



Código	FPI-009
Objeto	Guía de elaboración de Informe de avance y final de proyecto
Usuario	Director de proyecto de investigación
Autor	Secretaría de Ciencia y Tecnología de la UNLaM
Versión	2.1
Vigencia	13/10/2015

**Unidad Ejecutora:
Departamento de Ciencias Económicas**

Título del proyecto de investigación:
ANALISIS DE LA APLICACIÓN DE LAS NUEVAS NORMAS DE AUDITORIA
CONFORME A LA RESOLUCION TECNICA Nº 37 Y SUS IMPLICANCIAS SOBRE
LA RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE.

Programa de acreditación:

CYTMA2

Director del proyecto:

MALLO, Liliana Mónica

Co-Director del proyecto:

Integrantes del equipo:

ABRAHAM, Raúl
BONIFACIO, Ema
BRODSKY, Sergio
FORNARI, Claudio
GALLO, Mariangeles
IBÁÑEZ, Rosana
KABOBEL, Romina
MACIEL, Manuel
OPPIDO, Ángela
PAOLE, Norma
POLITI, Rosalba
RODRIGUEZ, Gastón
RODRIGUEZ, Gustavo
VIVONA, Daniel

Fecha de inicio:

01 / 01 / 2015

Fecha de finalización:

31 / 12 / 2016

Informe de avance/final

Sumario:

Observación: para confeccionar el Informe de avance/final se encuentra disponible el *Manual de Gestión de la Investigación* en el sitio web de la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la UNLaM: <http://cyt.unlam.edu.ar/>

1. Resumen y palabras clave

En el siguiente proyecto se analizará la viabilidad en la aplicación de la Resolución Técnica N° 37 dentro del marco conceptual. A partir de este estudio se intenta demostrar la importancia que a los fines de la información contable implica el cumplimiento de dicha norma.

Para el desarrollo del trabajo se utilizarán técnicas alternativas de relevamiento de criterios de valuación utilizadas en el nivel internacional confrontando con el criterio local. Asimismo, se intentará buscar el método más adecuado que permita encontrar las debilidades y fortalezas de la norma.

Los resultados del trabajo aspiran a ser integrados en un estudio más vasto y comparativo con otros casos y escenarios en los cuales se evidencien informes similares del tema. De esta manera se intenta producir cierto tipo de conocimiento que sea de utilidad para desarrollar un marco de aplicación tanto en el campo privado como público, al mismo tiempo que se busca superar y enriquecer los saberes que luego serán transmitidos a los educandos universitarios.

Síntesis metodológica

El vocablo auditoría proviene del latín del verbo “audire” que significa percibir con el oído, “escuchar” o “darse por enterado” de manera tal, que el auditor sería en su origen “alguien que escucha”, en ese tiempo pasado los auditores juzgaban la verdad o falsedad de los casos que se les presentaban a verificación “oyéndolos”.

Aproximadamente hasta el año 1900, la auditoría se llevaba a cabo mediante la revisión exhaustiva de todas las transacciones ya que la misma estaba dirigida detectar fraudes y/o errores. Más tarde, el Contador Público

comenzó a utilizar técnicas de muestreo, debido al aumento de las operaciones, y el objetivo de la auditoría se centró en emitir una opinión imparcial sobre la razonabilidad de los estados contables del ente a los fines de dar credibilidad a su información para los terceros usuarios de la misma.

Es dable destacar que se produjo entonces un cambio de concepción sobre la responsabilidad del auditor por los fraudes y errores, dado que no emite una opinión sobre la precisión o exactitud de la información, sino que en su dictamen dice “razonablemente” pues resultaría materialmente imposible asegurar en forma indubitable la no existencia de otras operaciones no informadas.

Podría decirse que:

- ✓ Un auditor trabaja en base a muestras.
- ✓ El objetivo del auditor no es descubrir fraudes y errores, pero debe contemplar la posibilidad de que ocurran.
- ✓ El auditor es un profesional independiente que produce un informe donde manifiesta su opinión sobre los estados contables preparados por la administración del ente o se abstiene de hacerlo.
- ✓ El informe del auditor trasciende a terceros.

Las palabras claves son: Normas de auditoría, Estados Contables, Informes, Auditoría, exposición, internacionales

2. Memoria descriptiva

A la fecha de la entrega del presente informe se dio respuesta en un 100% al conjunto de actividades planteadas en el GANTT descripto en el Protocolo de presentación del proyecto.

Actividades / Responsables 1er Año	Mes 1	Mes 2	Mes 3	Mes 4	Mes 5	Mes 6	Mes 7	Mes 8	Mes 9	Mes 10	Mes 11	Mes 12
Relevamiento bibliográfico	X	X	X	X								
Fichaje de libros, artículos y documentos relevantes			X	X	X	X						
Análisis de la evolución histórica de la normativa					X	X	X					
Estudio de informes						X	X	X	X	X	X	
Análisis comparativo con normativa anterior						X	X	X	X	X	X	
Elaboración del avance												X
Actividades / Responsables 2do Año	Mes 1	Mes 2	Mes 3	Mes 4	Mes 5	Mes 6	Mes 7	Mes 8	Mes 9	Mes 10	Mes 11	Mes 12
Análisis RT 37 y NIF	X	X	X	X	X							
Estudio de sistema MERCOSUR			X	X	X	X						
Estudio extra MERCOSUR					X	X	X	X				
Elaboración de las conclusiones									X	X		
Elaboración informe final											X	X
Transferencia de las conclusiones												X

GANTT:

1. Relevamiento Bibliográfico y fichaje de libros.

- ✓ “Casal Armando Miguel: “Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados” Errepar, julio 2008

- ✓ Fowler Newton. "Normas de auditoría. Manual de aplicación de la RT7". Ediciones Macchi. 1996.
- ✓ Fowler Newton, Enrique – "Auditoría Aplicada", Tomos I y II – Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1997.
- ✓ Fowler Newton, Enrique. "Cuestiones Fundamentales de Auditoría", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1993.
- ✓ Fowler Newton, Enrique - "Tratado de Auditoría" – Tercera Edición - Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.
- ✓ Lattuca, Antonio Juan - "Compendio de Auditoría" – Tercera Edición - Editorial Temas, Buenos Aires, 2008.
- ✓ Lattuca, Antonio Juan – "Temas de Contabilidad para Estados Contables I y Auditoría" – Editorial Foja Cero - Nueva Edición Revisada y Actualizada - Rosario, marzo, 2009
- ✓ Mautz R.K. Fundamentos de Auditoría, Tomo I y II, Ediciones Macchi 1972.
- ✓ Martorell, Ernesto. "Responsabilidad de los auditores y de los estudios de auditoría frente al fraude y al default reprochable de la empresa". Ed. Errepar. 2003.
- ✓ Senderovich, Pablo David. "Auditoría en acción para PYMES". Editorial La Ley. Buenos Aires. 2006.
- ✓ Slosse Carlos A., Gordicz Juan C., Giordano Silvia P, Servideo Federico A., López Lado Daniel, Dreispiegel Gustavo F., Pace Carlos A. y De Marco Daniel J "Auditoría Un Nuevo Enfoque Empresarial" Buenos Aires Argentina, Macchi 1990.
- ✓ Slosse, Carlos Alberto; Gordicz, Juan Carlos y Gamondés, Santiago F. "Auditoría". Ed. La Ley. Buenos Aires. 2006
- ✓ Slosse Carlos Alberto, Gordicz Juan Carlos, Gamondé Santiago F. "Auditoría" 2º edición Actualizada y ampliada Buenos Aires, La ley 2010.
- ✓ Wainstein, Mario y Casal, Armando. "El informe del Auditor". Errepar. Buenos Aires.
- ✓ Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- ✓ Internation Accounting Standars Board Normas Internacionales de Información Financiera.
- ✓ Internation Accounting Standars Board N.I.I.F. N.I.C. – Edición especial para Latinoamérica – Gestión 2000 Barcelona.
- ✓ Normas Internacionales de Información Financiera – NIC; Fowler Newton, Enrique; Editorial La Ley.
- ✓ Fowler Newton, Enrique: “Tratado de Auditoría” - 4a ed. - LL - 2009.
- ✓ RESOLUCION TECNICA N°37 - FACPCE
- ✓ RESOLUCION TECNICA N°7 - FACPCE
- ✓ Informe N° 12 del CENCyA - MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA
- ✓ Informe N° 13 del CENCyA - MODELOS DE INFORMES DIVERSOS

1. Análisis de la evolución histórica de la normativa

En el marco de su decisión de convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) comenzó un proyecto, muy dilatado en el tiempo, tendiente a adoptar las Normas Internacionales de Auditoría, de Revisión, Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, el cual fue pospuesto en sucesivas oportunidades desde el año 2003, hasta que finalmente la Junta de Gobierno en su reunión de noviembre de 2012 aprobó las siguientes resoluciones técnicas¹:

- a) *Resolución técnica 32, “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”;*
- b) *Resolución técnica 33, “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC”;*
- c) *Resolución técnica 34, “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia”;* y
- d) *Resolución técnica 35, “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC”.*

Junto con la adopción restringida de las normas antes indicadas, el plan de la FACPCE preveía también la modificación de la Resolución Técnica N° 7,

¹ Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE

manteniendo con ello en la práctica dos juegos de normas de auditoría, para acercarla a las normas internacionales.

De acuerdo con ello, en el mes de junio de 2012, la FACPCE publicó el Proyecto 28 de resolución técnica:

Modificación de la resolución técnica 7 - “Normas de auditoría” (en adelante, P28RT) la cual pasaba a denominarse “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”. El período de consulta finalizó el día 2/11/2012.

Como resultado del proceso de consulta, se elaboró un P28RT revisado, el cual se sometió a una ronda de comentarios por parte de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y en la reunión de Junta de Gobierno de la FACPCE del 22 de marzo de 2013 fue convertido en la resolución técnica 37, “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”.

La aprobación de la resolución técnica 37 implica la derogación de la antigua resolución técnica 7 y la interpretación N° 5, “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”.

Las modificaciones introducidas por la resolución técnica 37 tienen como objetivo:

- a) incorporar diversos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados previstos en las normas internacionales que no estaban específicamente contemplados en la Resolución Técnica N° 7;
- b) lograr congruencia entre un informe de auditoría emitido de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la resolución técnica 7, adaptando su estructura y contenido del previsto en las normas argentinas al indicado por las normas internacionales; y
- c) modificar la estructura de la resolución técnica 7 para regular en capítulos separados a cada uno de los distintos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados, efectuando también agregados y cambios en la redacción de las normas referidas a la auditoría externa y los encargos de revisión.

2. Estudio de Casos

A continuación, se exponen los diferentes informes establecidos en la Resolución Técnica 7 y 37, que deroga a la anterior, y las principales diferencias en los mismos:

RT 7		
	Informe Breve	(*1)
	Informe Extenso	(*2)
	Informe de revisión limitada de los estados contables de períodos intermedios	(*3)
	Informe sobre las actividades de control de los sistemas examinados	
	Certificación	(*4)
	Otros informes especiales	

RT 37			
Capít.	Informes		
III	A	Auditoría externa de estados contables con fines generales	Informe Breve (*1)
			Informe Extenso (*2)
	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	Revisión de estados contables de períodos intermedios		(*3)
V	Otros encargos de aseguramiento	Otros encargos de aseguramiento en general	
		El examen de información contable prospectiva	
		Informes sobre los controles de una organización de servicios	
VI	Certificaciones		(*4)
VII	Servicios relacionados	Encargos para aplicar procedimientos acordados	
		Encargos de compilación	
		Informes no incluidos en el Cap. V	

Como se puede apreciar, en ambos casos se contempla el informe breve (*1) y el extenso (*2), haciendo la aclaración la Resolución Técnica 37 que se aplican en la auditoría externa de estados contables con fines generales. Asimismo, se siguen contemplando la revisión de estados contables de períodos intermedios (*3) así como las certificaciones (*4).

Por otra parte, la Resolución Técnica 37 contempla otros informes dando pautas más específicas de lo que hacía la Resolución Técnica 7, a saber: auditoría de estados contables referidos a un marco de información o de un elemento, cuenta o partida, específicos, resumidos, encargos de aseguramiento o servicios relacionados.

A continuación, a través de algunos modelos, se exponen las principales diferencias, considerando que son a modo ilustrativo ya que el Contador Público

determinará sobre la base de su criterio profesional el contenido y redacción de la certificación:

1) Modelo de certificación literal de estados contables

De acuerdo a la Resolución Técnica 7:

CERTIFICACION LITERAL SOBRE ESTADOS CONTABLES

Señores Directores de
ABCD SA
Domicilio legal (*)²
CUIT xx-xxxxxxxx-x
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En mi carácter de Contador Público Independiente, a su pedido y para su presentación ante ..., certifico la información detallada en el apartado siguiente.

1. INFORMACIÓN OBJETO DE LA CERTIFICACION.

Estado de Situación Patrimonial de ... al... de de, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio Neto y Estado de Flujo de Efectivo, por el ejercicio anual terminado en esa fecha, comparativos con el ejercicio anterior, incluyendo la Información Complementaria -Anexos y Notas- integrantes de los citados estados.

2. TAREA PROFESIONAL REALIZADA.

La emisión de una certificación consiste únicamente en constatar determinados hechos y circunstancias con los registros contables, extracontables y otros elementos de respaldo que me fueron exhibidos por ABCD S.A. en la medida que consideré necesario en las circunstancias. Mi tarea consistió en la revisión de registros y documentación, asumiendo que los mismos son legítimos y libres de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta su apariencia y estructura formal. Por lo tanto, dejo expresa constancia que no he realizado una labor profesional de acuerdo con normas de auditoría vigentes tendiente a emitir una opinión sobre estados contables, sino que mi tarea profesional se limitó a comprobar que los estados contables detallados en 1. se encuentran transcritos en los folios ... a ... del libro Inventario y Balances N° ..., rubricado con fecha .., bajo el N° ... y son el resultado de las operaciones registradas en los siguientes libros contables (*ejemplos*):

- Diario General N°..., rubricado con fecha .., bajo el N° ...
- Subdiario de Caja y Bancos N° ..., rubricado con fecha ... bajo el N° ...

3. CERTIFICACION

Sobre la base de las tareas descritas, CERTIFICO que los estados contables detallados en 1. concuerdan con los registros contables indicados en 2.

4. INFORMACIÓN ADICIONAL REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

Adicionalmente informo que, según surge de las registraciones contables al ... de de ..., las deudas devengadas a favor de la ANSES de acuerdo con las liquidaciones practicadas por la sociedad, ascienden a \$, siendo las mismas no exigibles a esa fecha (de las que \$

² (*) A partir del 1 de noviembre de 2007, en los Informes y Certificaciones se debe consignar expresamente el domicilio del ente según el siguiente detalle: Personas Físicas: Domicilio Real, Sociedades de Hecho y Empresas Unipersonales: Domicilio Fiscal, y Demás Entes: Domicilio Legal.

eran exigibles a esa fecha).

Alternativamente de corresponder:

Adicionalmente Informo que al ... de de , no surgen de las registraciones contables, deudas devengadas a favor de la ANSES.

Buenos Aires, xx de XX .de xxxx.

