una entidad.

Incluye el conocimiento del ente y su entorno, el desarrollo de procedimientos de auditoría y pruebas, la evaluación de los resultados obtenidos y la comunicación de los mismos.

Sus fases clave son el planeamiento, la ejecución, y la conclusión de la auditoría, (incluyendo la emisión del informe de auditoría).

La nueva norma describe ahora con el subtítulo de "proceso de auditoría" una serie de pasos nuevos o mejorados que tiene que efectuar el contador público para desarrollar su tarea vinculada con el encargo de auditoría externa de estados contables con fines generales.

Los mismos se refieren básicamente a los siguientes aspectos principales:

Obtención y actualización del conocimiento del ente

3.1.1. El contador público no solamente debe obtener sino también actualizar, de corresponder, un conocimiento apropiado de la entidad: estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que posibilitar, de ser aplicable, el uso de organizaciones de servicios para los procesos con impacto en la información fuente de los estados contables. La organización de servicios es una *"Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información contable de dichas entidades usuarias. Ejemplo de estas organizaciones son las que prestan el servicio de teneduría de libros o la función de cumplir con los impuestos"* [RT (FACPCE) 53, Glosario de términos].

Identificación y valoración de los riesgos

3.1.2. Identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a los tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de brindar una base para el diseño y la implementación de respuestas a esos riesgos.

La valoración del riesgo es la *"Evaluación de la posibilidad de que existan incorrecciones significativas, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o la información a exponer, a partir de los procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno"* [RT (FACPCE) 53, Glosario de términos].

Esos procedimientos incluirán:

(i) *Indagaciones* ante la dirección y otras personas de la entidad que, a juicio del contador público, puedan tener información que facilite la identificación de los riesgos de incorrección significativa y particularmente sobre: (a) la valoración que ha realizado de los riesgos de que puedan existir incorrecciones significativas en los estados contables, sobre el proceso que ha seguido para identificar y dar repuesta a dichos riesgos y, en su caso, sobre las comunicaciones a los empleados vinculada a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; y (b) si tienen conocimiento o existen indicios de algún hecho intencional que afecte la entidad y, en su caso, las acciones emprendidas. Asimismo, el contador público tendrá en consideración si otra información indica la existencia de tales riesgos;

(ii) *Procedimientos analíticos*;

(iii) *Observación e inspección*.

Las NIA definen concretamente a dichos procedimientos de valoración del riesgo:

- *Indagación*: "Consiste en buscar información de personas conocedoras, tanto financiera como no financiera, a través de la entidad o fuera de la entidad".

- *Procedimientos analíticos*: "Evaluaciones de información financiera hechas para el estudio de las relaciones posibles entre datos tanto financieros como no financieros. Los procedimientos analíticos también comprenden la investigación de las fluctuaciones y relaciones identificadas que sean inconsistentes con otra información relevante o que se desvíen significativamente de cantidades predichas".

- *Observación*: "Consiste en mirar un proceso o procedimiento que está siendo desempeñado por otros, por ejemplo, la observación por parte del auditor del conteo de inventarios que realiza el personal de la entidad o del desempeño de las actividades de control".

- *Inspección*: (como procedimiento de auditoría): "Examen de los registros o documentos, ya sea internos o externos, o de los activos tangibles".

Obtención del conocimiento del control interno

3.1.3. Obtener un conocimiento del control interno relevante para la auditoría, que será aquel que, a juicio del contador público, sea necesario obtener para valorar los riesgos de incorrección significativa en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer y para diseñar los procedimientos posteriores de auditoría que respondan a tales riesgos. El conocimiento del control interno incluye el modo en que el ente ha respondido a los riesgos derivados de la tecnología de la información. De corresponder se debe considerar la obtención del control interno en relación con la organización de servicios pertinente para la auditoría. La evaluación del control interno sirve de base para perfeccionar la planificación de los procedimientos posteriores (adicionales a los procedimientos de valoración del riesgo) a aplicar. Para desarrollar este procedimiento se deben cumplir los siguientes pasos: (i) Relevar el control interno pertinente; (ii) determinar si se han implementado; (iii) determinar el efecto de las evaluaciones realizadas para definir la naturaleza, extensión y momento de ejecución de los procedimientos posteriores de auditoría.

