

Resolución técnica 53, modificatoria de la resolución técnica 37 Nigro, Jorge O.

Abstract: En el artículo se analiza la nueva resolución técnica N° 53 que aborda el marco de regulación relativa a la auditoría externa y otra información contable como los encargos de revisión de estados contables de periodos intermedios, otros encargos de aseguramiento diferentes de la auditoría de estados contable y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, entre otros.

(*)

La Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FAPCE) aprobó la Resolución Técnica 53, "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento", modificatoria de la Resolución Técnica N° 37.

I. Introducción

La Junta de Gobierno de la FAPCE aprobó la Resolución Técnica (RT) 53 que modifica a la RT 37, esto significa que continúa vigente la RT 37 con la incorporación del texto aprobado en la RT 53.






La FAPCE indica que la RT 53 entrará en vigor para los estados contables cuyos ejercicios se inicien a partir del 1 de enero de 2022 y para el resto de los encargos a partir de la fecha antes indicada y considerando la correspondiente al informe del contador. No obstante, permite su aplicación anticipada.

Para el caso particular de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas aprobó su aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2022.

II. Estructura de la RT 53 comparativa con la RT 37

La RT 53 no introduce cambios sustanciales en cuanto a la estructura anterior de la RT 37, sino que lo que hace es dar entidad a cuestiones que día a día vienen cobrando mayor importancia dentro del campo de acción del auditor y compila en un único cuerpo normativo cuestiones que eran abordadas en otros documentos o resoluciones. En el siguiente cuadro, puede visualizarse la estructura de ambas normas, donde se destacan aquellas cuestiones diferenciales entre ambas:

Resolución Técnica N° 53

- I. Introducción
 - A. Propósito de esta Resolución Técnica
 - B. Antecedentes
- II. Normas comunes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados y encargos para la emisión de informes de cumplimiento 
 - A. Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en esta resolución técnica
 - B. Normas para el desarrollo del encargo
 - C. Normas sobre informes
- III. Normas de Auditoría
 - A. Auditoría externa de estados contables con fines generales
 - B. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
 - C. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable
 - D. Auditoría de estados contables resumidos
- IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios
- V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento
 - A. Otros encargos de aseguramiento en general
 - B. Examen de información contable prospectiva
 - C. Informes sobre los controles de un organización de servicios
 - D. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero 
 - E. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto 
 - F. Encargo de aseguramiento del balance social 
- VI. Certificaciones
- VII. Normas sobre servicios relacionados
 - A. Encargos para aplicar procedimientos acordados
 - B. Encargos de compilación
 - C. Informes especiales no incluidos en el Capítulo V
- VIII. Encargos para la emisión de un informe de cumplimiento 

Resolución Técnica N° 37

- I. Introducción
 - A. Propósito de esta Resolución Técnica
 - B. Antecedentes
- II. Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados
 - A. Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en esta resolución técnica
 - B. Normas para el desarrollo del encargo
 - C. Normas sobre informes
- III. Normas de Auditoría
 - A. Auditoría externa de estados contables con fines generales
 - B. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
 - C. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable
 - D. Auditoría de estados contables resumidos
- IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios
- V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento
 - A. Otros encargos de aseguramiento en general
 - B. Examen de información contable prospectiva
 - C. Informes sobre los controles de un organización de servicios
- VI. Normas sobre certificaciones
- VII. Normas sobre servicios relacionados
 - A. Encargos para aplicar procedimientos acordados
 - B. Encargos de compilación
 - C. Otros servicios relacionados, informes especiales no incluidos en el Capítulo V

III. Modificaciones introducidas

Las modificaciones introducidas parten desde el cambio del nombre de la norma hasta cuestiones particulares. La norma en su título agrega "Informes de Cumplimiento" pasando de esta manera a denominarse "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento". Los cambios, se observan particularmente en: (i) el informe del auditor, (ii) la incorporación de nuevos servicios profesionales, (iii) la incorporación de mejoras a las normas comunes a todos los encargos, (iv) la incorporación de mejoras en los procedimientos de auditoría, y (v) tratamiento de la incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento.