Dr. XXX
Contador Público – (Sigla Universidad)
C.P.C.E.C.A.B.A. T° xxx F° xxx

De acuerdo a la Resolución Técnica 37:

CERTIFICACIÓN LITERAL DE ESTADOS CONTABLES

Señor de

ABCD

CUIT N°

Domicilio legal

Explicación del alcance de una certificación

En mi carácter de contador público independiente, a su pedido, emito la presente certificación de conformidad con lo dispuesto por las normas incluidas en la sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, conforme ha sido aprobada por la Resolución CD N° 3518 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. La normativa profesional requiere el cumplimiento de los requerimientos éticos establecidos en el Código de Ética vigente en la jurisdicción de dicho Consejo, así como que planifique mi tarea.

La certificación (*literal*) de estados contables consiste en la constatación de que éstos se encuentren transcritos en los libros rubricados de la entidad. Este trabajo profesional no constituye una auditoría ni una revisión y, por lo tanto, las manifestaciones del contador público no representan la emisión de un juicio técnico respecto de los estados contables objeto de certificación (*literal*).

Detalle de lo que se certifica

Estados Contables de ABCD, preparados por la dirección⁴ de la entidad bajo su exclusiva responsabilidad, que comprenden el estado de situación patrimonial (o “balance general”) al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha con sus notas..... a y los anexos a

Alcance específico de la tarea realizada

Mi tarea profesional se limitó únicamente a comprobar que los estados contables detallados en el párrafo anterior están transcritos en los folios a del Libro Inventarios y Balances de ABCD N°, rubricado por, con fecha, [bajo el N°].

Manifestación del contador público (de los contadores públicos)

Sobre la base de las tareas descritas, certifico que los estados contables detallados en el párrafo “**Detalle de lo que se certifica**” concuerdan con los transcritos en el libro contable indicado en el párrafo precedente.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$..... y no era exigible a esa fecha {o “, siendo exigible a esa fecha la suma de \$.....”}.

b) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de 20x2 en concepto de los siguientes gravámenes... (indicar los gravámenes) a favor de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos

Aires ascendía a la suma de \$, y no era exigible a esa fecha {o “, siendo exigible a esa fecha la suma de \$..... correspondiente al impuesto y de \$..... correspondiente al impuesto”}.³

Ciudad de....., Provincia de Buenos Aires, de de 20XX.

Dr.xxxx xxxx xxxxx
Contador Público
T°xx F°xx Legajo xxxxx/x
C.P.C.E.P.B.A.
CUIT xx-xxxxxxxx-x

³ Ver Norma de Aplicación N° 30 y Art. 37 de Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (T.O. /2011 aprobado por Res. N° 39 de fecha 14 de febrero de 2011 del Ministerio de Economía).

2) Modelo de informe sobre estados contables (opinión favorable sin salvedades)

De acuerdo a la Resolución Técnica 7:

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ABCD S.A.
Domicilio legal
Ciudad Autónoma de Buenos Aires
C.U.I.T.

En mi carácter de Contador Público independiente, informo el resultado de la auditoría que he realizado de los estados contables individualizados en el apartado 1. Los mismos han sido preparados y aprobados por el Directorio de ABCDE S.A., en ejercicio de sus funciones. Mi tarea profesional consiste en emitir una opinión sobre los mismos.

1. ESTADOS CONTABLES AUDITADOS

- 1.1 Estados de situación patrimonial al *dd de mm de aaa2 y aaa1*
- 1.2 Estados de resultados por los ejercicios terminados el *dd de mm de aaa2 y aaa1*
- 1.3 Estado de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el *dd de mm de aaa2 y aaa1*.
- 1.4 Estados de flujo de efectivo por los ejercicios concluidos el *dd de mm de aaa2 y aaa1*.
- 1.5 Información complementaria de los ejercicios concluidos el *dd de mm de aaa2 y aaa1*

2. ALCANCE DE LA AUDITORIA

Para poder emitir una opinión sobre los Estados Contables mencionados, he realizado el examen de acuerdo con las normas de auditoría vigentes - incluidas en la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - aprobadas por Res. CD 93/2005 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Estas normas exigen la adecuada planificación y ejecución de la auditoría para poder establecer con un nivel de razonable seguridad, que la información proporcionada por los estados contables considerados en su conjunto, carece de errores o distorsiones significativos.

Básicamente, una auditoría comprende la aplicación de pruebas selectivas para obtener evidencias respaldatorias de montos y afirmaciones relevantes; la evaluación de aquellas estimaciones importantes realizadas por la dirección de la sociedad y la revisión del cumplimiento de las normas contables profesionales de medición y exposición vigentes.

3. DICTAMEN

En mi opinión, los Estados Contables detallados en el punto 1. presentan razonablemente, en sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCDE S.A. al *dd de mm de aaa2 y aaa1*, los resultados de sus operaciones, la evolución del patrimonio neto y del flujo de efectivo, por los ejercicios terminados en esas fechas, de acuerdo con normas contables profesionales.

4. INFORMACION ADICIONAL REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES ⁴

4.1 Con base en mi examen descripto en el punto 2., informo que los estados contables citados surgen de registros contables llevados en sus aspectos formales de acuerdo con normas legales.

4.2 Adicionalmente informo que, según surge de las registraciones contables al *dd de mm de aaa2*, las deudas devengadas a favor del Sistema Unico de Seguridad Social, de acuerdo con las liquidaciones practicadas por la sociedad, ascienden a \$..., siendo las mismas no exigibles a esa fecha (*de las cuales, \$..., eran exigibles a esa fecha*).

Alternativamente y de corresponder:

Adicionalmente informo que, al dd de mm de aaa2, no surgen de las registraciones contables deudas devengadas a favor del Sistema Unico de Seguridad Social.

4.3 He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, previstos en las correspondientes normas profesionales emitidas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Buenos Aires, *dd de mm de aaax*

Dr. XXX
Contador Público (Universidad)
C.P.C.E.C.A.B.A. T°... F°...

De acuerdo a la Resolución Técnica 37:

INFORME DEL AUDITOR

Señor {Señores} de
ABCD
CUIT N°
Domicilio legal

Informe sobre los Estados Contables

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial (o “balance general”) al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.

Responsabilidad de la dirección en relación con los Estados Contables

La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales

⁴ Las empresas que cotizan sus títulos-valores en la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, las entidades financieras y las compañías de seguros deben consignar la información requerida por los respectivos organismos de control.

argentinas, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del auditor

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

Opinión

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

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$..... y no era exigible a esa fecha {o “y \$..... era exigible y \$..... no exigible a esa fecha”}.

b) He {Hemos} aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Ciudad de, de de 20XX

[Identificación y firma del contador]

5. Análisis comparativo

El siguiente análisis comparativo está basado en la RT N°37 vigente hoy, que reemplaza a la anterior RT N° 7.

Primero haremos una breve introducción del contexto en que aparece la RT 37 y la derogada RT 7 ambas de la FACPCE.

Es sumamente importante que al haberse cumplido la primera etapa de ejecución de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para algunas sociedades y para las que libremente quisieran adoptarlas mediante las Resoluciones Técnicas N°26 y su modificatoria N°29, se adoptasen normas para la auditoría de los estados contables elaborados con ellas, siendo éstas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Principales características que se han adoptado en nuestro país.

Las emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), dependiente de la Federación Internacional de Contadores, (International Federation of Accountants, IFAC).

La profesión argentina (FACPCE – CENCYA) no ha modificado el contenido de las NIA, se respeta los textos emitidos por el IAASB.

Resolución Técnica N° 37.

El surgimiento de esta resolución configura un importantísimo papel cuyo espíritu fue evitar la discrepancia que se creaba entre las empresas auditadas bajo las NIA (las que aplican las RTs. N° 26 y 29) y las auditadas bajo la RT N° 7 (las que permanecen bajo las RTs. Restantes).

Por lo tanto, no era coherente que las sociedades que no tenían necesidad de incorporarse a las NIIF fuesen auditadas por las NIA.

Las NIA hacen referencia al objeto de la materia auditable y no a la clase societaria del sujeto que la formula. Vale decir que todos los tipos de empresas que empleen las NIF o NIIF para PYMES pueden aplicar las NIA.

También, cuando los estados contables estén bajo Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) los auditores que los inspeccionen podrán emplear las NIA.

Esto resulta eficaz para contadores cuyos clientes tengan que aplicar las NIA por estar obligados a emitir estados financieros bajo NIIF por ejemplo por que se los exigen de sus casas matrices radicadas en otros países. Así y respetando los requerimientos de la RT N° 37, podrán manejarse con un único juego de patrones de auditoría.

En este sentido, es necesario aclarar que los auditores deberán tener presente que si se opta por aplicar las NIA no se podrá volver a aplicar la RT N° 37, siendo que ésta última tiene un nivel inferior y menos exigencias que las reglas internacionales.

Porque la RT N° 37 no adoptó en su totalidad a las NIA, sino que se basó en sus medidas y tomó parte de su regulación y también combinó con la RT N° 7.

Por otro lado, si se viene auditando por RT N° 7 y se pasa directamente a NIA sin pasar por la RT N° 37, el auditor debe expresarlo en forma clara en su informe en un párrafo denominado “de énfasis” (de aclaración).

Pero si las auditorías antecedentes se han hecho por NIA o el proceso de transformar o de acomodamiento fuese posible, el auditor dejará indicado que todas las auditorías de los ejercicios presentados fueron comparativamente de acuerdo con las NIA.

Y, por último, a modo de conclusión de este breve preliminar, se resaltan los siguientes puntos:

*Las resoluciones técnicas sobre las que hablaremos tienen vigencia para todos los ejercicios que comiencen el 1° de Julio de 2013;

*Las resoluciones técnicas permiten su aplicación anticipada;

*Las resoluciones técnicas deben aplicarse íntegramente y homogéneamente sin que se permitan empleos parciales o selectivos o mezcla, NIA / RT N°: 37;

*Las auditorías realizadas bajo NIA deberán aplicar patrones reconocidos y aceptados mundialmente por su calidad técnica. Siendo esto una mejora en la profesión en nuestro país, y en la credibilidad de los estados financieros auditados con ellas.

RESOLUCIÓN TÉCNICA RT N°: 37

NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS.

2.1. PRELIMINAR.

Ésta nueva norma deroga a la Resolución Técnica N° 7 después de 28 años de vigencia, sin dejar de reconocer lo eficaz que ha sido a lo largo de todo ese tiempo.

La Junta de Gobierno de la FACPCE en la Ciudad de Santa Fe estableció como fecha de emisión el 22/03/2013.

La fecha de aplicación es obligatoria para todos los encargos presentados a partir del 1°/01/2014.

La fecha de aplicación anticipada para todos los servicios (encargos) que se presenten será a partir del 22/03/2013, siendo esta la de aprobación por la Junta de Gobierno de la FACPCE.

De acuerdo al Acta de Catamarca de fecha 27/09/2002, se recomienda a los Consejos Profesionales adheridos a la FACPCE no modificar las disposiciones sancionadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE, como la presente.

Se recomienda difundir entre los matriculados de los consejos profesionales, organismos de control, educativos y empresariales de cada jurisdicción.

2.2. Estructura temática general

La RT N° 37 se divide en siete capítulos y un glosario.

2.3. Reseña de cada contenido y/o servicio profesional según la nueva RT N° 37

I. Introducción; propósito y antecedentes

Los propósitos fueron ya expuestos en la primera parte de esta exposición. Enunciamos ahora **los antecedentes**.

Fueron:

- * La Resolución Técnica N° 7/1985;
- * Proyecto N° 28/2012, de Resolución Técnica como referente nacional más inmediato;
- * Doctrina argentina sobre las NIA;

La profesión argentina adoptó sin modificaciones las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB, exclusivamente para sociedades que aplican las NIIF/ IFRS. En cambio, la RT N° 37 si vemos que tuvo un proceso de adaptación;

* Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA); las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER); las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), todas emitidas por el IAASB.

II. Normas comunes a los servicios de auditoría, de revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados

Independencia

La **independencia del contador público** respecto del ente (persona física o jurídica) al que incumbe la información sobre la que actúa, **se pone en primer lugar como exigencia y condición.**

Se mantiene el tenor de la RT N°7 en todas las situaciones ejemplificadas. Comienza a emplearse **la palabra "encargo" en reemplazo de "auditoría"** y se agrega otros conceptos que forman parte de la falta de independencia: además del cónyuge **"el equivalente"**, **aludiendo al conviviente cuando no exista un vínculo formal matrimonial.**

Mantiene las excepciones de que **no falta independencia**, cuando el contador "lleva la contabilidad" o pertenece con carácter de socio o asociado a entes sin fines de lucro o cooperativas.

Se agregan "Otras disposiciones aplicables" en que la condición de independencia debe considerarse en función de las disposiciones legales o reglamentarias que rijan según el tipo de encargo y el código de ética correspondiente.

Ahora bien, si un ente de control se rige por normas más estrictas del BCRA o CNV, se aplicarán éstas, pero si fuesen más laxas deberá regir las que establece la RT N° 37.

Se mantiene como lo hacía RT N° 7, la obligación de obtener elementos de juicio válido y suficiente que permitan respaldar la tarea.

En lo que respecta a conservar los papeles de trabajo, se introduce la novedad que deberán conservarse en un "soporte adecuado" refiriéndose a la tecnología electrónica (**CD; correos electrónicos; microfilmaciones; escaneo de documentos en PDF; etcétera**), por el tiempo que establezcan las normas legales, aclarando que el contrato de auditoría es considerado "locación de obra", y **se adapta a la prescripción (liberatoria) prevista para tal figura en el art. 1646 del Código Civil**, o el que resulte mayor.

Informes en general a emitir por el contador.

La RT N°37 introduce **calidades sustanciales y formales que debe reunir toda información producida por un contador público**. Agregando muy poco a lo que ya establecía la RT N°7, pero en esta RT se encuentran mejor organizados sus contenidos.

Otro agregado es el modelo de elementos básicos a ser observados para todo tipo de encargos.

III. Normas de Auditoría

En este apartado la RT N°37 hace hincapié en los siguientes servicios profesionales de auditoría contemplando para cada especie **tanto normas para su desarrollo como la emisión de los informes**, es decir, **del examen integral por excelencia de los elementos sometidos a la opinión de un contador independiente**. A saber:

- a) Auditoría externa de estados contables con fines generales.

Dichos informes deberán prepararse en **un marco de información financiera aplicable** para usuarios y vigente en un ámbito jurisdiccional determinado. Es el caso del cuerpo legislativo y profesional que rige en nuestro país: leyes, normas reglamentarias de entes de control y resoluciones técnicas de la FACPCE.

El marco de información financiera aplicable toma el nombre de "marco de imagen fiel" se considera que el emisor de los estados financieros incorpore información adicional al marco básico o por el contrario -por una excepción que no sea frecuente- pueda prescindir de alguno de sus requerimientos.

El marco de información aplicable toma el nombre de "marco de cumplimiento", cuando excluye las alternativas contempladas en el "marco de imagen fiel".

En circunstancias normales se podría expresar como **"marco de información financiera aplicable" o bien como "marco de cumplimiento".**

b) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Consiste en evacuar todas las exigencias de información financiera (estados contables básicos) de usuarios específicos (un ente de control, una obra social o mutual, una asociación civil). El marco de información financiera al que se referencia puede ser **"marco de información financiera aplicable" o "marco de cumplimiento", o bien un "marco de imagen fiel".**

c) Auditoría de un sólo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.

Estos conceptos se asemejan al que se conoce como **"componente de auditoría"**; agrupamiento que hace el auditor de acuerdo al volumen del ente que audita, así como de los elementos con los que cuenta.

d) Auditoría de estados contables resumidos.