Planeamiento de la auditoría

3.1.4. Este punto no representa un cambio con respecto a la versión anterior de la RT (FACPCE) 37 sino que por su relevancia lo destacamos como crítica: se habla de planificar apropiadamente el trabajo de auditoría pero advertimos que se insiste en que "la planificación se formalizará *preferentemente* por escrito". La definición de la palabra subrayada hace alusión de una manera o modo preferencial, ventajoso, supremo, dominante, predilecto, prioritario, elevado, superior, destacado, preeminente o mejor, que tiene alguna superioridad o preferencia sobre algo en especial. ¿Se habrá pensado que la planificación podría estar solamente en la mente del contador público? Sin embargo, no hay duda sobre que la planificación de la auditoría es la etapa más importante de un encargo exitoso, ya que permitirá organizar y dirigir la auditoría de estados contables de manera que esta se realice de forma eficiente y eficaz.

Dicha planificación de la auditoría, como principio básico, tiene que ser documentada representando la estrategia de auditoría el documento en el que se reflejan las actividades de la planificación estratégica: *"La planeación conlleva establecer la estrategia general de auditoría para el encargo y desarrollar un plan de auditoría, en orden a reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable"* (NIA, Glosario de términos). El planeamiento de auditoría táctico debe ser más detallado puesto que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. Obviamente que dependiendo de la importancia del ente comprenderá programas de trabajo detallados.

"La documentación de la auditoría es el registro de los procedimientos de auditoría desempeñados (incluyen planeamiento), la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones a las cuales el auditor llegó (a veces también se usan términos tales como 'papeles de trabajo' y 'documentos de trabajo'" (NIA, Glosario de términos).

"La evidencia de auditoría es toda la información usada por el auditor al llegar a las conclusiones sobre las cuales se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría incluye la información contenida en los registros de contabilidad que subyacen a los estados financieros y otra información" (Idem).

"Los papeles de trabajo representan el material preparado por y para, u obtenido y conservado por, el auditor en vinculación con el desempeño de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos u otros medios" (Idem).

Recordamos que el enfoque de auditoría se divide básicamente en tres fases: (1) valoración del riesgo, (2) respuesta al riesgo, y (3) presentación de informes, y en las dos primeras, la actividad de planeamiento reviste una importancia crucial. Las NIA se ocupan de la responsabilidad del auditor por dicho planeamiento en una auditoría de estados financieros que se enmarca en el contexto de las auditorías recurrentes e identifica por separado las consideraciones adicionales en los encargos iniciales de auditoría.

En efecto, el objetivo del auditor es planificar la auditoría financiera de manera que pueda ser desempeñada de una manera eficiente y efectiva, para lo cual deben participar los miembros clave del equipo de trabajo. Las tareas básicas de planeamiento consisten en establecer una estrategia general de auditoría y un plan de auditoría, las que deben ser documentadas, así como también deben documentarse los cambios significativos realizados durante el encargo de auditoría y las razones para tales cambios. Como es de práctica, las NIA brindan material explicativo relacionado con cada uno de los requerimientos y un apéndice conteniendo las "Consideraciones al establecer la estrategia general de auditoría".

Estos son algunos de los beneficios resultantes de realizar una buena planificación de la auditoría:

- Prestar la atención adecuada a las áreas importantes.
- Identificar y resolver oportunamente los problemas potenciales.
- Facilitar la selección del equipo de trabajo con los niveles de capacidad y competencia idóneos para responder a los riesgos previstos.
- Asignar el trabajo a los asistentes de forma apropiada.
- Posibilitar la dirección y supervisión de los miembros del equipo y la revisión de su trabajo.
- Permitir la coordinación del trabajo ejecutado por auditores y expertos, cuando sea el caso.

En suma, el contador público tiene que documentar:

- (a) La estrategia general de auditoría;
- (b) El plan de auditoría;
- (c) Cualquiera de los cambios significativos hechos durante el encargo de auditoría a la estrategia general de auditoría o al plan de auditoría, y las razones para tales cambios.