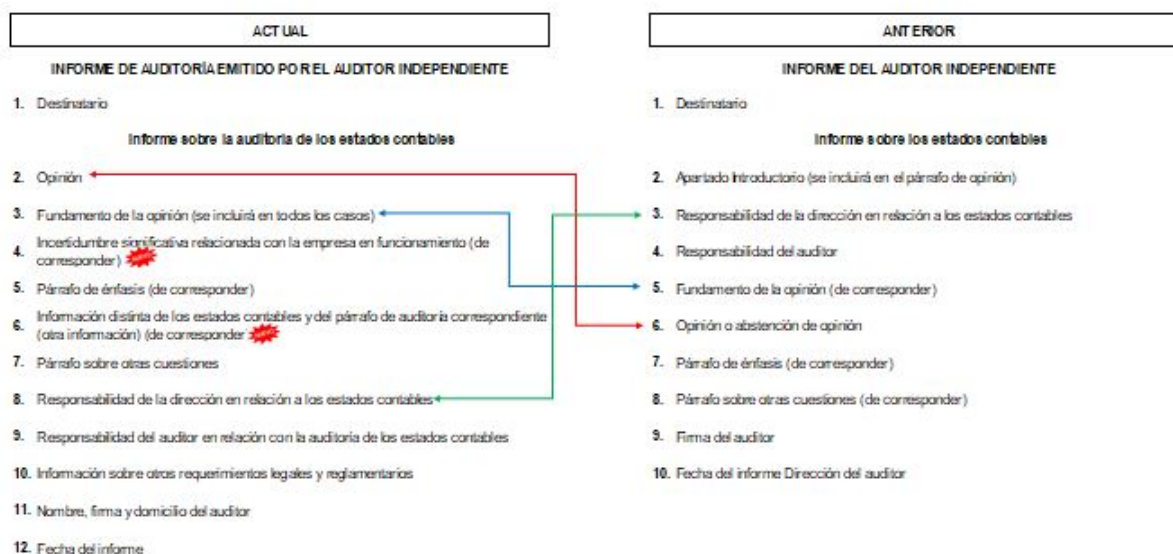
IV. Informe del auditor. Modificaciones a la estructura

Podríamos decir que donde se observa fácilmente una modificación en la norma es en la estructura del informe del auditor. Esto es así, ya que el informe constituye la conclusión del examen realizado por el auditor y es el producto visible para los usuarios del trabajo de auditoría [\(1\)](#).

Esta modificación a la estructura del informe recoge la necesidad de aggiornar la comunicación a la inmediatez de los tiempos que corren. Tal es así, que el informe en su estructura comienza por lo más importante de su contenido que es la "opinión". Luego desarrolla los párrafos ya conocidos con similar contenido al habitual e incorpora otros que destacan situaciones particulares.

El Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA), emitió el Informe 22 denominado "MODELOS DE INFORMES" preparados de acuerdo con la RT 37 modificada por la RT 53 donde en sus primeras páginas presenta la siguiente estructura

comparativa del informe del auditor entre la anterior RT 37 y la actual modificada por la RT 53:



La nueva estructura presentada se refiere al modelo de informe a utilizar en los encargos correspondientes a las secciones III. A, B, C y D de la RT 37 (2) modificada por la RT 53.

A continuación, se mencionan en particular algunas cuestiones referidas a los párrafos siguiendo la nueva estructura del informe:

1. "Opinión".

Como puede observarse, lo primero que se presenta luego de los "destinatarios" es la "opinión" del auditor, seguramente sea lo más relevante del informe para los usuarios de los estados contables, atendiendo como indicáramos a la necesidad de inmediatez evitando la búsqueda de la opinión dentro del informe como sucediera anteriormente.

2. "Fundamento de la opinión".

Este párrafo contendrá, en caso de corresponder, los fundamentos de modificación de su opinión, ya sea por un desvío en a las normas contables o por una limitación en el alcance. Asimismo, indicará que: (i) ha llevado adelante la auditoría de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la RT 37, (ii) su responsabilidad de acuerdo con dichas normas las cuales se describirán más adelante en el párrafo de "responsabilidades del auditor en relación con los estados contables" y (iii) su condición de independencia y ética.