Dentro de éste describe información financiera histórica proveniente de los estados financieros completos, con contenido menos detallado, pero debiendo guardar relación orgánica respecto de aquéllos.

IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios

Es similar al apartado de la RT N°7 denominado "Informe de revisión limitada de los estados contables de períodos intermedios". De **alcance inferior a una auditoría completa necesaria para emitir una opinión con "seguridad razonable"**, (este término es el máximo alcance al que puede llegar el auditor en su trabajo de auditoría y otros encargos de aseguramiento).

El peligro queda minimizado al punto de un nivel **“aceptablemente bajo”**, y esto deriva en un el cierre profesional positivo, ejemplo: Informe favorable sin salvedades o favorable con salvedades, porque se sabe que, de ninguna manera un auditor podría emitir una opinión dando seguridad absoluta sobre su informe, por las debilidades que surgen del control interno, las mediciones al recabar la información, etc.).

Por lo tanto, sería una **“seguridad limitada”**, derivando en un cierre profesional negativo, aunque conforme con el trabajo contratado. La seguridad limitada que da el auditor está aceptando que existe un riesgo un poco más alto que la seguridad razonable. Este trabajo se emplea en balances con cierres obligatorios trimestrales, establecidos por el BCRA Y CNV, (entes de control) y también a aquellos que a requerimiento de entidades financieras así lo requiere, etc.

V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento

En cuanto a estas tareas de encargos tiene un analogía con la RT N°7 denominados, **"Informes especiales"** comprendido el **"Informe sobre los controles"**. Este tipo de prestaciones es superior que las certificaciones y los servicios relacionados pero inferiores que una auditoría de estados financieros.

La RT N°37, enumera los siguientes tres tipos de encargos:

1- Encargos de aseguramiento en general

El contador deberá formular un cierre sobre un tema y ciertos juicios técnicos que lo conforman suministrando información a las partes interesadas aumentando así la confiabilidad.

Los contadores podrán elaborar su encargo desde dos perspectivas distintas:

- a) **Basándose en una afirmación del usuario; o**
- b) **En forma directa de la cosa a examinar.**

El contador también podrá enunciarse a partir de dos **niveles de aseguramiento**, que a continuación se mencionan:

***Aseguramiento razonable o conclusión positiva:** disminución del riesgo a un escalón razonablemente inferior; o

***Aseguramiento limitado o conclusión negativa:** disminución del riesgo a un escalón admisible, o superior al fijado en "seguridad razonable".

Para estos "Informes especiales", **siempre debe emitirse una conclusión u opinión profesional**, con criterio e independencia.

Ejemplos de este tipo de aseguramiento:

Verificación de estados contables de períodos intermedios; composición de costos y gastos; ventas del ejercicio en curso o de un período expreso; funcionamiento del sistema computarizado que almacena la contabilidad del ente; legalidad del origen y aplicación de fondos; constitución saldos deudores de clientes; etc.

2- Información contable prospectiva

Esta cuestión aparece tratada por primera vez en el informe de la RT N° 27 por la doctrina profesional mediante la Comisión de Estudios de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, de enero 1997, titulado "**Auditoría de Estados Projectados**".

La RT N°37, da al contador este tipo encargo para que emita un informe contable prospectivo, realizado **sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad.**

La información prospectiva puede mostrarse de dos formas:

*** Pronóstico: hipótesis sobre hechos que se espera sucedan en el futuro** como las decisiones prontas a tomar a partir de la fecha del informe en cuestión; o,

* **Proyección**: hipótesis acerca de hechos futuros y acciones a tomar por la dirección, (que quizá no ocurran) como por ejemplo empresas que ya funcionando deciden cambiar la naturaleza de sus negocios.

El rol del contador en esto es **lograr elementos de juicio válidos y suficientes** orientados principalmente a considerar:

- * comprender el negocio o naturaleza de la actividad de su cliente;
- * Tener a tiempo la información de su trabajo de prospección, **según los estados contables históricos preparados, conforme a las normas contables en vigentes**;
- * Que las teorías presentadas sean **razonables y realistas** sin errores relevantes de cálculo o concepto;
- * La información que proporcione el cliente sea transparente y no engañosa;
- * El contador **dará un informe con salvedades, adverso o eventualmente abstenerse o retirarse del encargo**, cuando la exposición y declaraciones no sean las apropiadas, o cuando note **inconsistencias expresas y significativas entre uno o más de los supuestos y las bases de las que se parte**.

3- **Informe sobre los controles de una organización de servicios**

Esta cuestión también es tratada por primera vez en la doctrina profesional a través del **Informe Nº 41**, de la Comisión de Estudios de Auditoría del C.P.C.E. de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de julio de 2008 titulado "**Auditoría de Servicios Tercerizados**".

Es una nueva prestación profesional, dónde el contador debe emitir informe sobre los controles actuales en una empresa de servicios "sean significativos", y tenga relación con el control interno del cliente que lo ha contratado para auditar los estados contables de su empresa.

Ejemplos de estas organizaciones:

Asistencia y mantenimiento en equipos informáticos; Servicio de comercio exterior; Logística de transporte de productos, de telecomunicaciones;

procesamiento de datos; archivo de documentación; vigilancia en ámbitos fabriles; higiene en oficinas; etc.

El contador puede emitir los informes de dos maneras viables:

* **Informe tipo 1.** "Informe sobre la **descripción y el diseño de los controles** de una organización de servicios"; y

* **Informe tipo 2.** Consiste en añadir al Informe tipo 1. **La evaluación de la eficacia del funcionamiento de los controles instalados en él durante el período informado con un** mínimo de seis meses. Este es el más conveniente de los dos tipos, especialmente para los auditores.

El contador debe realizar las operaciones necesarias y apropiadas para lograr los elementos de juicio válido que le permitan dar fundamento de lo que asevere en su informe.

VI. Normas sobre certificaciones

Labor del profesional con variados contenidos, que tiene por objeto emitir una **herramienta o certificado juicioso, que da lugar a una situación o comprobación específica.**

Ejemplos de estas prestaciones:

Certificación contable de integración de aumento de capital; saldos deudores; deuda por importaciones; ingresos por ventas; ingresos personales; composición del patrimonio neto; manifestación de bienes; no ingreso de divisas por envíos al exterior; etc.

Esta tarea de normas sobre certificaciones la incluía la RT N°7 original. La RT N°37 pronuncia muy pocos cambios. Pero no está prevista en las Normas Internacionales de Auditoría.

El contador en esta tarea solo certifica y no ejerce auditoría, por lo tanto, en ningún caso emitirá juicio técnico ni opinión. Se remitirá estrictamente a reunir elementos de juicio válido y capaz de respaldar su labor: especialmente los **registros contables legales de la sociedad y la documentación fehaciente.**

En la RT N°:37 se expone claramente la denominación de: **"certificación literal"**, constatando que los estados contables han sido transcritos a libros rubricados, sin que esto de por sentado la emisión de un juicio técnico.

Hacemos una salvedad que un Balance no se certifica por un Contador Público, sino que corresponde auditarlo y dictaminarlo, esto lo lleva a cabo "un Contador Público independiente".

Por lo tanto, el **"Informe de Auditoría"** es totalmente distinto de la denominada **"Certificación literal sobre estados contables"**.

VII. Normas sobre servicios relacionados.

Estos servicios que seguidamente mencionaremos no estaban contemplados en la RT N°:7 original.

El Contador Público sin ser auditor los realizaba igual, hoy la RT: 37 le da formalidad y categoría a:

El análisis del destino de los fondos recibidos por aportes de los socios o préstamos bancarios; verificar la integración del compromiso de aportes por parte los socios o accionistas; conciliaciones bancarias; análisis de cuentas con de clientes o proveedores; liquidación y pago de un impuesto; etc.

La RT N°:37 muestra tres tipos de operaciones para estos servicios relacionados:

*** Procedimientos acordados;**

Este encargo radica en que el contador convenga con su cliente **en presentar un informe en el que sólo consten los descubrimientos derivados de su trabajo**. Puede ser sobre la información contable o no contable; histórica o prospectiva, o sea el contador sólo entrega las evidencias del o los procedimientos aplicados sin emitir ni opinión ni dar conclusión.

El profesional no dará seguridad alguna al respecto; pues los solicitantes, ante las evidencias o hallazgos presentados por el contador, tomaran sus propias

conclusiones, (Si las hubieran solicitado previamente, estaríamos en presencia de un "encargo de aseguramiento").

* **Encargos de compilación:**

En éste encargo la tarea del contador es utilizar su conocimiento en materia de contabilidad para recopilar, clasificar, resumir y agrupar información meramente contable.

Esta tarea comúnmente **sintetiza información detallada y la convierte en información breve, manejable y clara**, sin el compromiso de verificar afirmaciones en dicha información.

Estos servicios por el tipo de naturaleza y procedimientos **no permiten al contador expresar ninguna seguridad sobre la información contable** ni están pensados para tal resultado.

Este trabajo puede contener información tanto contable como no contable, siempre que tenga el conocimiento suficiente de la materia en el tema.

Ejemplos de estos encargos:

Esquema en cantidad del personal del ente, agrupado por función y categorías: gerencias, jefaturas, supervisores, encargados; esquema detallado de una estructura de costos separando sus principales componentes partiendo de un balance de saldos o de un plan de cuentas; presentar el estado patrimonial y de resultados; etc.

El contador tendrá que alcanzar conocimientos del rango operativo y también de negocios del solicitante, y dominarlas normas contables adaptables al encargo.

El contador deberá lograr que la autoridad del ente o el interesado en cuestión, reconozca su responsabilidad y apruebe del material brindado con fines de recopilación. Esta información contable reunida debe aparecer como leyenda del tipo **"No auditado"; "Compilado sin auditoría ni revisión"; o "Véase mi/nuestro informe de compilación de fecha..."** en cada página de la información contable.

* **Otros servicios especiales no incluidos en el capítulo V (otros encargos de aseguramiento).**

Son informes especiales **que no brindan seguridad**; en los cuales el contador realiza una expresa manifestación **que no tiene como propósito el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios**.

En este tipo de encargo no habría conclusión ni aseveración solamente el testimonio del escenario de hecho. La resolución establece que este encargo podría referirse (no exclusivamente) a algunos requerimientos de parte de organismos de control formulados directamente al contador o a su cliente.

Análisis de las modificaciones introducidas por la nueva RT 37

Capítulo I - Introducción

De manera específica, la resolución técnica 37 incorpora normas que regulan servicios profesionales no previstos expresamente por la anterior resolución técnica 7. Tales normas se refieren a:

- a) servicios de aseguramiento sobre información distinta de la auditoría y revisión de estados contables (denominados por la resolución técnica 37 como “otros encargos de aseguramiento”);
- b) servicios de procedimientos acordados; y
- c) servicios de compilación.

Los servicios indicados en los apartados primero y segundo anteriores no estaban previstos expresamente en la resolución técnica 7, aunque la doctrina consideraba que podrían encuadrarse dentro de la figura de los “informes especiales” contemplados por dicha resolución técnica.

Capítulo II - Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados

Sección A) Condición básica para el ejercicio profesional en los servicios previstos en la Resolución Técnica 37

La resolución técnica 37 mantiene las normas sobre presunciones de falta de independencia contenidas en la resolución técnica 7, las cuales se refieren a:

- a) relación de dependencia;
- b) parentesco;

c) propiedad y administración del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;

d) intereses significativos del ente cuya información fuera objeto del encargo profesional;

e) remuneración contingente o dependiente del resultado de la tarea o el resultado de los estados contables.

Pero ha extendido el apartado b) de pérdida de independencia previsto en la resolución técnica 7, ya que ahora se indica que no es independiente el contador “cuando fuera cónyuge o equivalente” de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel. De esta manera, se extiende a las personas que vivan en aparente matrimonio con el contador, aquellas incompatibilidades antes reservadas al cónyuge de este.

Por otra parte, se reemplazan las referencias -incluidas en la RT 7- a “auditoría” por “encargo”, de modo que sus disposiciones sean aplicables a la auditoría de estados contables y a los otros servicios previstos en los Capítulos IV a VII de la resolución técnica 37.

Finalmente, se agregan referencias a las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y al Código de ética correspondiente, las cuales pueden ser más exigentes respecto de la independencia del contador que las propuestas en la Resolución Técnica 37, en cuyo caso se aplicarán las primeras.

Sección B) Normas para el desarrollo del encargo

En cada uno de los apartados siguientes, analizaremos en detalle las modificaciones introducidas.

a) Plazo de conservación de la documentación respaldatoria del encargo

Con la resolución técnica 37 se extiende a 10 años el plazo de conservación de la documentación respaldatoria del encargo. Sobre este punto es interesante la opinión de Guillermo G. Español, quien señala que ello se debe a que el contrato de auditoría es un contrato de locación de obra y la prescripción de la responsabilidad por la obra se rige por el artículo 1646 del Código Civil. A esto agregaremos que los

restantes servicios profesionales contemplados en la resolución técnica 37 también pueden clasificarse como locación de obra, de modo tal que a ellos también se extiende este nuevo plazo de conservación de la documentación respaldatoria.

Asimismo, se aclara en este capítulo de la resolución técnica 37 que los papeles de trabajo se pueden conservar en un soporte adecuado, de modo que se admiten los soportes electrónicos (por ej., planillas de cálculo y bases de datos), microfilmaciones, correos electrónicos, etcétera.

b) Copia de los estados contables u otra información objeto del encargo

La resolución técnica 37 extiende ahora la obligación de conservar copia de la información objeto del encargo firmada por el representante legal del ente al cual pertenezca, obligación que anteriormente la resolución técnica 7 limitaba a los estados contables.

c) Aplicación de técnicas de muestreo

Se aclara en este capítulo de la resolución técnica 37 que en los servicios de procedimientos acordados, la utilización de bases selectivas de aplicación de los procedimientos también debe ser establecida de común acuerdo entre el contador y la parte contratante.

Mientras que, respecto de las certificaciones, el capítulo VI, sección i), de la resolución técnica 37 aclara que no es posible aplicar pruebas sobre bases selectivas en el caso de las certificaciones profesionales.

c) Manifestaciones escritas de la dirección

La resolución técnica 7 requería la obtención de manifestaciones escritas de la dirección para la auditoría de estados contables. La resolución técnica 37 amplía la obligación de obtener tales manifestaciones escritas de la dirección también a los servicios de revisión, otros servicios de aseguramiento y servicios de compilación, pero no incluye a las certificaciones y a servicios de procedimientos acordados, lo cual es razonable.

d) Obligación de extender la aplicación de los procedimientos a los hechos posteriores hasta la fecha de emisión del informe profesional.

La resolución técnica 37 contiene un requerimiento específico por el cual el contador debe extender los procedimientos a la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables u otra información objeto del encargo, en la medida que fuera aplicable.

e) Uso del trabajo de un experto.

La resolución técnica 37 incorpora el requerimiento de que, cuando se usa el trabajo de un experto, se deberá evaluar la competencia, capacidad, objetividad e independencia de este, considerando el riesgo involucrado. Esta cuestión es muy importante dada la habitualidad con que se acude al trabajo de expertos en otras materias, tales como en informática o tasadores.

Sección C) Normas sobre informes

En cuanto a las modificaciones introducidas respecto de las normas sobre informes, las analizaremos en las siguientes secciones.

a) Supresión de la alternativa de presentación de informes orales

La resolución técnica 37 elimina la alternativa excepcional de presentar informes “orales”, que preveía la RT 7, opción que no resultaba ser empleada en la práctica.

b) Extensión de la obligación de identificar la relación entre el contador y la información objeto del encargo.