Durante el planeamiento el auditor puede identificar una variedad de componentes de los estados financieros a los cuales les serán aplicados procedimientos adicionales (posteriores) en la evaluación del control interno y durante las pruebas sustantivas. Estos componentes generalmente incluyen clases de transacciones rutinarias significativas, transacciones inusuales significativas, estimados de contabilidad, y otras cuestiones que contienen un alto grado de juicio profesional, así como materias significativas que pueden requerir revelaciones.

"Los procedimientos sustantivos son los procedimientos de auditoría desempeñados para detectar declaraciones equivocadas materiales a nivel de aserción; incluyen: (a) pruebas de los detalles de las clases de transacciones, saldos de las cuentas, y revelaciones, y (b) procedimientos analíticos sustantivos" (NIA, Glosario de términos).

Las actividades preliminares a realizarse al comienzo del encargo actual son: (a) procedimientos requeridos por la NIA 220, vinculados con la continuidad de la relación con el cliente y el encargo específico; (b) evaluar el cumplimiento con los requerimientos éticos, incluyendo la independencia; y (c) establecer un entendimiento de los términos del encargo.

Las consideraciones adicionales en encargos iniciales de auditoría son: (a) desempeñar los procedimientos que requiere la NIA 220 en relación con la aceptación de la relación con el cliente y el encargo específico de auditoría; y (b) comunicarse con el auditor predecesor, cuando haya habido un cambio de auditor, en cumplimiento con los requerimientos éticos relevantes.

Pruebas de los controles

3.1.5. En el caso de que el contador público haya decidido aplicar una estrategia de confianza en controles, debe ejecutar pruebas de controles para obtener elementos de juicio, válidos y suficientes, con relación a la eficacia operativa de aquellos controles en los que el contador público pretenda confiar. Si el contador público tiene previsto emplear elementos de juicio obtenidos en períodos anteriores deberá determinar si siguen siendo relevantes. Si no se han producido cambios, podrá realizar pruebas en forma total o rotativa, con el objetivo de comprobar la eficacia operativa de los controles en los que tenga previsto confiar. El período de prueba dependerá de su juicio profesional de acuerdo con las circunstancias. El contador público obtendrá tales elementos de juicio combinando las indagaciones con procedimientos de observación, reproceso y examen de documentación. Esos elementos de juicio deberán ser más persuasivos cuanto mayor sea la confianza que el contador público deposite en la eficacia de un control.

Las NIA, por su parte, definen en su glosario los siguientes términos pertinentes:

- *Control interno: "El proceso diseñado y efectuado por quienes están a cargo del gobierno, la administración y otro personal, para proveer seguridad razonable respecto del logro de los objetivos de la entidad con relación a la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. El control interno consta de las siguientes componentes:*

- (a) *El ambiente de control;*
- (b) *El proceso de valoración del riesgo de la entidad;*
- (c) *El sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, que es relevante para la información financiera, y la comunicación;*
- (d) *Actividades de control; y*
- (e) *Monitoreo de los controles".*

- *Ambiente de Tecnología de la Información (TI): "Las políticas y los procedimientos que la entidad implementa y la infraestructura de TI (hardware, sistemas de operación, etcétera) y el software de aplicación que usa para darle soporte a las operaciones de negocio y al logro de las estrategias de negocio".*

- *Monitoreo de los controles: "Un proceso para valorar la efectividad del desempeño del control interno en el tiempo. Incluye valorar oportunamente el diseño y la operación de los controles y tomar las acciones correctivas necesarias modificadas por los cambios en las condiciones. El monitoreo de los controles es un componente del control interno".*

- *Pruebas del control: "Pruebas desempeñadas para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de la operación de los controles para prevenir, o detectar y corregir, declaraciones equivocadas materiales a nivel de aserción".*

En síntesis con relación al control interno, el auditor tiene que obtener un entendimiento del control interno que sea relevante para la auditoría; evaluar el diseño de esos controles y determinar si han sido implementados, haciendo ello mediante el desempeño de procedimientos adicionales indagando al personal de la entidad; y considerar los cinco componentes del control interno antedichos.

3.2. Auditoría de grupos

Cuando se auditan los 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.