3. "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento".

En el caso de incertidumbre relacionada con la empresa en funcionamiento, la nueva RT 37 incorpora un párrafo especial respecto de esta situación el cual se desarrollará más adelante.

4. "Párrafo de énfasis".

El auditor utilizará este párrafo para enfatizar aquellas cuestiones que, aun estando debidamente tratadas en los estados contables, considera necesario puntualizar para conocimiento y mejor entendimiento del lector de los estados contables.

5. "Información distinta de los estados contables y del párrafo de auditoría correspondiente".

Para aquellos casos donde los estados contables son acompañados de otra información, como por ejemplo la "Memoria", el auditor si bien no opina sobre la misma, debe revisarla y analizar su consistencia respecto de los estados contables. Si por caso, de la lectura de la

Memoria surgiera de que los estados contables debieran ser modificados, el auditor deberá solicitar a la Dirección que modifique los estados contables, en caso de que esta no lo hiciera, calificará su informe. Si, por el contrario, la Memoria no fuera consistente con los estados contables, el auditor podrá mencionar esta situación dentro del presente párrafo en el informe del auditor.

6. "Párrafo de otras cuestiones".

Será utilizado por el auditor en aquellos casos que sea necesario utilizarlo, por ejemplo, a los fines de establecer su responsabilidad por caso que los saldos iniciales hubiesen sido auditados por otro profesional.

7. "Responsabilidad de la Dirección".

En este párrafo no solo se aclara aquellas cuestiones por las que es responsable la Dirección, tales como la confección de los estados contables y su responsabilidad sobre el control interno de la compañía, sin también se introduce como novedad la mención de que la Dirección es responsable de aplicar correctamente la hipótesis de empresa en funcionamiento.

8. "Responsabilidad del auditor en relación con los estados contables".

Este párrafo conocido como el párrafo educativo, se amplía por cuanto el auditor explicará cómo ha auditado la correcta aplicación por parte de la Dirección de la condición de empresa en funcionamiento.

Por último, el informe culmina con los párrafos conocidos de información sobre otros requerimientos legales y reglamentarios y nombre y firma del auditor, los cuales no ameritan mayores explicaciones.

Respecto de la fecha, es de destacar que el auditor no deberá emitir un informe con una fecha anterior a aquella en que los estados contables objeto del examen fueran aprobados por la Dirección.

V. Incorporación de nuevos servicios profesionales

V.1. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero

Como todos sabemos ya desde hace años el cuidado del medioambiente constituye un factor fundamental en la agenda de los países y en el día a día de las compañías. Impulsado por normativas vigentes, en muchos casos de cumplimiento global para las compañías y en otras circunstancias por el establecimiento de estándares superadores fijados por las mismas organizaciones, la cuestión ambiental cada día toma más relevancia.

De esta manera, existen estándares exigidos a las compañías donde se requiere la disminución de emisiones de gases de efecto invernadero. El cumplimiento de estos estándares conlleva en algunos países ciertos beneficios y su no cumplimiento, a penalidades.

Es así como las compañías cumplen con la declaración de gases de efecto invernadero, las cuales requieren de la revisión de un profesional independiente auditor.

Estos encargos de aseguramiento tienen por objetivo constatar si la declaración de gases de efecto invernadero fue preparada en todos sus aspectos significativos de acuerdo con los criterios aplicables para el caso.

Los criterios aplicables son los utilizados por la organización para cuantificar e informar sobre las emisiones que se declaran.

El contador público deberá contar con los conocimientos y experiencia suficientes para llevar adelante este tipo de encargos, como así también de la experiencia profesional del equipo de trabajo y de los profesionales externos si fuera el caso.

En cuanto a la responsabilidad de la Dirección para este tipo de encargos, deberá el auditor obtener una aceptación por parte de la Dirección que reconozca que es responsable por la preparación de la declaración de gases de efecto invernadero y que la misma se encuentra de conformidad con los criterios que sean de aplicación.