La resolución técnica 7 preveía que el contador debía identificar expresamente su relación con los estados contables objeto de auditoría. La resolución técnica 37 extiende expresamente la obligación de identificar la relación entre el contador y cualquier otro tipo de información objeto del encargo, lo cual incluye también a las certificaciones.

c) Descripción de las responsabilidades del emisor de la información objeto del encargo y del contador.

La resolución técnica 37 agrega la obligación de incorporar en el informe del contador un párrafo describiendo las responsabilidades del emisor de la información objeto del encargo y las del contador.

c) Título de cada sección del informe.

La resolución técnica 37 incorpora un requerimiento específico que dispone el agregado de un título a cada una de las secciones del informe del contador, lo que tiene como finalidad sistematizar su contenido y facilitar la inclusión de referencias.

d) Cláusulas de restricción a la distribución de los informes profesionales

La resolución técnica 37 agrega la alternativa de incluir párrafos de restricción a la distribución de los informes cuando se considere necesario.

Capítulo III - Normas de auditoría

En las siguientes secciones analizaremos las modificaciones introducidas respecto de la auditoría.

Auditoría externa de estados contables con fines generales

Normas para el desarrollo del encargo

a) Marco de información bajo el cual se preparan los estados contables:

La resolución técnica 7 establecía la obligación del auditor de emitir el informe de auditoría cuya opinión debe tomar como referencia las normas contables profesionales. Por su parte, la resolución técnica 37 admite la posibilidad de emitir un informe tomando como referencia un marco de información distinto de las normas contables profesionales cuando existan normas legales o reglamentarias que requieran utilizar otro marco de información (por ejemplo, en los casos de las entidades financieras y compañías de seguros), siempre que se cumplan las condiciones especificadas en la Norma.

- b) Tareas adicionales cuando el ente emisor de los estados contables a auditar hace uso de organizaciones de servicios:

La resolución técnica 37 agrega dentro de las tareas de conocimiento del ente cuyos estados contables auditará a las referidas al uso de “organizaciones de servicios” para llevar a cabo procesos con impacto en la información fuente de los estados contables.

- c) Modificaciones a los procedimientos de auditoría

Respecto de los procedimientos de auditoría a aplicar en las auditorías de estados contables, la resolución técnica 37 introduce las siguientes modificaciones:

1. se reemplaza la referencia a la “evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión” por “evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo”, ello por cuanto el concepto de “actividades de control” es uno de los componentes del “control interno”; y

2. se agregan las preguntas a la dirección del ente para identificar si hay dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante al menos los 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, y de obtener elementos de juicio sobre la idoneidad de la aplicación del precepto de “empresa en funcionamiento” y si existe una incertidumbre significativa al respecto.

Normas sobre informes

La resolución técnica 37 introduce las siguientes modificaciones en el informe del auditor para armonizarlo con el emitido de acuerdo con las NIA:

- a) el informe del auditor pasa a titularse ahora como “Informe del auditor independiente”;

- b) se eliminan los párrafos de “alcance” y “aclaraciones previas”, y se incorporan párrafos de “responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables”, “responsabilidad del auditor”, y en caso de que corresponda, “fundamentos de la opinión modificada”, y “párrafo de énfasis” y/o “párrafos de otras cuestiones”;

c) el párrafo de “identificación de los estados contables objeto de la auditoría” ahora pasa a ser el “apartado introductorio”, y el párrafo de “dictamen u opinión” cambiará su denominación en función del tipo de dictamen a emitir (“opinión con salvedades”, “opinión adversa” o “abstención de opinión”);

d) cuando se incorpore el párrafo de “información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos de control o de la profesión”, debe agregarse un subtítulo de “Informe sobre los estados contables” antes del apartado introductorio;

e) en el “apartado introductorio”, se requiere hacer referencia explícita a la nota a los estados contables que resume las políticas contables significativas aplicadas por el emisor de estos;

f) se agrega en el párrafo de “Responsabilidad de la dirección” una mención explícita a la responsabilidad de la dirección sobre los estados contables y el control interno;

g) se agregan en el párrafo de “Responsabilidad del auditor” menciones a:

1. el desarrollo de la auditoría aplicando:

a) las normas de la resolución técnica 37; y

b) las normas de ética;

2. si se obtuvo evidencia de auditoría apropiada y suficiente; y

3. se incluye una explicación de las responsabilidades del auditor y de lo que es una auditoría.

h) dictamen u opinión: se incorpora la diferenciación entre “marco de presentación razonable” y “marco de cumplimiento” con respecto a la forma de la opinión;

i) se eliminan las salvedades indeterminadas y abstenciones por “incertidumbres”, las que ahora son incluidas dentro del párrafo de énfasis sin modificar la opinión. Sin embargo, se admite la abstención de opinión cuando existen múltiples incertidumbres que impiden formar una opinión debido a su posible interacción y efecto acumulativo sobre los estados contables;

j) las salvedades ahora deben exponerse claramente en un párrafo anterior a la opinión llamado, según corresponda, “Fundamentos de la opinión con salvedades”, “Fundamentos de la opinión adversa” o “Fundamentos de la abstención de opinión”;

k) se aclara cuando un desvío a las normas contables o limitación al alcance implica una opinión favorable con salvedades, y cuando una abstención de opinión u opinión adversa. Será opinión favorable con salvedades cuando las cuestiones sean “significativas pero no generalizadas” y abstención o adversa cuando sean “significativas y generalizadas”;

l) se elimina la salvedad por falta de uniformidad que requiere la resolución técnica 7 para el caso de falta de uniformidad en la aplicación de las normas contables. La resolución técnica 37 solo requiere la salvedad cuando se ha producido un desvío a las normas contables;

m) se elimina la “opinión parcial” prevista en la resolución técnica 7, para lograr la congruencia con las NIA;

n) se agrega el “Párrafo de énfasis” el cual se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables. Corresponde incluir este párrafo en el informe:

1. cuando esa cuestión explique una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento; o que los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales; o cuando los estados contables son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados contables y el auditor emitió su informe (alternativamente, esta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones); o

2. cuando el contador considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables.

o) se agrega el “Párrafo de otras cuestiones”, el cual se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables el cual se requiere cuando:

1. el auditor exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso deberá revelar en un párrafo sobre otras cuestiones los motivos fundamentales de la opinión diferente;

2. cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador, el contador actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados contables con cifras correspondientes o a estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique:

a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador;

b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y

c) la fecha del informe del otro contador;

3. cuando se presentará información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable excluida del objeto de la auditoría, que no estuviera identificada como no auditada, el contador explicará, en el párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre los estados contables, que dicha información no está cubierta por su informe;

4. cuando se presentara otra información en un mismo documento que contiene los estados contables auditados y cuya modificación fuera necesaria por presentar incongruencias significativas con estos últimos y la dirección se negara a realizarla, el contador debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la incongruencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo, si esto fuera posible o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

p) se presentan dos enfoques generales distintos para la información comparativa:

1. “estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores”: en cuyo caso, la opinión se refiere solamente al período actual, ya que las cifras correspondientes forman parte de los estados contables del período actual; o

2. “estados contables comparativos”: en cuyo caso, la opinión se refiere a cada período para el que se presentan estados contables.

q) la resolución técnica 37 agrega la posibilidad de incorporar información requerida por disposiciones legales en un informe por separado, cuando esto esté permitido;

r) la resolución técnica 37 especifica ahora que el lugar de emisión del informe del auditor es la jurisdicción donde ejerce el auditor;

s) se aclara que la fecha del informe no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados contables por la dirección;

t) en cuanto a la presentación, la resolución técnica 37 requiere que todas las hojas de los estados contables básicos deben estar firmadas o inicialadas;

u) cuando se presentara información adicional no auditada formando parte de los estados contables, la resolución técnica 37 indica que el auditor debe requerir que se distinga claramente de los estados contables, en caso contrario debe requerir que esa información figure como “no auditada”. Si la dirección se negara a hacerlo, el auditor debe incluir un párrafo de otras cuestiones indicando que esa información no está auditada;

v) en cuanto a la otra información en los documentos que contienen estados contables, debe leerse la documentación para ver si hay incongruencias de la otra información con los estados contables o aparentes incorrecciones significativas en la descripción de un hecho. Si se deben modificar los estados contables y la dirección no lo hiciera, se incluirán salvedades en el informe. Si correspondiera modificar la otra información y la dirección no lo hiciera, el auditor debe incluir un “Párrafo de otras cuestiones” describiendo la incongruencia, no emitir el informe de auditoría o retirarse del encargo, o no dar consentimiento para el uso del informe.

Auditoría externa de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

Esta sección está basada en la NIA 800 y lleva el mismo título que esa norma. Como ejemplos de este tipo de estados contables podemos citar:

a) estados contables preparados de acuerdo a normas fiscales que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad; y

b) estados contables preparados para un ente regulador de acuerdo a disposiciones sobre información financiera establecidas por este.

Según la resolución técnica 37, en el informe de auditoría para este caso se incluirá:

- a) la finalidad para la cual han sido preparados;
- b) los usuarios a quienes se destina;
- c) un párrafo de énfasis que advierta que los estados contables:

1. se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos, y

2. en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable

Esta sección está basada en la NIA 805 y lleva el mismo título de la norma referida. Las alternativas que se pueden presentar, respecto del auditor, son:

a) auditó los estados contables de la entidad: en cuyo caso el contador expresará una opinión por separado para cada encargo; o

b) no fue el auditor de los estados contables: en cuyo caso determinará si es factible llevar a cabo el encargo.

En caso de que se publicara un estado contable o un elemento de dichos estados junto con el juego completo de estados contables auditados, la resolución técnica 37 destaca que deben estar claramente distinguidos.

La resolución técnica 37 aclara que, si el encargo contemplado en este capítulo se desarrollara en forma simultánea con la auditoría de los estados contables completos, se debe expresar una opinión por separado para cada encargo. Si la opinión del contador sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad no fue favorable sin salvedades, se deberá determinar el efecto que ello pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado contable o sobre un elemento, cuenta o partida de un estado contable.

Auditoría de estados contables resumidos

Este capítulo de la resolución técnica 37 se basa en la NIA 810 de la cual toma su título.

Normas para el desarrollo del encargo

La resolución técnica 37 establece que la condición necesaria para aceptar un encargo para informar sobre unos estados contables resumidos es haber realizado la auditoría de los estados contables completos de los cuales se deriven los estados contables resumidos.

Normas sobre informes

Las posibles formas de expresar una opinión favorable sin salvedades, de acuerdo con la resolución técnica 37, son:

- a) los estados contables resumidos son congruentes, en todos los aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados; o
- b) los estados contables resumidos son un resumen razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados.

Cuando el conjunto completo de los estados contables no contiene una opinión limpia, se debe:

- a) poner de manifiesto el tipo de opinión en el informe de auditoría sobre los estados contables auditados; y
- b) describir el fundamento de tal opinión.

Adicionalmente, resumimos en el siguiente cuadro las alternativas posibles:

Casos:	Se debe expresar:
Opinión con salvedades; Párrafo de énfasis; o Párrafo sobre otras cuestiones.	Su efecto sobre los estados contables resumidos.
Opinión desfavorable; o Abstención de opinión.	No resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados contables resumidos.

Capítulo IV - Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios

Con la aprobación de la resolución técnica 37, se cambia el nombre del servicio de “revisión limitada” a “revisión”, y adicionalmente se introducen modificaciones a las normas de desarrollo del encargo y sobre el informe, las que analizaremos a continuación.

Normas para su desarrollo

Se establece en la resolución técnica 37 la posibilidad de emitir un informe tomando como parámetro un marco de información distinto a las normas contables profesionales cuando existan normas legales o reglamentarias que requieran utilizar otro marco de información, siempre que se cumplan ciertas condiciones. La resolución técnica 7 establece la obligatoriedad de usar como criterio a las “normas contables profesionales”.

Además, con la resolución técnica 37 se extiende la obligación de obtener conocimiento del ente, al conocimiento del uso de “organizaciones de servicio”. Se agrega como procedimiento las preguntas a la dirección del ente para identificar si hay dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante por lo menos los 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables, y de obtener elementos de juicio sobre si resulta apropiada la aplicación del precepto de empresa en funcionamiento y si existe una incertidumbre significativa al respecto.

Finalmente diremos que la resolución técnica 37 agrega la obligación de obtener confirmación escrita de la dirección.

Normas sobre informes

Se incorporan modificaciones en la estructura del informe, para compatibilizarlo con los informes emitidos bajo Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2410.

Una de las modificaciones más relevantes es que, aplicando la resolución técnica 37, en el informe de revisión se expresará “... si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios:

a) no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o

b) han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable)".

Por su parte, la resolución técnica 7 solo contenía la expresión de que el contador "no tiene observaciones que formular".

Capítulo V - Normas sobre otros encargos de aseguramiento

Este capítulo de la resolución técnica 37 se divide en las siguientes tres secciones:

- a) Otros encargos de aseguramiento en general;
- b) examen de información contable prospectiva; e
- c) informes sobre los controles de una organización de servicios.

Estas secciones están respectivamente inspiradas en las Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, 3400 y 3402.

Como en los restantes Capítulos de la resolución técnica 37, cada una de las secciones se subdivide a su vez en:

- a) Normas para su desarrollo; y
- b) Normas sobre informes.

Sobre este capítulo de la resolución técnica 37 cabe destacar que se incorporan normas específicas para servicios de aseguramiento sobre información que no son estados contables. En la resolución técnica 7 no estaban previstos y la doctrina interpretaba que se encontraban incluidos bajo la figura de los "informes especiales". En cuanto a su alcance, son similares a lo que es una auditoría (los que se encuadran dentro de los servicios de seguridad razonable) o revisión (que se categorizan como servicios de seguridad limitada) pero se los aplica a otra información distinta de los estados contables, y con ciertas particularidades según el tipo de información.

Capítulo VI - Normas sobre certificaciones

La resolución técnica 37 mantiene en este capítulo las normas contenidas en la resolución técnica 7 respecto de las certificaciones, manteniéndose la certificación literal de estados contables.

Tal como se indicó anteriormente, se excluye expresamente el uso de muestreo en la certificación, debiendo examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

Además, cabe destacar que la resolución técnica 37 requiere la incorporación de un párrafo de “explicación del alcance de una certificación”, el cual no era requerido por la resolución técnica 7.

Capítulo VII - Normas sobre servicios relacionados

Este capítulo se divide en 2 secciones:

- Encargos para aplicar procedimientos acordados:

Son servicios en los que el contador aplica procedimientos de auditoría previamente acordados con la parte contratante y con terceras partes, con el fin de informar los hallazgos pero sin emitir ningún tipo de conclusión. Dicho informe solo es distribuido a las partes que acordaron los procedimientos;

- Encargos de compilación:

Consiste en utilizar el conocimiento contable para reunir, resumir y clasificar la información contable, pero sin emitir ningún tipo de opinión o conclusión ni realizar verificaciones sobre dicha información compilada. Se emite un informe de compilación junto con la información compilada.

Las secciones anteriores están respectivamente inspiradas en las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400 y 4410. Asimismo, cada una de las secciones se subdivide a su vez en:

- a) Normas para su desarrollo;
- b) Normas sobre informes.

Para la prestación de estos servicios, la resolución técnica 37 exige independencia como si fuera un encargo de aseguramiento.