El auditor del grupo:

- Es responsable de la auditoría del grupo y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por eso, el informe de auditoría sobre los estados contables del grupo no hará referencia al contador público de un componente.

- Comunicará sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al auditor del grupo. La comunicación incluirá una solicitud de que el auditor del componente confirme que colaborará con el auditor del grupo, la significación del componente, los riesgos de incorrección significativa y una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo.

- Solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo, detallando la norma los aspectos específicos que se deben tener en cuenta.

El grupo y uno o más de sus componentes pueden no tener un mismo auditor, ya sea porque se contraten a distintos profesionales, por la ubicación geográfica de los componentes o por cualquier otro motivo. Las tareas sobre la información contable de un componente llevadas a cabo por el auditor del grupo o por el auditor de ese componente con el fin de que el auditor del grupo cuente con los elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo tienen, por lo general, un alcance menor al de las tareas que el auditor del componente debe realizar para obtener los elementos de juicio necesarios para emitir su opinión sobre los estados contables propios del componente. Para este último propósito, el auditor cumplirá con todas las obligaciones que la norma le impone, debiendo conservar un respaldo documental completo de los elementos de juicio que respaldan su opinión.

La versión clarificada de la NIA 600 es una más de las normas internacionales de auditoría que ha generado cambios significativos en la práctica actual de la auditoría de estados financieros. Si bien aplica a las auditorías de grupos, un auditor puede encontrar a esta norma de utilidad, adaptada como sea necesario en las circunstancias, cuando el auditor implica a otros auditores en la auditoría de estados financieros que no son estados financieros del grupo. La misma adopta, como es de práctica en la estructura general de las normas internacionales de auditoría, un enfoque basado en el riesgo en la auditoría de los estados financieros de grupos (incluyendo el trabajo de los auditores de componentes), haciendo hincapié en la realización de procedimientos que ayudan a identificar y valorar el riesgo de declaración equivocada de los estados financieros derivados de estas consideraciones especiales y en la concreción de respuestas apropiadas al riesgo.

De su lectura se desprende claramente que no se permite al contador/socio/firma del encargo del grupo dividir su responsabilidad en la opinión de auditoría sobre el grupo con los auditores del componente. Esto representa una amplia divergencia con las visiones que los auditores tenían hasta ese momento. Por más que otros auditores hayan desempeñado algún trabajo sobre la información financiera del componente (s) para la auditoría del grupo y, como tal, son responsables por sus hallazgos, conclusiones u opinión en su memorando o reporte de tal trabajo, exclusivamente el auditor del grupo es responsable por la opinión sobre la auditoría del grupo.

Es así que el auditor del grupo es responsable por la dirección, supervisión y desarrollo del encargo de la auditoría del grupo, de conformidad con las normas técnicas profesionales y aunque tenga requerido por ley o regulación incluir una referencia al trabajo de los auditores del componente/s, ello de ninguna manera disminuye la responsabilidad del contador/socio/firma del encargo del grupo por la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

La norma destaca aspectos vinculados con los siguientes temas:

- Objetivos del auditor.
- Definiciones de términos.
- Responsabilidad del auditor.
- Aceptación y continuación de las auditorías del grupo.
- Términos del encargo.
- Estrategia general y plan de auditoría.
- Entendimiento del grupo, sus componentes y sus entornos.
- Materialidad y sus diferentes niveles.
- Respuestas a los riesgos valorados.
- Determinación del trabajo a ser ejecutado sobre la información financiera de los componentes.
- Procedimientos del equipo del encargo en relación con los auditores del componente.
- Proceso de consolidación.
- Eventos posteriores.
- Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida.

- Comunicación con la administración del grupo y con quienes tienen a cargo el gobierno del grupo.
- Documentación de auditoría.
- Efectos en el informe del auditor cuando el equipo del encargo del grupo no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a partir de la cual basar la opinión sobre la auditoría del grupo.
- Material de aplicación y otro de tipo explicativo.

Los nuevos requerimientos y lineamientos señalados son susceptibles de una aplicación consistente y, como resultado, perfeccionan la calidad de las auditorías de grupos en beneficio del interés público.