El encargo de aseguramiento deberá incluir la aplicación de procedimientos necesarios para obtener elementos de juicio en lo que respecta a la cuantificación de las emisiones y de toda la información volcada en la declaración. Como es de esperar, las pruebas y su extensión que considere el auditor dependerá de la evaluación de riesgos de incorrecciones significativas que pudieran existir dentro de la declaración y de los controles internos relevantes para su preparación con que cuenta la organización.

En cuanto a la opinión, el profesional concluirá si la declaración de gases de efecto invernadero fue realizada de acuerdo con los criterios vigentes aplicables.

V.2. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto

La finalidad de la información contable proforma que se incluye en un prospecto es mostrar el impacto que tendría una transacción o un hecho significativo sobre la información contable de una sociedad como si esa transacción o hecho hubiese sucedido a una fecha determinada.

A partir de esta necesidad de información proforma brindada a los usuarios, es que se requiere la opinión de un profesional independiente como es el auditor.

En este sentido el auditor, no podrá proporcionar certeza de que el resultado real de la transacción o hecho que se recrea es el que finalmente resultaría.

La opinión del auditor, excepto de que exista alguna disposición legal específica, será que la información contable proforma ha sido cumplida en todos sus aspectos significativos sobre la base de los criterios aplicables o que fue compilada en base a los criterios aplicables.

V.3. Encargo de aseguramiento del balance social

El balance social, conocido mundialmente como balance de sostenibilidad, tiene como uno de sus objetivos mostrar de qué forma una organización contribuye o al menos pretende contribuir en el futuro a la mejora de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional o global.

Existen diversos modelos metodológicos para elaborar un balance social, el más difundido internacionalmente es la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI).

El GRI es apoyado por Naciones Unidas y se define como "una iniciativa internacional a largo plazo, promovida por un conjunto diverso de partes interesadas o interlocutores, cuya misión es desarrollar y diseminar a nivel global las guías necesarias para aquellas organizaciones que, de manera voluntaria, quieren emitir informes sobre la sustentabilidad de las dimensiones económicas, sociales y ambientales de sus actividades, productos y servicios. La Guía del GRI contempla tres dimensiones: la económica, la ambiental y la social, e identifica las categorías que comprende cada una de ellas, así como los indicadores cuantitativos y cualitativos que permiten seguir la evolución de los resultados" (3).

El objetivo para este tipo de encargos, según lo indica la RT 37 modificada por la RT 53, es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a los que se destina el informe, acerca del resultado respecto de la preparación y presentación del balance social.

V.4. Encargos para la emisión de un informe de cumplimiento

Los informes de cumplimiento no son una cuestión novedosa como servicio profesional, este tipo de encargos se encontraban normados por la resolución 816/2015 de la Mesa Directiva de la FAPCE. Lo que hace la RT 53, es incorporarlo a la RT 37, ordenando el texto e incluirlo dentro de un único cuerpo normativo.

Los informes de cumplimiento se realizan con el objeto de corroborar requerimientos provenientes de organismos con facultades de fiscalización para la realización de trámites o gestiones. De esta manera, el auditor verifica o da aseguramiento que el ente haya cumplido con los requerimientos formulados por reguladores u organismos de control.

La tarea del auditor consistirá en la aplicación de procedimientos que le permita corroborar "el cumplimiento" con lo requerido por la norma en cuestión.

VI. Incorporación de mejoras a las normas comunes a todos los encargos

A continuación, se mencionan las mejoras correspondientes a la Sección II — Normas comunes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados y encargos para la emisión de informes de cumplimiento:

1. Independencia.

Se incorpora el concepto de "actitud mental independiente y la independencia aparente", como condición necesaria para lograr imparcialidad y objetividad. Esto quiere decir, que el auditor "no solo debe ser independiente", sino que a juicio de terceros "debe aparentar serlo".

2. El contador solo iniciará o continuará con un encargo:

- Siempre que tenga competencia, capacidad profesional y pueda cumplir con los requerimientos éticos.