Secciones de la Resolución Técnica N°37

Capítulo II. NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS

Sección A) Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Resolución Técnica

Independencia

1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.

Las reglas contenidas en la RT 37 son, con cambios mínimos de redacción, las mismas que aparecían en la RT 7.

La cuestión de la independencia está tratada también en el "código de ética unificado para profesionales en ciencias económicas propuesto por la FACPCE mediante su resolución JG 204/00.

El contador también debe ser independiente de ciertas "partes relacionadas" con dicho ente, incluyendo a sus directores y a las personas cercanas a éstos.

La ausencia de independencia de los contadores que emiten informes destinados a hacer fe pública es una de las principales causas de sanciones por parte de los tribunales de disciplina de los CPCE (ANEXO 1) y Ética en el ejercicio de la auditoría (ANEXO 2)

Falta de independencia

2. El contador no es independiente en los siguientes casos:

La enunciación que sigue se basa más en el concepto de “independencia aparente” que en el de “independencia real”. Es razonable porque:

- a) el auditor debe ser independiente y además parecerlo ante los terceros que puedan llegar a emplear sus informes;
- b) es difícil que los usuarios del informe de un auditor cuenten con información suficiente para evaluar su independencia real.

A las incompatibilidades enunciadas en la RT 37 deben agregarse las que pudieren estar contenidas en los códigos de ética.

2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

2.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo.

Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados

económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquéllas.

2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

2.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

2. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

3.

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

Tener uno de ellos una participación significativa en el patrimonio de otro.

3.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.

3.3. Cuando se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Ejemplo que imaginamos: dos entidades controladas por la misma controladora o por la misma persona física.

Alcance de las incompatibilidades

4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran éstos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

5. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.2 se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

Otras disposiciones aplicables

6. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva. **(ANEXO 3 - COMPARATIVA)**

Un aspecto observable, es que la resolución técnica 37 no adopta el Código de Ética del IESBA de la IFAC. Cabe aclarar que por la resolución técnica 34 se adoptan exclusivamente las Normas sobre Independencia. Por consiguiente, la profesión contable se desarrolla hoy bajo requerimientos distintos en este aspecto, ya que tales requisitos de independencia son más exigentes que los contenidos en la nueva norma local. Adoptar el Código de Ética de la IFAC, sin cortapisas, hubiera establecido los principios fundamentales de la ética profesional para los

profesionales de contabilidad y auditoría, junto con la política de amenazas y salvaguardas a dichos principios. Ello, en vez de seguir enunciando taxativamente los casos en los cuales el profesional no es independiente, dentro de una norma de auditoría, cuando ello debería estar explicitado en el Código de Ética que rige la profesión.

Sección B) Normas para el desarrollo del encargo

1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

2. Documentación del encargo

2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. La descripción de la tarea realizada.

2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

No es necesario conservar todos los datos y antecedentes recogidos. Basta hacerlo con los que prueben la ejecución del trabajo o respalden el contenido de los informes emitidos en consecuencia.

La evidencia incluye elementos recibidos del propio emisor, aunque éste no sea un “tercero”.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

Se entiende que las conclusiones particulares que interesan son únicamente las que sustentan (directa o indirectamente) la conclusión general volcada en el informe.

2.4. El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

Con la resolución técnica 37 se extiende a 10 años el plazo de conservación de la documentación respaldatoria del encargo. Sobre este punto es interesante la opinión de Guillermo G. Español, quien señala que ello se debe a que el contrato de auditoría es un contrato de locación de obra y la prescripción de la responsabilidad por la obra se rige por el artículo 1646 del Código Civil. A esto agregaremos que los restantes servicios profesionales contemplados en la resolución técnica 37 también pueden clasificarse como locación de obra, de modo tal que a ellos también se extiende este nuevo plazo de conservación de la documentación respaldatoria.

Asimismo, se aclara en este capítulo de la resolución técnica 37 que los papeles de trabajo se pueden conservar en un soporte adecuado, de modo que se admiten los soportes electrónicos (por ej., planillas de cálculo y bases de datos), microfilmaciones, correos electrónicos, etcétera.

3. El contador debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.

Relacionado con el Art. 6 del Código de Ética Unificado: “Los profesionales deben evitar la acumulación o aceptación de cargos, funciones, tareas o trabajos profesionales que excedan sus posibilidades de cumplimiento. Deben actuar acorde al decoro y buena reputación de la profesión, y evitar cualquier conducta que pueda traer descrédito a la misma, ello implica responsabilidades para con los colegas, con quienes han contratado sus servicios y con terceros”.

4. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.

5. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

Esta regla está subordinada a la que establece que el contador debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe. Por lo tanto, el profesional debe estar en condiciones de defender (ante su cliente y ante cualquier tribunal común o de disciplina profesional) el criterio de muestreo que haya decidido aplicar, sea cual fuere.

6. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.

Estas manifestaciones suelen agruparse en una “carta con representaciones de la dirección” o “carta de gerencia”. Su obtención no releva al contador de la obligación de obtener otros elementos de juicio que respalden, con mayor fiabilidad, las afirmaciones que deba examinar con motivo de su trabajo.

7. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, remplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

8. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables u otra información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

9. Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

La norma no define qué es el “riesgo involucrado” pero suponemos que se trata del riesgo de emitir un informe distinto del que correspondiere. En el caso particular, el contador debería evaluar en qué medida ese riesgo podría verse afectado por la incompetencia del experto, por su incapacidad o por su falta de independencia.

Sección C) Normas sobre informes

1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

La RT no identifica cuáles son “los” requisitos o características de la información que deben reunir los informes.

En el Tratado de Auditoría de Enrique Fowler Newton se indica que el informe del auditor debe cumplir con su objetivo y ser:

a) completo (debe incluir toda la información exigida por las normas profesionales y legales);

b) claro (inteligible y fácil de comprender por los usuarios que estén dispuestos a estudiar diligentemente la información financiera y que tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la terminología propia de dichos estados);

c) objetivo (debe expresar los acontecimientos tales como son, sin deformaciones originadas en razones de conveniencia del auditor o de su cliente);

d) preciso (no debe contener ambigüedades o expresiones difusas que provoquen dudas o malas interpretaciones).

2. Los informes deben ser escritos.

A diferencia de la RT 7, la 37 no prevé la posibilidad de emitir informes orales, lo que brinda mayor seguridad en la probanza de las comunicaciones efectuadas a los directores o administradores del ente a los que se refiere un encargo. De todos modos, suponemos que los informes orales referidos en la RT 7 debieron ser excepcionales y que sus ratificaciones debieron ser inmediatas.

Este cambio de normas no impide que el contenido de un informe sea anticipado oralmente.

3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con los estados contables u otra información destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dicha información, la relación que con ellos tiene el citado contador. En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a los estados contables ni a otra información.

Esta regla se complementa con las que requieren la identificación precisa de los elementos que son objeto del servicio prestado por el contador.

La relación indicada suele expresarse con frases que refieren a la naturaleza y a la fecha del informe emitido.

4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:

4.1. Título.

4.2. Destinatario.

4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.

4.4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.

4.5. Indicación de la tarea realizada.

4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

Pueden existir casos en que el trabajo del contador sufra limitaciones que le impidan formarse una opinión o llegar al tipo de conclusión requerida por el encargo.

4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.

4.8. Lugar y fecha de emisión.

4.9. Identificación y firma del profesional.

ESTRUCTURA DE UN INFORME (ANEXO 4)

5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado

6. Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo.

Capítulo III. Normas de auditoría

Sección A) Auditoría externa de estados contables con fines generales:

Innovando respecto de la RT 7, la 37 prevé normas separadas (que se desarrollan en la sección B) para las auditorías de estados financieros preparados para satisfacer las necesidades específicas de usuarios determinados. En consecuencia, esta sección A se refiere únicamente a las auditorías de los estados financieros preparados para su empleo por el público en general.

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 objeto de su examen.

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:

2.1.1. 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 o las Normas Internacionales de Información Financiera (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. Salvo que, las disposiciones legales o reglamentarias lo requirieran, la opinión del contador no emplee la frase “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 frase “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 podrían 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.

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 un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las 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.

Ejemplo de organización de servicios: una que recibe la documentación referida a las transacciones efectuadas por el emisor de los estados financieros,

mantiene sus registros contables y prepara los balances de saldos y los análisis de cuentas utilizados por el cliente del auditor para preparar los estados financieros.

3.2. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– 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. 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, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir éste 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. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

La RT establece que la planificación es obligatoria pero que la preparación de programas escritos no lo es. Lo consideramos razonable porque la preparación de un programa de trabajo es un medio y no un fin. Lo importante es que –una vez concluida su tarea– el auditor esté en condiciones de demostrar que ha obtenido evidencia válida y suficiente para respaldar su informe.

Claro está que esta evidencia debe incluir anotaciones sobre el trabajo realizado (qué se hizo, quién lo hizo, cuándo y con qué alcance) que se asemejan a las requeridas por la preparación de un programa.

3.5. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

3.5.1. Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el

control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

3.5.1.1. Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.

3.5.1.2. Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.

3.5.1.3. Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.

3.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

3.5.2. Cotejo de los estados contables con los registros contables.

3.5.3. Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos, y la correspondiente documentación comprobatoria.

3.5.4. Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).

3.5.5. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, Bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

3.5.6. Comprobaciones matemáticas.

3.5.7. Revisiones conceptuales.

3.5.8. Comprobación de la información relacionada.

3.5.9. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

3.5.10. Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).

3.5.11. Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

Las preguntas sobre la validez del supuesto de “entidad en marcha” deberían hacerse aunque la cuestión no estuviera mencionada en la RT 37, pero ésta aporta precisión sobre el período futuro (doce meses) que la dirección debería considerar para elaborar su respuesta.

3.5.12. Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección).

Este documento suele conocerse también como “carta de gerencia”.

3.6. Obtener elementos de juicio validos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis 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, lo que, en caso de ocurrir, hará necesaria una adecuada revelación en los estados contables de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y un párrafo de énfasis en el informe del contador llamando la atención sobre tal situación, como se indica en el párrafo 26 de la Sección III.A.ii. Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que el informe del auditor 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 un período de al menos doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

3.7. 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 a la programación.

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.

3.8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

3.8.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

3.8.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

3.8.3. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

3.9. 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.

3.10. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

4. El contador podrá emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado.

ii. Normas sobre informes

1. Con relación a un encargo de auditoría sobre estados contables, el contador podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

Al igual que la RT 7, la 37 denomina:

a) “informe breve” al resultante de una auditoría que únicamente alcanza a un juego de estados financieros;

b) “informe extenso” al que también cubre la “información adicional” adjuntada a esos estados.

Informe breve. Definición

2. El informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cuál éste expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. El trabajo debe ser efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de esta resolución técnica.

Contenido

3. El informe breve sobre estados contables debe contener los siguientes apartados:

3.1. Título del informe.

3.2. Destinatario.

3.3. Apartado introductorio.

3.4. Responsabilidad de la dirección con relación a los estados contables.

3.5. Responsabilidad del auditor.

3.6. Fundamentos de la opinión modificada, en caso de que corresponda.

3.7. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.

3.8. Párrafo de énfasis sobre ciertas cuestiones y/o párrafo sobre otras cuestiones, en caso de que correspondan.

3.9. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, en caso de que corresponda. Si el auditor debe incluir este párrafo, incorporara en el informe como subtítulo “Informe sobre los estados contables” antes del contenido del apartado introductorio.

3.10. Lugar y fecha de emisión.

3.11. Identificación y firma del contador.

Título del informe

4. El título es “Informe del auditor independiente”.

Consideramos que el empleo de la palabra “informe” en lugar de “dictamen” es adecuado porque:

a) el informe del auditor no incluye únicamente un dictamen (una opinión);

b) cuando tal informe contiene una abstención de opinión no se emite “dictamen” alguno.

El agregado de la palabra “independiente” no estaba previsto por la RT 7 pero es habitual e informativo.

Destinatario

5. El informe debe estar dirigido a quién hubiera contratado los servicios del contador o a quién el contratante indicara. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.

Apartado introductorio

6. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren y se debe remitir al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables

7. La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de conformidad con el marco de información contable aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones materiales.

Responsabilidad del auditor

8. El informe debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del contador es expresar una opinión sobre los estados contables basada en su auditoría, y que su examen se desarrollo de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes, entendiéndose como tales a las establecidas en esta resolución técnica.

9. El informe también debe explicar que las normas de auditoría exigen que el contador cumpla los requerimientos de ética y describir brevemente en qué consiste una auditoría y que objetivos persigue, así como señalar si los elementos de juicios obtenidos por el contador proporcionan o no una base suficiente y adecuada para su opinión.

10. Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la Sección III.A.i.3.5) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el contador hubiera obtenido los elementos de juicio validos y suficientes para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia del procedimiento modificado, sustituido o suprimido.

Dictamen

11. En este apartado el contador debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable. Si los estados contables fueran preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el contador opine sobre si los estados contables logran una presentación razonable; en cambio, el contador deberá opinar o abstenerse de opinar sobre si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, debiendo, en su caso, considerar los aspectos indicados en la Sección III.A.i.2.

Opinión no modificada o favorable sin salvedades

12. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas, el contador opinará favorablemente, cuando pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría, en su conjunto:

12.1. Presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable; o

12.2. Han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Opiniones modificadas. Opinión favorable con salvedades

13. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”.

14. Al expresar su salvedad, el contador incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación, con referencia, en su caso, a la nota a los estados contables que trate con mayor detalle el problema. Este párrafo se ubicará inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título “Fundamentos de la opinión con salvedades”.

15. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

15.1. Habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas para los estados contables, pero no generalizadas como para justificar una opinión adversa; o

15.2. No pueda obtener elementos de juicios 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

significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.

Después de veintisiete años de vigencia de la RT 7, la FACPCE ha eliminado las “salvedades por incertidumbre”

16. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a esta, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”. Tales limitaciones en el alcance deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:

16.1. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del encargo de auditoría; o

16.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro contador independiente (como es el caso de participaciones del ente cuyos estados contables son objeto de auditoría, en otros entes cuyos estados contables han sido auditados por otro contador), la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte. Si no se incluye, significa que el contador principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite su informe.

17. 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 deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:

17.1. Las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente con relación a los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o

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

Opinión adversa

18. 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.

19. En este caso, el contador debe expresar que los estados contables no constituyen una presentación razonable o no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, explicando las razones que justifiquen su opinión en un párrafo con un título denominado “Fundamentos de la opinión adversa”, situado inmediatamente antes del párrafo de opinión adversa.

Abstención de opinión

20. El auditor se abstendrá de opinar cuando:

20.1. 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; y

Las causas de las abstenciones:

a) tienen la misma naturaleza que las que obligan a incluir salvedades indeterminadas en un dictamen; pero

b) afectan en mayor grado el desconocimiento del auditor en cuanto a la aplicación de las NC del caso.

El informe debe redactarse de modo que quede en claro que las incorrecciones referidas (en caso de existir) son las que podrían haberse identificado si no hubiera existido la limitación al alcance del trabajo referida al comienzo del punto 20.1.

20.2. en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber

obtenido elementos de juicio válidos y suficientes con relación a 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.

21. La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

22. El contador debe indicar en su informe las razones que justifican su abstención de opinión en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la abstención de opinión", situado inmediatamente antes del párrafo de abstención de opinión.