3.3. Limitaciones al alcance impuestas por la entidad

La RT (FACPCE) 53 considera ahora las posibles limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la auditoría:

- Si luego de aceptar el encargo, el contador público observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría, que este considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión modificada sobre los estados contables, el contador público solicitará a la dirección que elimine la limitación.
- Si la dirección se niega a hacerlo, el contador público determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener elementos de juicio, válidos y suficientes. La norma señala que de no poder obtenerlos el contador público determinará las implicancias de este hecho dando pautas para tal cometido.

La norma también señala que las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicancias para la auditoría, tales como en lo referente a la evaluación (SIC) de riesgos de incorrección significativa, y en su consideración de la continuidad del encargo.

Le recomendamos al auditor no confundir técnicamente los conceptos "Evaluar" y "Valorar":

- *Evaluar (evaluate) significa: "Identificar y analizar los asuntos relevantes, incluyendo desempeñar los procedimientos adicionales que sean necesarios, para llegar a una conclusión específica respecto de una materia. La 'evaluación', por convención se usa solamente en relación con un rango de asuntos, incluyendo evidencia, los resultados de los procedimientos y la efectividad de la respuesta que la administración le da al riesgo" (NIA, Glosario de términos).*
- *Valorar (assess) significa: "Análisis de los riesgos identificados para concluir sobre su significado. 'Valorar', por convención, se usa solamente en relación con el riesgo" (Idem).*

3.4. Comunicación de observaciones y sugerencias

La RT (FACPCE) 53 con relación a esta cuestión expresa ahora que el contador público **podrá** emitir:

- un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea sobre el 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; y
- un informe preliminar con el objetivo de informar al ente auditado, además de los contenidos antes señalados, las incorrecciones detectadas, los ajustes recomendados y su impacto en la opinión.

En ambos casos, el contador público debe dejar expresa constancia que los emite para uso exclusivo del ente auditado.

Las NIA abordan la responsabilidad del auditor de los estados financieros vinculada con la comunicación a los cargos de gobierno corporativo de una entidad auditada, señalando la NIA 260 las "Comunicaciones con quienes gobiernan la entidad". Dicha norma contiene aspectos relacionados con el papel de la comunicación, los objetivos del auditor, las definiciones de términos, los requerimientos, el material de aplicación y otro explicativo, así como apéndices que tratan los requerimientos específicos de comunicación contenidos en las normas de control de calidad y otros estándares relevantes, y finalmente señala los aspectos cualitativos de las prácticas contables referidas a políticas contables, revelaciones en los estados financieros y cuestiones relacionadas.

Los propósitos principales de la comunicación con quienes gobiernan la entidad son los siguientes:

- establecer un entendimiento mutuo de las responsabilidades respectivas del auditor, aquellos cargos con gobierno y la administración en relación con la información financiera auditada, así como el alcance y oportunidad de la auditoría.
- proporcionar al gobierno corporativo en forma oportuna observaciones surgidas de la auditoría que sean pertinentes a su responsabilidad para monitorear el proceso de información financiera.
- Obtener de aquellos cargos con gobierno, la información pertinente a la auditoría.

Cuestiones a ser comunicadas

El auditor **deberá** comunicar las cuestiones o asuntos siguientes a quienes gobiernan la entidad:

- las responsabilidades del auditor en relación a los estados financieros auditados para formarse una opinión sobre los mismos que hayan sido preparados por la administración con la supervisión de quienes tienen a cargo el gobierno, y que la auditoría de los estados financieros no libera de sus responsabilidades a la administración o a los encargados de gobierno.
- el alcance y la oportunidad planeada de la auditoría (resumen del alcance de auditoría planificado y el tiempo estimado en el desarrollo de la auditoría de estados financieros).
- hallazgos importantes de la auditoría (aspectos importantes de las prácticas contables de la entidad, dificultades importantes encontradas durante la auditoría, debilidades materiales en el diseño/implementación/efectividad de la operación del control interno, asuntos importantes que surjan de la auditoría y que se hayan discutido o hayan sido sujetos de correspondencia con la administración, representaciones escritas que haya solicitado el auditor, y otros asuntos que surjan de la auditoría que, a juicio del auditor, sean importantes para la vigilancia del proceso de información financiera).
- cuando sea apropiado, la independencia del auditor (para las entidades que coticen en un mercado de valores, específicamente), lo que incluye todas las relaciones que puedan poner en riesgo la independencia, así como las salvaguardas aplicadas.