- Cuando haya considerado la integridad del cliente y concluya que no dispone de información que le indique que el cliente carece de integridad.

- Cuando exista una comprensión común por parte del contador y la dirección de la compañía acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes.

3. No aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de manera que considere que debido a ello debiera abstenerse de opinar.

4. Se refuerza el concepto que cuando el contador contrate a un experto, dicha situación no reduce su responsabilidad respecto del informe.

5. Se reemplaza el término "papales de trabajo" por "documentación del encargo".

VII. Incorporación de mejoras en los procedimientos de auditoría

Se incorporan mejoras en cuanto a:

1. Evaluación del control interno.

El auditor debe evaluar el control interno de manera de identificar áreas de riesgo y de esa forma determinar el alcance, oportunidad y tipo de prueba a ejecutar.

2. Hechos posteriores.

La responsabilidad del auditor se extiende hasta la fecha del informe, con lo cual debe ejecutar los procedimientos hasta esa fecha, de tal forma que le permita detectar hechos que tengan impacto en los saldos de los estados contables (hechos de tipo I) y aquellos que si bien no tienen un impacto sobre los estados contables pero que merecen ser mencionados en nota a los estados contables (hechos de tipo II).

3. Documentación de los encargos.

4. Se incorporan normas contenidas en la Interpretación 12 correspondiente a auditorías de grupo, donde el auditor es responsable de opinar sobre esos saldos consolidados, de manera que debe ejecutar procedimientos que le permitan opinar sobre los mismos.

5. En la obtención de evidencia adecuada y suficiente que tengan impacto en los estados contables proveniente de disposiciones legales o reglamentarias.

6. Comunicar los asuntos de interés que surjan de la auditoría a quienes están a cargo de la Dirección. Dependiendo de la naturaleza y significatividad de los asuntos, las comunicaciones pueden ser en forma verbal o escrita.

7. Se profundiza el enfoque basado en riesgos.

Este enfoque requiere que el auditor evalúe los riesgos basados en el conocimiento del cliente, incluido el control interno. De esta manera, lo que hace el auditor, es identificar riesgos de incorrecciones significativas en las afirmaciones que componen los estados contables y a partir de este entendimiento por medio de indagaciones, procedimientos analíticos, observaciones e inspecciones, el auditor define el tipo de pruebas (pruebas de controles o sustantivas) que va a realizar, su oportunidad y tamaño.

VIII. Tratamiento de la incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento

Las normas contables para la confección de los estados contables indican que son de aplicación para empresas en funcionamiento. De no cumplirse con la condición de empresa en funcionamiento, las normas aplicables serían otras. Si la empresa estuviese en un estado de liquidación, sus activos deberían valuarse a su valor de realización y sus pasivos a valores de cancelación.

Podría suceder que la Dirección prepare los estados contables considerando que se cumple la hipótesis de empresa en funcionamiento pero que se observen indicios por los cuales esta condición no se cumple.

La RT 37 modificada por la RT 53 requiere que el auditor obtenga elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la Dirección de la condición 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 de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento por al menos en el próximo año posterior al cierre.

En función a lo expresado, podrían presentarse las siguientes situaciones las que se acompañan con la postura del auditor:

Situación	Respuesta
Los estados contables fueron preparados utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización de este principio contable, genera incorrecciones significativas y generalizadas en la información contable.	Expresará en el dictamen una "Opinión adversa"
Los estados contables presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre.	El auditor incluirá una sección separada en su informe bajo el título "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento"
Si la información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los estados contables no es adecuada.	Expresará una opinión con salvedades o una opinión adversa
Si la Dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite	El auditor tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su informe "abstención de opinión"

(*) Profesor Pro Titular de la Universidad Católica Argentina — UCA.

(1) La palabra auditoría se reserva, tanto en normas locales como internacionales, para lo que es auditoría de estados contables, y la palabra aseguramiento para todos los servicios que presta el auditor en su conjunto.

(2) Auditoría externa de estados contables con fines generales, Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable y Auditoría de estados contables resumidos.

(3) Según Resolución Técnica 36, Normas Contables Profesionales: Balance Social.