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

23. Una opinión adversa o una abstención de opinión sobre un asunto específico cuya justificación se describe en el párrafo de “Fundamentos de la opinión adversa” o “Fundamentos de la abstención de opinión”, en su caso, no justifica omitir la descripción de otros asuntos identificados, que de otro modo, no se darían a conocer a los usuarios de la información. Tal información se presentará en un apartado específico que llevará un título apropiado a las circunstancias.

24. 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 con relación al mismo marco de información aplicado por el ente.

25. Cuando el contador no exprese un dictamen favorable sin salvedades, el párrafo de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión adversa” o “Abstención de opinión”, según corresponda. Si no fuera practicable cuantificar los efectos de un desvío con respecto al marco de información aplicable, pero aun se estimara que esos efectos justifican una salvedad o una opinión adversa, el contador deberá expresar tal situación en el apartado que describe el hecho que da lugar a la modificación de la opinión. El contador deberá utilizar más de uno de estos títulos cuando ello resulte aplicable.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

26. El contador agregará en el informe un párrafo destacado con el título “Párrafo de énfasis” o similar, sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables, en las siguientes situaciones:

26.1. Cuando esa cuestión explique: una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento; o que los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales; o cuando los estados contables son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados contables y el

auditor emitió su informe (alternativamente, esta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones tratado en el párrafo 30 de esta sección); o

El punto precedente se refiere al funcionamiento de una “empresa”, pero lo suponemos aplicable cuando;

- a) el emisor es una entidad sin fines de lucro; o
- b) la incertidumbre no alcanza al emisor como un todo pero sí a alguno de sus negocios importantes.

26.2. cuando el contador considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables.

27. Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de estas u otras cuestiones en los estados contables, el contador deberá efectuar la correspondiente salvedad por exposición deficiente.

28. El contador debe incluir en el párrafo de énfasis una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.

29. Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa, o una abstención de opinión, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable. En este sentido, debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis.

30. Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría, el contador agregará en el informe un párrafo sobre otras cuestiones bajo el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título similar. Esto es, por ejemplo, aplicable a la

existencia de restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría o la aplicación anticipada de una norma contable con efecto generalizado sobre los estados contables.

31. La inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones es necesaria cuando se presentan las situaciones indicadas en los párrafos 34.2, 35, 43 y 45 de esta sección).

Información comparativa

32. Existen dos posibles maneras para que una entidad presente la información comparativa y, dependiendo de ello, dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador de considerar esa información comparativa: estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.

33. Cuando se presenten estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes por ser estas parte de los estados contables del período actual. 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 dió 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 revelada.

Recuérdese que el concepto de “opinión modificada” incluye, en la RT 37, al de abstención de opinión.

34. Cuando el contador deba expresar una opinión sobre estados contables comparativos, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan estados contables y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el contador:

34.1. Exprese una opinión con salvedad o una opinión adversa, o una abstención de opinión, o que incluya un párrafo de énfasis con respecto a los estados contables de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los estados contables de otro período; o

34.2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expreso, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

También pueden presentarse otras situaciones.

Por ejemplo, como parte del informe de auditoría sobre los estados financieros al 31/12/X2, el auditor podría brindar una opinión limpia sobre el estado de situación al 31/12/X1 pero abstenerse de opinar sobre los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y del flujo de efectivo por el ejercicio terminado en esa fecha, por haber sido contratado en 20X1 y no haber obtenido (debido a limitaciones en el alcance de su trabajo) una conclusión sobre las cifras asignadas a los Activos y Pasivos al 31/12/X0.

35. Cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador (auditor predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados contables con cifras correspondientes o a estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique: a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador; b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe del otro contador.

Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión

36. Cuando por disposiciones legales o profesionales, el contador tenga responsabilidades adicionales de informar sobre otros asuntos que son complementarios a la responsabilidad del contador de expresar una opinión sobre los estados contables, el contador agregará un párrafo adicional al final del informe

de auditoría, salvo que sea permitido que notifique sobre estos asuntos en un informe por separado.

Lugar y fecha de emisión

37. El lugar de la emisión es la jurisdicción donde ejerce.

En muchos países, el lugar de emisión del informe de auditoría se considera intrascendente. A sus usuarios les importa más el domicilio del auditor, para localizarlo en caso de conflicto.

Se interpreta que el punto bajo comentario no se refiere a la acción física de rubricar el informe sino a la localidad que aparece en el documento firmado. La organización federal de nuestro país hace que tal lugar deba ubicarse en la misma jurisdicción (una provincia o la CABA) donde tiene domicilio el emisor de los estados financieros, pues ella define la jurisdicción del CPCE que puede autenticar la firma del profesional y ejercer la pertinente potestad disciplinaria.

En los hechos, el sitio físico en que el auditor firma su informe puede diferir del lugar indicado en ese documento

38. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría. Esta fecha limita la responsabilidad del contador en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:

38.1. Aquéllos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables.

38.2. Aquéllos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

39. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el contador haya obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los estados contables, incluidos los elementos de juicio de que

todos los estados que componen los estados contables, incluida la información complementaria, han sido preparados, y la dirección ha manifestado que asume la responsabilidad de dichos estados contables.

Firma

40. 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.

41. Cuando se tratara de sociedades profesionales inscriptas 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.

Forma de presentación

42. El contador debe presentar su informe por separado el cuál se debe adjuntar a los estados contables objeto de la auditoría. Todas las fojas de los estados contables deben estar firmadas o inicialadas por el contador con las prescripciones de las Secciones II.C.3, III.A.ii 40 y 41.

Información adicional no auditada presentada formando parte de los estados contables

43. El contador evaluará si cualquier información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable, y excluida del objeto de la auditoría, que se presente formando parte de los estados contables se distingue claramente en dichos estados. De lo contrario, solicitará a la Dirección que identifique como no auditada la información adicional. Si la Dirección se negara a hacerlo, el contador explicará, en el párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre los estados contables, que dicha información no está cubierta por su informe.

Otra información en documentos que contienen estados contables

44. El contador leerá toda otra información incluida en un documento que contenga los estados contables y el correspondiente informe de auditoría, con el fin de identificar, si las hubiera:

44.1. Incongruencias significativas con los estados contables; o

44.2. Una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho.

Ejemplo de incongruencia:

a) una entidad (con conocimiento del auditor) prepara un cuaderno impreso que incluye los estados financieros y la memoria de los administradores requerida por el artículo 66 de la LSC;

b) en la memoria, el directorio afirma que las ventas se incrementaron en un 18 % respecto del ejercicio anterior, pero el estado de resultados muestra (para el ejercicio corriente y para el anterior) cifras de ventas de cuya comparación surge que el incremento porcentual fue otro.

45. Con relación al párrafo anterior, si se necesita una modificación de los estados contables auditados y la Dirección se niega a realizarla, deberá modificar su informe. Si se necesita una modificación de la otra información y la Dirección se niega a realizarla, el contador debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la inconsistencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo, si ésto fuera posible o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

Informe extenso

46. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

46.1. Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados contables.

46.2. Que los datos que se adjuntan a los estados contables se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados.

46.3. Que la información adicional detallada en III.A.46.2.:

46.3.1. Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante el examen de los estados contables y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente.

46.3.2. No ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para el examen de los estados contables. En este caso, el contador debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

47. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información suplementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del contador que emite dicho informe extenso.

Sección B) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

i. Normas para su desarrollo

1. Este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados contables emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

2. Esta sección trata de las consideraciones especiales para la aplicación a este encargo de los párrafos de la Sección III.A precedente.

3. El contador obtendrá conocimiento de:

3.1. La finalidad para la cual se han preparado los estados contables;

3.2. Los usuarios a quienes se destina el informe; y

3.3. Las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias.

4. El contador determinará si la aplicación de las normas de auditoría requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

5. El contador evaluará si los estados contables describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.

6. En el caso de estados contables preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el contador deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección del ente para la preparación de dichos estados. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los estados contables.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de auditoría describirá:

1.1. La finalidad para la cuál se han preparado los estados contables con fines específicos y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa a los estados contables con fines específicos que contenga dicha información;

1.2. si la Dirección puede elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para dicha finalidad, la explicación de la responsabilidad de la

Dirección con relación a los estados también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias.

1.3. La opinión del auditor sobre los estados contables auditados.

1.4. El informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe que los estados contables se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. El contador incluirá dicho párrafo con el título “Párrafo de énfasis” u otro apropiado.

1.5. El contador también puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado exclusivamente a unos usuarios específicos, y de este modo restringir la distribución o utilización de su informe. En estas circunstancias se puede ampliar el párrafo de énfasis indicado en 1.4.

Esto es razonable porque el auditor de los estados financieros del caso efectúa su trabajo teniendo en consideración las necesidades de sus usuarios y el marco de referencia utilizado para satisfacerlas.

2. El contador, en los casos de emisión de informes de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Por ejemplo, debería titular los apartados del informe.

Sección C) Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable

i. Normas para su desarrollo

1. La auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, puede ser llevada a cabo aplicando las normas de auditoría de estados contables de la Sección III.A precedente. Un solo estado contable puede ser cualquiera de los estados contables básicos, sus anexos o la información complementaria. Elemento significa un elemento, cuenta o partida de

un estado contable. Un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable (en adelante, “elemento”), puede ser preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos, pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, uno que permite presentación razonable o uno que requiere cumplimiento. Esta distinción afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el contador.

2. El contador debe cumplir con todas las normas aplicables a una auditoría de estados contables, independientemente de si el contador también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados contables de la entidad.

3. Si el contador no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es factible.

4. El contador debe determinar la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados, lo que incluirá determinar si la aplicación del marco de información contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado contable o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan.

ii. Normas sobre informes

1. Si el contador acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado contable o sobre un elemento, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados contables de la entidad, expresará una opinión por separado para cada encargo.

2. Un estado contable o un elemento de dichos estados puede publicarse junto con el juego completo de estados contables auditados. Si el contador concluye que dicha presentación no los distingue suficientemente del conjunto completo, solicitará a la Dirección que rectifique la presentación. También diferenciará la opinión sobre un solo estado o sobre un elemento, de la opinión

sobre el conjunto completo de estados contables y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado contable o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

3. Si la opinión del contador sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad no es una opinión favorable sin salvedades, o si dicho informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el contador determinará el efecto que ésto pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado contable o sobre un elemento. Cuando se considere adecuado, expresará una opinión diferente a un informe favorable sin salvedades sobre el estado contable o sobre el elemento, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de auditoría, según corresponda.

5. Si el contador concluye que es necesario expresar una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, cuenta o partida específica incluido en dichos estados contables, considera apropiado expresar una opinión sin salvedades sobre dicho elemento, cuenta o partida específica solo lo hará si: a) Las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben. b) La opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica juntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión. c) El elemento específico no constituye una parte significativa de los estados contables completos considerados en su conjunto.

6.

5. El contador, en los casos de la emisión de los informes de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Sección D) Auditoría de estados contables resumidos

i. Normas para su desarrollo

1. Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables pero que contiene menos detalle que los estados contables,

aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables. El contador únicamente aceptará un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados contables completos de los que se deriven los estados contables resumidos. La aceptación del encargo requiere también:

1.1. Determinar si los criterios aplicados son aceptables, cuando no estén establecidos por ley o un regulador;

1.2. Obtener de la Dirección una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados contables resumidos; y

1.3. Acordar con la Dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados contables resumidos.

2. En un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos, el contador deberá:

2.1. Determinar si los criterios aplicados son aceptables, como condición básica para aceptar el encargo;

2.2. Formarse una opinión sobre los estados contables resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de los elementos de juicio de auditoría obtenidos; y

2.3. Expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

3. El contador realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario:

3.1. Evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados contables completos auditados.

3.2. Cuando los estados resumidos no vienen acompañados de los estados contables completos auditados, evaluar si describen claramente:

3.2.1. De quién se pueden obtener los estados contables completos auditados o el lugar en el que están disponibles; o

3.2.2. las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados contables auditados sean puestos a disposición de los

usuarios a quienes se destinan los estados resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados contables resumidos.

3.3. Evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.

3.4. Comparar los estados contables resumidos con la correspondiente información de los estados contables completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados contables completos auditados.

3.5. Evaluar si los estados contables resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.

3.6. Evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los estados contables resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no induzcan a error en las circunstancias.

3.7. Evaluar si los estados contables completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados contables resumidos.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de auditoría sobre los estados contables resumidos incluirá entre sus elementos un apartado introductorio que:

1.1. Identifique los estados contables resumidos sobre los que el contador informa;

1.2. identifique los estados contables completos auditados;

1.3. mencione el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, su fecha y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión favorable sin salvedades sobre los estados contables completos auditados, excepto que se den los casos previstos en las Secciones III.D.ii.4 y 5 siguientes;

1.4. si la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, indique que los estados contables resumidos y los estados contables completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados; y

1.5. ponga de manifiesto que los estados contables resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los estados contables completos auditados y que la lectura de los estados contables resumidos no equivale a la lectura de los estados contables completos auditados.

2. Cuando el contador concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados contables resumidos, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:

2.1. Los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados]; o

2.2. los estados contables resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].

3. El contador no fechará el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos con anterioridad a:

3.1. La fecha en la que haya obtenido elementos de juicio de auditoría suficiente y adecuados en la que basar la opinión; y

3.2. la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados.

4. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contenga una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones y el contador se haya satisfecho de que los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, y describirá los fundamentos

de las salvedades y su efecto sobre los estados contables resumidos, de corresponder.

5. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto tal situación y sus fundamentos, y que, como consecuencia de ello, no es posible expresar una opinión sobre los estados contables resumidos.

6. Si los estados contables resumidos no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o no constituyen un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la Dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el contador expresara una opinión adversa sobre los estados contables resumidos.

Si un hecho de esta naturaleza pusiera en evidencia que los estados resumidos se prepararon para engañar a sus usuarios o a alguno de ellos, el auditor debería evaluar si es conveniente mantener su relación con el emisor de los estados financieros.

7. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, o cuando el informe de auditoría sobre dichos estados contables completos advierta a los lectores que éstos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el contador incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos.

8. El contador, en los casos de la emisión de los informes de auditoría sobre estados contables resumidos, respetara la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Capítulo IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios

El servicio referido en esta sección es el que la RT 7 denomina (con terminología muy antigua) “revisión limitada”.

Si no existieran normas sobre la materia, la palabra “revisión” podría interpretarse de distintas maneras y un trabajo así denominado podría tener alcances variados. La RT 37 no se refiere a cualquier “revisión” sino a la que incluye, como mínimo, los procedimientos de aplicación requerida según las “normas para su desarrollo”.

i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada por dichos estados contables.

La forma en que el contador expresará su conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios dependerá del marco de información bajo el cual éstos se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la Sección III.A.i de esta resolución técnica.

2. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el contador debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

2.1. Obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.

2.2. Identificar el objeto de la revisión (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener).

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

Como en el caso de la auditoría, entendemos que el “riesgo involucrado” es el de emitir un informe distinto al que correspondería en las circunstancias.

2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de revisión y las circunstancias particulares del caso.

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. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito, y dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

2.5. Una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del contador usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:

2.5.1. Cotejo de los estados contables con los registros contables.

2.5.2. Comprobaciones matemáticas.

2.5.3. Revisiones conceptuales.

2.5.4. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

2.5.5. Revisión comparativa de los estados contables en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.

2.5.6. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.