El proceso de comunicación se caracteriza en comunicar a quienes tienen a cargo el gobierno respetando la forma, oportunidad y contenido general esperado de las comunicaciones: la forma es por escrito y en relación con los hallazgos importantes de la

auditoría; las comunicaciones deben ser oportunas; el contenido de carácter adecuado y sus efectos en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

3.5. Informes de auditoría

La RT (FACPCE) 53 aspira a una redacción perfeccionada del contenido de las normas aplicables a los informes de auditoría y una actualización de la norma camino a lograr una mayor armonización con las Normas Internacionales de Auditoría.

Destacamos a continuación los siguientes aspectos:

- La primera sección del Informe del auditor independiente contendrá la "Opinión" del contador público.
- La sección del "Fundamento de la opinión" será incluida inmediatamente a continuación de la sección de opinión.
- Cuando sea aplicable, el contador público informará sobre las implicancias de cualquier incertidumbre significativa que puedan generar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como "Empresa en funcionamiento".
- Se ha eliminado de la norma el requerimiento anterior de tener que agregar en el párrafo de énfasis la situación que explique una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento.
- La sección de "Responsabilidades de la dirección" en relación con los estados contables, se describirá con un mayor nivel de pormenores.
- La sección de "Responsabilidades del contador público" vinculadas con la auditoría de los estados contables, se describirá con un mayor grado de detalle. Esta descripción será incluida en el cuerpo del informe de auditoría o en un anexo al informe de auditoría.
- En su caso, el informe describirá, además, las "Responsabilidades del auditor del grupo" en un encargo de auditoría de un grupo.
- Si en el informe de auditoría sobre los estados contables el contador público cumple con otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada de su informe titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", o cualquier otro que esté de acuerdo con el contenido de la sección.

Otros temas básicamente vueltos a redactar:

- *Párrafos de énfasis en el informe de auditoría*

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 abstuviera de opinión:

- Las siguientes circunstancias **requieren** que el contador público incluya un párrafo de énfasis en su informe: (1) cuando el marco de información determinado por disposiciones legales fuera inaceptable (para las normas contables profesionales) salvo que sea impuesto de esa manera; (2) para advertir a los usuarios que los estados contables han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (SIC); (3) cuando el contador público deba emitir un nuevo informe de auditoría, sobre estados contables que rectifican otros previamente aprobados y sobre los cuales el contador público había emitido su informe de auditoría.
- Algunas circunstancias en las que el contador público **puede** considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son: (1) la incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales; (2) un hecho posterior al cierre que sea significativo y ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría; (3) la aplicación anticipada cuando se permita antes de su fecha de entrada en vigencia, de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los estados contables; (4) una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

- *Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría*

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 sobre otras cuestiones.

- *Información adicional presentada formando parte de los estados contables*

Si junto con los estados contables auditados se presenta información adicional no requerida en el marco de información contable aplicable, el contador público evaluará si esta es parte integrante de los estados contables debido a su naturaleza o a su modo de presentación. En la versión anterior de la RT (FACPCE) 37 este tema estaba tratado bajo el título "Informe extenso".

- *Otra información*

Cuando el informe anual de una entidad incluya otra información contable o no contable no incluida en los estados contables, el contador público la leerá y considerará e informará de conformidad con los apartados consignados en la norma.

- *Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada*

Cuando el contador público exprese una opinión modificada la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión adversa" o "Abstención de opinión", según corresponda; y la sección fundamento de la opinión tendrá el título "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión adversa" o "Fundamento de la abstención de opinión", según corresponda.

- *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 diferente de las responsabilidades del contador público para dar cuenta en su informe sobre información comparativa. cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos: (1) cuando el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del contador público debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores porque, como regla general, la opinión del auditor es sobre los estados del período actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a períodos anteriores; y (2) cuando el contador público deba emitir un informe sobre estados contables comparativos, se referirá a cada período para el que se presentan estados contables.