2.5.7. Preguntas a funcionarios del ente al que corresponden los estados contables objeto de revisión, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos estados. Incluye preguntas a la Dirección sobre si ha cambiado su evaluación de 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 del período bajo revisión.

2.5.8. Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la Dirección).

2.6. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de 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, el contador deberá considerar si la revelación de esa información en los estados contables de períodos intermedios es adecuada. Si es adecuada, el contador deberá destacar tal situación en su informe mediante un párrafo de énfasis que no afectara su conclusión. En tanto que si la información provista por la entidad no es adecuada, el contador deberá emitir una conclusión con salvedad o una conclusión adversa, según corresponda.

La extensión de los procedimientos a aplicar por el contador depende, en parte, de lo siguiente:

- Las características del ente al que correspondieren los estados contables objeto de revisión.

- La realización de una auditoría o revisión de estados contables anteriores por el mismo contador que efectúa esta revisión.

- El conocimiento, por parte del contador, de las debilidades en el control interno del ente.

- El conocimiento, por parte del contador, de las prácticas contables del ente.

- El conocimiento, por parte del contador, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

2.7. 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 a la programación. 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.

2.8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del contador. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

2.8.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.8.2. Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.

2.8.3. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

2.9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

ii. Normas sobre informes

1. El informe escrito a emitir deberá contener lo siguiente:

1.1. Título.

1.2. Destinatario.

1.3. Identificación de los estados contables de períodos intermedios revisados.

1.4. Declaración de que la Dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de períodos intermedios de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.

1.5. Declaración de que el contador es responsable de emitir una conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios sobre la base de su revisión.

1.6. Declaración de que la revisión de los estados contables de períodos intermedios se realizó de acuerdo con esta resolución técnica.

1.7. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.

1.8 Declaración de que una revisión es significativamente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al contador obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas significativos que puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría.

1.9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.

1.10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios:

1.10.1. No están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (marco de presentación razonable); o

1.10.2. no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable).

Las conclusiones a presentar en el informe son más precisas que las requeridas por la RT 7, que por ser del tipo “no tengo observaciones que formular” podían interpretarse de diversas maneras.

1.11. Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, cuando se presenten las situaciones que requieren la inclusión de tales párrafos en un informe de auditoría.

1.12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.

1.13. Lugar y fecha de emisión.

1.14. Identificación y firma del contador.

2. El contador, en los casos de la emisión de informes de revisión sobre estados contables de períodos intermedios, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Capítulo V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento

Sección A) Otros encargos de aseguramiento en general

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión. En esta sección, se

tratarán los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información histórica

Generalmente estos servicios se practican sobre estados contables u otras informaciones surgidas de los registros contables, están a cargo de contadores públicos, son servicios que agregan confiabilidad a la información examinada y no constituyen auditorías ni revisiones de estados contables. Sin embargo, los conceptos presentados en el punto 1 de la RT 37 aplican para a los trabajos de auditoría y de revisión de estados contables.

2. El contador debe planificar el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.

3. El contador debe analizar si la información sobre la materia objeto de la tarea es adecuada. Para ello, esta información tiene que tener las siguientes características:

3.1. Es identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y

3.2. Puede someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válido y suficiente para sustentar una conclusión.

4. El contador debe analizar la idoneidad de los criterios para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis. Estos criterios pueden estar establecidos formalmente, como las normas contables profesionales, o desarrollarse específicamente, como el código de conducta elaborado por una organización.

5. El contador debe reunir elementos de juicio válido y suficiente sobre los cuales basar su conclusión. La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los

procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son deliberadamente más acotados en relación con un razonable.

6. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la parte responsable, cuando corresponda.

ii. Normas sobre informes

1. En el informe que surja de un distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el contador debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

2. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:

2.1. Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis, y cuando corresponda, la materia objeto de análisis.

2.2. Identificación de los criterios aplicados.

2.3. Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios.

2.4. Cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos o solo son pertinentes para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin.

2.5. Descripción de las responsabilidades de la parte responsable y del contador.

2.6. Resumen del trabajo realizado.

2.7. La conclusión del contador. Cuando corresponda, la conclusión debe informar a los usuarios presuntos el contexto en el cual se debe leer la conclusión del contador. En un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. En un encargo de aseguramiento limitado, la conclusión debe estar expresada en forma negativa. Cuando el contador expresa

una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades, el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos.

3. El contador debe emitir un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión, según corresponda, si concluye que los criterios son inadecuados, la materia objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones materiales.

4. El contador, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetará la sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Encargos de aseguramiento

Un trabajo de aseguramiento conlleva la planificación y aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre la información presentada. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Contador Público, incluyendo la valoración del riesgo de incorrecciones significativas en la información presentada.

El marco de referencia para realizar trabajos de aseguramiento (también llamados de seguridad) requiere:

a) La existencia de una relación “tripartita” que involucra a un Contador, a una parte responsable de la información presentada objeto de examen y a los usuarios presuntos.

b) Un “tema apropiado o información a ser presentada” como por ejemplo desempeño financiero (estados contables), desempeño no financiero, características físicas (ej. capacidad de un establecimiento), sistemas y procesos (ej. control interno o los sistemas informáticos de una entidad), comportamiento (ej. de la dirección corporativa, cumplimiento de reglamentos, prácticas de recursos humanos, etc.)

c) “Criterios adecuados utilizados como parámetros para medir o presentar el tema”, los cuales pueden ser formales (en la preparación de estados contables los

criterios consisten en las normas contables); en un informe de control interno los criterios pueden ser un marco de referencia general o específico; en un informe sobre cumplimiento los criterios pueden ser la ley aplicable, un reglamento o contrato; ejemplos menos formales pueden ser un código de conducta o de ética o la cantidad de veces que una comisión debe reunirse.

d) Elementos de juicio válido y suficiente.

e) Un informe de aseguramiento por escrito, que puede ser de seguridad razonable o limitada.

En seguridad razonable el Contador expresa una conclusión en forma positiva, ejemplo “En mi opinión, el control interno es eficaz en todos sus aspectos significativos según el marco ABC”.

En seguridad limitada el Contador expresa una conclusión en forma negativa “Sobre la base del trabajo realizado, no hubo nada que me llame la atención que me hiciera pensar que el control interno no es eficaz, en todos sus aspectos significativos.

Características distintivas

Los servicios estudiados en este capítulo pueden variar en cuanto a:

a. Su objeto

Un servicio de credibilidad puede tener objetos de diversos tipos, referidos a un momento dado o a un periodo. Todo ellos verificables.

El trabajo profesional podría tener como propósito la medición del objeto, de acuerdo con un criterio o un conjunto de ellos establecido; o la revisión de una afirmación hecha por la parte responsable en el sentido de que el objeto ha sido medido de acuerdo con dicho criterio o conjunto.

b. Alcance del servicio y credibilidad agregada.

El nivel de credibilidad que agregue el servicio prestado depende de su alcance, que debe ser convenido entre el contador y su cliente.

Naturalmente, la confiabilidad agregada es mayor cuando el trabajo culmina con la emisión de una opinión técnica, que podría tener dos niveles según que el informe exprese:

- I. *Que la información examinada fue preparada de acuerdo con el criterio o conjunto de ellos establecido o que la afirmación que así lo expresa es correcta. (seguridad Positiva –Encargo de aseguramiento razonable)*
- II. *Que durante el trabajo no se tomó conocimiento de ningún elemento de juicio que permita suponer que la información examinada no fue preparada de acuerdo con dicho criterio o conjunto o que la información que así lo expresa es incorrecta. (seguridad negativa - Encargo de aseguramiento limitado)*

Sección B) El examen de información contable prospectiva Otros encargos de aseguramiento en general

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.

2. En un encargo para examinar información contable prospectiva, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre si:

2.1. Los supuestos de la dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;

2.2. La información está correctamente preparada según los supuestos; contable prospectiva

2.3. La información está correctamente presentada y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente, incluso se hace una indicación clara sobre si son pronósticos o proyecciones; y contable prospectiva

2.4. La información contable prospectiva está preparada de conformidad con los estados contables históricos y se aplicaron los principios contables apropiados.

3. La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Por lo tanto, en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información contable prospectiva.

4. El contador no debe aceptar o debe retirarse de un encargo (si esto es posible) cuando los supuestos sean claramente poco realistas o cuando el contador piense que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso preestablecido.

5. El contador debe lograr un nivel suficiente de conocimiento sobre el negocio del ente para poder evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva.

6. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el contador debe considerar los siguientes factores:

6.1. La probabilidad de que la información contable prospectiva presente incorrecciones materiales;

6.2. El conocimiento obtenido durante encargos previos;

6.3. La competencia de la en relación con la preparación de la información contable prospectiva; dirección

6.4. La medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la dirección; y

6.5. La suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes.

7. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso preestablecido de la información contable prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la dirección y la aceptación de la dirección de su responsabilidad por dicha información.

8. El contador debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual la dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos.

9. Cuando el contador analiza la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar si:

9.1. La presentación de la información contable prospectiva es informativa y no es engañosa;

9.2. Las políticas contables se expresan claramente en las notas a dicha información;

9.3. Los supuestos se expresan en forma adecuada en dichas notas;

9.4. Se informa la fecha en la que se preparó la información contable prospectiva. La dirección necesita confirmar que los supuestos son apropiados a dicha fecha;

9.5. La base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la información contable prospectiva se expresan en función de la escala; y

9.6. Se revela cualquier cambio en la aplicación de las normas contables profesionales desde la emisión de los últimos estados contables históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la información contable prospectiva.

ii. Normas sobre informes

1. El informe sobre un examen de información contable prospectiva debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

1.1. Una manifestación de que la dirección es responsable por la información contable prospectiva, incluyendo los supuestos;

1.2. Cuando corresponda, una referencia al propósito y/o a la distribución restringida de la información contable prospectiva;

1.3. Una declaración de seguridad negativa sobre si los supuestos brindan una base razonable para la información contable prospectiva;

1.4. Una opinión con respecto a si la información contable prospectiva ha sido preparada en forma adecuada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo con el marco de presentación de dicha información;

1.5. Advertencias apropiadas sobre la probabilidad de la concreción de los resultados presentados en la información contable prospectiva, mencionando que:

1.5.1. Es probable que los resultados reales sean diferentes de la información contable prospectiva, ya que los hechos previstos a menudo no se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa.

1.5.2. En el caso de una proyección, que la información contable prospectiva se preparó con un determinado fin (que se describirá), mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos acerca de hechos futuros y acciones de la dirección que no necesariamente se espera que sucedan. Por consiguiente, se advierte a los usuarios que la información contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.

2. El contador deberá expresar un informe con salvedades, un dictamen adverso o eventualmente retirarse del encargo en los siguientes casos:

2.1. Cuando el contador entienda que la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva no son adecuadas, deberá expresar un dictamen con salvedades o un dictamen adverso.

2.2. Cuando el contador entienda que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información contable prospectiva preparada sobre la base de los supuestos de mejor estimación o que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información financiera prospectiva preparada dados ciertos supuestos hipotéticos, el contador debe expresar un dictamen adverso o retirarse del encargo.

2.3. Cuando el examen se vea afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o más procedimientos que se consideran necesarios en las circunstancias, el contador debe retirarse del encargo o abstenerse de expresar un dictamen y describir la limitación al alcance de su trabajo.

3. El contador, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento sobre información contable prospectiva, respetará la sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Características Generales

Las informaciones prospectivas tienen estas características generales:

Se refiere al futuro (a uno o más periodos no iniciados o en transcurso)

Tienen que ver con hechos que para dichos periodos:

se espera que ocurran, en cuyo caso conforman pronósticos; o

corresponden a mera hipótesis de trabajo, que constituyen la base de simples proyecciones.

Pueden referirse a:

Operaciones o hechos específicos, como compras, ventas, flujos de fondos o inversiones en activo fijo.

Las mismas cuestiones a que se refieren los estados contables, en cuyo caso cabe hablar de estados prospectivos.

Pueden estar expresadas:

En diversas unidades de medida.

Con valores únicos para cada concepto o con rangos de valores para todos o algunos de ellos

No surjan de anotaciones efectuadas en los registros contables históricos, salvo en lo referido a los datos de la situación patrimonial al comienzo del periodo cubierto.

Estados Prospectivos.

De acuerdo con lo expuesto, los estados prospectivos son pronósticos, o proyecciones referido a las mismas cuestiones que los estados contables básicos. En consecuencia, es razonable que los estados prospectivos tengan la forma y el contenido de los históricos, con estas variaciones:

Las mediciones monetarias que contienen resultan de combinar:

Datos reales al comienzo del periodo, que deberían surgir de los pertinentes estados históricos;

Datos estimados de los pronósticos o proyecciones formuladas para el periodo.

Las mediciones podrían expresarse en termino de rangos;

Además de los requeridos por las NC del caso, la información complementaria debería describir:

Los principales criterios utilizados para la preparación de los estados y su coincidencia o discordancia con las NC empleadas para preparar los estados contables históricos;

Cuando existieran diferencias entre ambos juegos de criterio:

el utilizado para preparar los estados contables;

el empleado para medir la información propestiva;

la justificación del cambio;

los efectos de este sobre los principales componentes de los estados contables prospectivos.

Los principales supuestos adoptados (hipotéticos, en el caso de las proyecciones)

El hecho de que las premisas se basan en informaciones sobre circunstancias y condiciones existentes a la fecha de la preparación, identificando a esta:

En el caso de brindarse información por rangos, la base adoptada para definirlos.

El hecho de que los resultados estimados podrían no alcanzarse.

Sección C) Informes sobre los controles de una organización de servicios.

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.

2. Para emitir un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1), el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:

2.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y

2.2. Los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.

3. Adicionalmente, para emitir un informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe tipo 2), el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.

4. El informe tipo 2 es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el contador puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.

5. El contador debe obtener manifestaciones escritas de los responsables de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

ii. Normas sobre informes.

1. El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

1.1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el contador debe incluir:

1.1.1. Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;

1.1.2. De corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;

1.1.3. Si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del contador de que su opinión no incluye a estos controles y que la efectividad de los controles de la organización de servicios está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y

1.1.4. Si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles como así también los objetivos de control relacionados no son incluidos en la descripción hecha por la organización de servicios de su sistema, una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el contador. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el contador.

1.2. Identificación de los criterios aplicados.

1.3. Una manifestación de que el informe y, en el caso de un informe de tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado solo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados contables de las organizaciones usuarias.

1.4. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador.

1.5. Un resumen de los procedimientos aplicados.

1.6. Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

2. La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:

2.1. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1):

2.1.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y

2.1.2. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos por la organización de servicios fueron los necesarios y han sido idóneamente diseñados a una fecha determinada.

2.2. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informes tipo 2):

2.2.1. Lo indicado en el párrafo 2.1 anterior para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1);

2.2.2. Los controles examinados, que son necesarios para brindar un aseguramiento razonable acerca de que los objetivos de control establecidos fueron logrados, han operado efectivamente durante el período especificado; y

2.2.3. Una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el contador haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

3. El contador, en los casos de la emisión de informes sobre los controles de una organización de servicios, respetará la sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Capítulo Vi. Normas sobre certificaciones

i. Normas para su desarrollo

1. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal).

2. A través del desarrollo de la tarea, el contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.

3. Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

Esta es una novedad, respecto de lo previsto por la RT 7.

ii. Normas sobre el contenido de la certificación

1. El contador debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

2. La certificación contendrá:

2.1. Título: certificación (con el aditamento que fuera necesario).

2.2. Destinatario.

2.3. Explicación del alcance de una certificación.

2.4. Detalle de lo que se certifica.

2.5. Alcance específico de la tarea realizada.

2.6. Manifestación o aseveración del contador público.

2.7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, de corresponder.