En su comparación con la normativa internacional recordamos por su relevancia que el IAASB publicó en enero de 2015, la nueva NIA 701, "Comunicación de los principales temas de auditoría en el informe del auditor independiente" y además hubo una

serie de revisiones a las normas existentes (NIA 700, 260, 570, 705 y 706).

Al respecto, básicamente, por la NIA 700 (Revisada) se cambia sustancialmente la forma y contenido del informe del auditor para las empresas cotizadas, siendo el impacto menor para el resto, aunque existen exigencias que se aplican para todo tipo de auditoría.

El diseño del informe de auditoría, relativamente a esta altura "nuevo", expresa de manera transparente el trabajo que lleva a cabo el auditor, la evidencia de auditoría obtenida, en su caso, los hallazgos que den lugar a una opinión calificada, y su opinión sobre los estados financieros en cumplimiento con el marco de información financiera aplicable.

La mejora más trascendente es el nuevo requisito para los auditores de los estados financieros para comunicar "Cuestiones importantes de auditoría" (KAM), que el auditor considere más significativos, con una explicación de cómo se acometieron en la auditoría financiera, obligatorio para las auditorías de entidades listadas.

También se han tomado medidas para aumentar la atención respecto a la hipótesis fundamental de Negocio en marcha, incluyendo las revelaciones en los estados financieros, así como añadir mayor transparencia en el informe del auditor acerca de la tarea realizada.

Las mejoras del informe de auditoría buscan incrementar la confianza de los usuarios que constituye la esencia del trabajo de auditoría de estados financieros. La NIA 700 (Revisada) determina un orden y relocalización de las diferentes Secciones del *INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE*. Y se deben destacar por separado, en su caso, los siguientes subtítulos: *Informe sobre la auditoría de los estados financieros; Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios*.

4. BREVE COMENTARIO FINAL A MODO DE CONCLUSIÓN

Como lo afirmáramos ya hace largo tiempo, en nuestra opinión, concordamos que al restringirse la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de auditoría (NIIA) en los encargos, compromisos o contratos de auditoría externa de pocas empresas (tales como las cotizadas), se continuará llevando al mercado argentino a una mayor confusión entre los usuarios externos de los estados financieros auditados.

Ello en la medida en que serán difundidos informes de auditoría en la Argentina que se muestran como similares, pero que en realidad están preparados sobre la base de normas manifiestamente muy diferentes, sin contar con una diferenciación clara en lo que se refiere al nivel de credibilidad o confiabilidad que ellos ofrecen a las partes interesadas.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M. (2011-2021):

- ["Acuerdo de los términos de los compromisos de auditoría"](#) - D&G N° 147 - 2011 - pág. 1299; ["Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo"](#) - D&G N° 136 - 2011- pág. 3; ["Consideraciones especiales para la auditoría de grupos"](#) - D&G N° 147 - 2011- pág. 1251; ["Empresa en marcha"](#) - D&G N° 146 - 2011- pág. 1184; ["La identificación y valoración de los riesgos en la auditoría de estados financieros"](#) - D&G N° 140 - 2011 - pág. 539; ["Las respuestas del auditor a los riesgos valorados en la auditoría de estados financieros"](#) - D&G N° 141 - pág. 660; ["Mejora del valor del informe del auditor. Explorando opciones para el cambio"](#) - D&G N° 145 - 2011- pág. 1066; ["Compromisos iniciales de auditoría y saldos de apertura"](#) - D&G N° 152 - 2012 - pág. 499; ["Expertos del auditor"](#) - D&G N° 153 - 2012 - pág. 339; ["Planificación de la auditoría"](#) - D&G N° 149 - 2012- pág. 175; ["Fraude en la auditoría de estados financieros. Responsabilidades del auditor"](#) - D&G N° 154 - 2012 - pág. 733; ["Eventos subsiguientes o hechos posteriores. Aplicación de aspectos contables y de auditoría"](#) - D&G N° 163 - 2013 - pág. 431; ["La auditoría basada en riesgos y las nuevas normas de la resolución técnica \(FACPCE\) 37"](#) - D&G N° 168 - 2013 - pág. 955; ["Materialidad en la auditoría de estados financieros. Las NIA Clarificadas que se refieren a la materialidad"](#) - D&G N° 162 - 2013 - pág. 211; ["Nuevas resoluciones técnicas \(FACPCE\) 32 a 35 y la adopción local de las mejores prácticas"](#) - D&G N° 161 - 2013 - pág. 183; ["Partes relacionadas. La auditoría de partes relacionadas bajo las NIA Clarificadas"](#) - D&G N° 163 - 2013 - pág. 359; ["Las responsabilidades del auditor relacionadas con otra información adicional a los estados financieros"](#) - D&G N° 178 - 2014 - pág. 713; ["Nueva estructura integrada de control interno COSO 2013 y documentos ilustrativos relacionados"](#) - D&G N° 172 - 2014 - pág. 3; ["Transformación del informe del auditor independiente. Fijación del núcleo en comunicar valor a los usuarios de los estados financieros"](#) - D&G N° 172 - 2014 - pág. 75; ["Uso de la función de auditoría interna y la asistencia directa a los auditores"](#) - D&G N° 174 - 2014 - pág. 243; ["Nuevos cambios fundamentales en el informe de auditoría"](#) - D&G N° 187 - 2015 - pág. 399; ["Las analíticas en la auditoría"](#) - D&G N° 207 - 2016 - pág. 1243; ["Empresa en funcionamiento"](#) - D&G N° 211 - 2017 - pág. 424; ["Control interno"](#) - D&G N° 213 - 2017 - pág. 615; ["Identificación y valoración de los riesgos a través del entendimiento de la entidad y su entorno"](#) - D&G N° 209 - 2017 - pág. 214; ["Informe del contador público independiente. Auditoría de estados financieros"](#) - D&G N° 209 - 2017 - pág. 214; ["Respuestas del auditor a los riesgos valorados"](#) - D&G N° 210 - 2017 - pág. 313; ["Actividades relacionadas con la ejecución de la auditoría"](#) - D&G N° 228 - 2018 - pág. 917; ["Actividades relacionadas con la conclusión de la auditoría de estados financieros y el informe del auditor"](#) - D&G N° 229 - 2018 - pág. 1013; ["El dilema de la rotación de los auditores y firmas de auditoría"](#) - D&G N° 230 - 2018 - pág. 1027; ["El modelo de riesgos y la auditoría basada en riesgos. La visión estratégica de sistemas aplicada a la auditoría de estados financieros"](#) - D&G N° 232 - 2019 - pág. 3; ["El escepticismo profesional en la auditoría de estados financieros"](#) - D&G N° 255 - 2020 - pág.1267; ["Entendimiento de los riesgos y controles en la auditoría financiera"](#) - D&G N° 249 - 2020 - pág. 623; ["Respuesta del auditor de estados financieros al incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias"](#) - D&G N° 247 - pág. 441 - 2020; ["Auditoría de estados financieros de entidades menos complejas. Nueva 'NIA para LCE' propuesta o sometida a un proceso de consulta"](#) - D&G online - 2021; ["Puesta en marcha de las Normas Internacionales de Auditoría"](#) - D&G online - 2021.

- Casal, Armando M.:

- "Gobierno corporativo. Dirección, administración y control de organizaciones en forma ética y responsable" - ERREPAR - 2011.
- ["Los estándares internacionales de auditoría y su comparación con las normas argentinas"](#) - ERREPAR - 2010.
- "Tratado de informes de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados" - ERREPAR - 2009.

- FACPCE, Resolución Técnica 53 - 2021.

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

- IAASB: "Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Otro Aseguramiento y Servicios Relacionados - Manual 2020".

- Mantilla Blanco, Samuel A.:

- "Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera (ISA/NIA)" - Ecoe Ediciones - Bogotá - 2017.

- "Tendencias Internacionales en Auditoría de Estados Financieros" - Ecoe Ediciones - Bogotá - 2017.

- "Auditoría de información financiera" - Ecoe Ediciones - Bogotá - 2009.

Cita digital: EOLDC105124A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.