2.8. Lugar y fecha de emisión.

2.9. Identificación y firma del contador público.

La resolución técnica 37 mantiene en este capítulo las normas contenidas en la resolución técnica 7 respecto de las certificaciones, la RT 7 fue sancionada en 1985, cuando no existía, en nuestro país, una sistematización del estudio de los aspectos generales de los servicios de credibilidad. Se comprende entonces que el tema haya sido tratado en forma muy general.

Capítulo VII. Normas sobre servicios relacionados

Sección A) Encargos para aplicar procedimientos acordados

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados (puede tratarse por ejemplo de información histórica o prospectiva, contable como no contable, etcétera) es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

2. Dado que el contador solo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, no emite ninguna seguridad al respecto. Son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por si mismos los procedimientos y los resultados informados por el contador y los que sacaran sus propias conclusiones.

3. A este informe solo podrán acceder las partes que han solicitado la tarea, ya que otros usuarios, desconocedores de las razones de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

4. Los puntos a acordar por escrito son los siguientes:

4.1. Naturaleza del encargo, resaltando el hecho de que los procedimientos no constituyen una auditoría o una revisión y que en consecuencia, no se emitirá ninguna manifestación de seguridad al respecto.

4.2. Propósito específico del encargo.

4.3. Identificación de la información contable (o eventualmente, no contable) a la cual se le aplicaran los procedimientos acordados.

4.4. Naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.

4.5. Forma prevista del informe con hallazgos.

4.6. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos.

5. El contador debe realizar los procedimientos acordados y utilizar los elementos de juicio reunidos para la redacción del informe con los hallazgos.

6. Entre los procedimientos que rigen un encargo para realizar procedimientos acordados pueden figurar los siguientes:

6.1. Investigación y análisis.

6.2. Recálculo, comparación y otros controles de precisión administrativa.

6.3. Observación.

6.4. Inspección.

6.5. Obtención de confirmación.

La lista es puramente enunciativa. En algunos casos podría ser necesaria la obtención de una carta con manifestaciones de la dirección, aunque la RT no la mencione.

ii. Normas sobre informes

1. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

1.1. Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.

1.2. Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante.

1.3. Identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados.

1.4. Un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo.

1.5. Una descripción de los hallazgos del contador que incluya, de existir, suficiente detalle de los errores y excepciones encontradas.

1.6. Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión, y que, por lo tanto, no se emitirá ninguna seguridad respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados.

1.7. Una declaración que establezca que si el contador hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haber salido a la luz otras cuestiones que hubiesen sido oportunamente informadas.

1.8. Una declaración que establezca que el informe concierne solo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.

1.9. Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra solo a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados contables de la entidad considerados en su conjunto.

2. El contador, en los casos de la emisión de informes sobre procedimientos acordados, respetara la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Sección B) Encargos de compilación

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un encargo de compilación es que el contador utilice su conocimiento experto en materia de contabilidad en contraposición al conocimiento experto en materia de auditoría, con el fin de reunir, clasificar y resumir información contable. Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

2. Los procedimientos utilizados no permiten al contador expresar ninguna seguridad sobre la información contable ni están concebidos para tal efecto.

3. Un encargo de compilación normalmente requiere la elaboración de estados contables (los que pueden constituir o no un conjunto completo de estados contables) pero también pueden incluir la recopilación, la clasificación y el resumen de otra clase de información contable y no contable siempre que tenga conocimiento suficiente sobre la materia en cuestión.

4. El contador deberá obtener un conocimiento general acerca de los negocios y las operaciones del ente y deberá estar familiarizado con las normas contables profesionales y las practicas aplicables al encargo en cuestión.

5. Para compilar información contable, el contador deberá obtener un conocimiento general de la naturaleza de las operaciones comerciales del ente, la forma de los registros contables y las bases de contabilidad sobre las cuales deberá presentarse la información contable. El contador generalmente adquiere conocimiento sobre estas cuestiones a través de su experiencia con la entidad o por medio de consultas al personal del ente.

6. Cualquier apartamiento conocido al marco contable aplicable debe revelarse dentro de la información contable del ente, aun cuando los efectos no necesitan ser cuantificados.

La responsabilidad por el contenido de los estados financieros de una entidad corresponde siempre a las personas encargadas de su gobierno, de modo que el contador no puede decidir nada sobre su contenido. Lo que puede hacer es proponer esa revelación en el borrador de estados financieros que presente en cumplimiento del encargo acordado.

7. El contador no estará obligado a:

7.1. Realizar consultas a la Dirección para evaluar la razonabilidad y confiabilidad de la información suministrada;

7.2. examinar los controles internos;

7.3. verificar cualquier tipo de cuestión; o

7.4. verificar cualquier tipo de explicación.

8. Si el contador se percatase de que la información brindada por la Dirección es incorrecta, incompleta o insatisfactoria en algún otro sentido, deberá considerar la realización de los procedimientos arriba mencionados y pedir a la Dirección que suministre información adicional, y eventualmente, realice el cambio correspondiente. Si la Dirección se negare deberá retirarse del encargo (si esto es

posible), informando a la entidad las razones de su decisión. De no ser posible su retiro debe expresar que existen incorrecciones significativas evidentes señalándolas expresamente.

Si la ejecución del encargo ya hubiera comenzado y los efectos legales de su abandono no fuesen claros, podría resultar aconsejable que antes de decidirlo se efectuase una consulta con un abogado.

9. El contador debe leer la información compilada y decidir si es adecuada en cuanto a su forma y si presenta o no evidentes incorrecciones materiales.

10. El contador deberá lograr que la Dirección reconozca su responsabilidad por la adecuada presentación de la información contable y que apruebe tal información contable.

ii. Normas sobre informes

1. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:

1.1. La explicación del concepto de una compilación.

1.2 Identificación de la información contable, destacando el hecho de que dicha información se basa en información suministrada por la Dirección.

1.3. Una manifestación que señale que la Dirección es responsable de la información contable compilada por el contador.

En esta regla subyace el supuesto de que la dirección acepta sin cambios la propuesta formulada por el contador. Si existieran tales cambios, el contador no debería permitir la difusión de su informe.

1.4. Una declaración que exprese que no se ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna seguridad acerca de la información contable.

1.5. Un párrafo, cuando se lo considere necesario, resaltando la existencia de desvíos significativos al marco aplicable a la presentación de información contable.

2. La información contable compilada por el contador debe exhibir alguna leyenda del tipo “No auditado”, “Compilado sin auditoría ni revisión” o “Véase mi/nuestro informe de compilación de fecha ...” en cada página de la información contable.

3. El contador, en los casos de la emisión de informes de compilación, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Sección C) Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el Cap. V

i. Normas para su desarrollo

1. En los informes especiales que no brindan seguridad (es decir, los no incluidos en el Cap. V), el contador realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto.

2. Están comprendidos en este tipo de encargo, aunque no está limitado a esto, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

3. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

ii. Normas sobre informes

1. El contador, en los casos de la emisión de informes especiales que no brindan seguridad, respetará la Sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

Glosario de términos

Criterios: las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y exposición de la información. Puede haber criterios diferentes para una misma materia objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales o menos formales. En el ejercicio del juicio del contador, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios apropiados.

Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables de la Dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. También puede referirse a la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

Encargo de aseguramiento: encargo en el que un contador expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios. En la presente norma existen dos tipos de encargos que un contador puede realizar: el encargo de aseguramiento razonable y el encargo de aseguramiento limitado.

En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, un encargo de aseguramiento puede ser:

– **Encargo basado en una afirmación:** en este tipo de encargos, la información sobre la materia objeto de análisis es puesta a disposición de los usuarios por la parte responsable, que puede ser o no la parte que contrata al profesional que emite el informe (tal es el caso, por ejemplo, cuando el contador concluye sobre la afirmación hecha por la Dirección de una entidad sobre la efectividad de su control interno).

– **Encargo de informe directo:** en este tipo de encargos, no existe una afirmación o información sobre la materia objeto de análisis puesta a disposición de los usuarios por la parte responsable, sino que tal información se brinda a los usuarios en el informe del

contador (tal es el caso, por ejemplo, cuando el contador concluye sobre la efectividad del control interno de una entidad).

En función del nivel de aseguramiento que el servicio pueda proveer a los usuarios, puede ser:

– **Encargo de aseguramiento razonable:** el objetivo de un encargo de aseguramiento razonable es una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma positiva. (por ejemplo: “En mi opinión, la afirmación de la Dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ..., es razonable” –en el caso de un encargo basado en una afirmación– o “En mi opinión, el control interno de la entidad es efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ...” –en el caso de un encargo directo–). Una auditoría de estados contables es un encargo de aseguramiento razonable.

– **Encargo de aseguramiento limitado:** el objetivo de un encargo de aseguramiento limitado es una reducción del riesgo de tal encargo, a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de aseguramiento razonable, como base para la expresión por el contador de una conclusión de forma negativa. (por ejemplo: “Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que la afirmación de la dirección sobre la efectividad del control interno de la entidad, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ..., no sea razonable” –en el caso de un encargo basado en una afirmación– o “Con base en el trabajo descrito en este informe, nada me ha llamado la atención para llevarme a pensar que el control interno de la entidad no sea efectivo, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los criterios establecidos por ...” en el caso de un encargo directo–). Una revisión de estados contables de períodos intermedios es un encargo de aseguramiento limitado.

– **Encargo de compilación:** encargo en el que la especialización en contabilidad, y no en auditoría, se utiliza para reunir, clasificar y resumir la información contable.

– **Encargo de revisión:** el objetivo de un encargo de revisión es permitir al contador determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan todos los elementos de juicio que serían necesarios en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del contador algún hecho que le haga considerar que los estados

contables no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con un marco de información contable aplicable.

– **Encargo para realizar procedimientos acordados:** contrato en el que un contador se compromete a realizar aquellos procedimientos que en su naturaleza son de auditoría acordados por el contador, la entidad contratante y terceras partes, y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del contador. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

Error: una incorrección no intencionada contenida en los estados contables, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

Escepticismo profesional: actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de los elementos de juicio.

Estados contables: 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados contables” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados contables establecido por los requerimientos del marco de información contable aplicable, pero también puede referirse a un solo estado contable.

Estados contables comparativos: información comparativa consistente en importes e información a revelar del período anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados contables del período actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del período actual.

Estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores: información comparativa consistente en importes e información revelada del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados contables del período actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente con relación a los importes e información revelada

del período actual (denominados “cifras del período actual”). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual.

Estados contables con fines específicos: estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Estados contables con fines generales: los estados contables preparados de conformidad con normas contables profesionales vigentes o de acuerdo con un marco de información distinto al establecido en dichas normas, en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias así lo requirieran.

Estados contables resumidos: información contable histórica derivada de los estados contables completos pero que contiene menos detalle que dichos estados contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables completos sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios producidos en ellos en un período de tiempo.

Fraude: un acto intencionado realizado por una o más personas de la Dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Generalizado: término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- iii) con relación a las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados contables y la cantidad,

clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. Cuando el contador manifiesta una opinión sobre si los estados contables se presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del contador, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados contables se presenten razonablemente, en todos los aspectos significativos.

Información contable prospectiva: información contable basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas.

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 1). Informe que comprende:

a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada junto con una aseveración escrita de esa Dirección acerca de la presentación razonable, de la descripción, en todos los aspectos significativos, y de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control; y

b) un informe elaborado por el contador, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe Tipo 2). Informe que comprende:

a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado a lo largo de un período específico, junto con una aseveración escrita de esa dirección acerca de la presentación razonable de la descripción, en todos los aspectos significativos, y de la idoneidad del diseño de los controles para

alcanzar los objetivos de control y su eficacia operativa a lo largo de un período específico;
y

b) un informe elaborado por el contador con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

i. Su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles a lo largo de un período específico; y

ii. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el contador y de los resultados obtenidos.

Marco de información con fines específicos: un marco de información contable diseñado para satisfacer las necesidades de información contable de usuarios específicos. El marco de información contable puede ser un marco de razonabilidad o un marco de cumplimiento.

Marco de cumplimiento: se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados a) o b) de la definición de “Marco de presentación razonable”.

Marco de presentación razonable: se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados contables, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o

b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados contables. Se espera que esto sea necesario solo en circunstancias extremadamente pocos frecuentes.

Materialidad: ver significación.

Normas contables profesionales argentinas: resoluciones técnicas e interpretaciones emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

vigentes en la jurisdicción del ente que publica sus estados contables, excepto las Resoluciones Técnicas F.A.C.P.C.E. 26/09 y 29/10.

Organización de servicios: 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 financiera 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.

Otra información: información contable y no contable (distinta de los estados contables y del informe del auditor correspondiente) incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados contables auditados y el informe del auditor correspondiente.

Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables y que, a juicio del contador, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables.

Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables y que, a juicio del contador, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría.

Parte responsable: persona (o personas) que:

- a) en el marco de un encargo de informe directo, es el responsable de la cuestión analizada; o
- b) en el marco de un encargo sobre afirmaciones, es el responsable de proporcionar información sobre la cuestión (afirmación), pudiendo ser también responsable de dicha cuestión.

La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al contador (parte contratante).

Pronóstico: información contable prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que tengan lugar, así como las medidas que la dirección espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información (hipótesis de la mejor estimación posible).

Proyección: información contable prospectiva preparada sobre la base de:

a) hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o

b) una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles.

Registros contables: comprenden los libros contables requeridos por la ley y los reguladores u otros medios auxiliares permitidos por estos últimos, y otros ajustes realizados para la confección de los estados contables que no se reflejen en los registros anteriormente descritos, como por ejemplo los ajustes para la preparación de los estados contables consolidados.

Seguridad razonable (en el contexto de un encargo que proporciona un grado de seguridad, incluidos los encargos de auditoría, y de control de calidad): Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

Servicios relacionados: comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

Significación (materialidad): importancia relativa de una cuestión según el contexto. El contador determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el contador cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables de la dirección de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a estos acerca de dicha cuestión. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios.

Valoración del riesgo: procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, debida a fraude o error, tanto en los estados contables como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.

Vigencia propuesta

La resolución técnica 37 ha sido aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE con vigencia para los encargos que se presten a partir del 1/1/2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2014.

Asimismo, cabe destacar que se permite la aplicación anticipada de los servicios profesionales previstos en la resolución técnica 37 para los encargos iniciados a partir de la fecha de aprobación de la norma por la Junta de Gobierno de la FACPCE (22/3/2013), lo cual efectivamente quedará sujeto a la puesta en vigencia por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en sus respectivas jurisdicciones.

Con la aprobación de la resolución técnica 37, se derogan la resolución técnica 7 y la interpretación N° 5, a partir de la fecha de vigencia y correspondiente aplicación de esta resolución técnica.

No obstante, la entrada en vigencia de la resolución técnica 37 tiene diferentes fechas de acuerdo a la jurisdicción que la adopte; por ejemplo:

- i. El CPCECABA a través del Decreto N°66/2014 dictamina en su Art. 2 lo siguiente: *“Esta Resolución tendrá aplicación obligatoria a los encargos que se presten a partir del 1° de julio de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados, o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados, a partir del 1° de julio de 2014, admitiéndose su aplicación anticipada”.*
- ii. El CPBA, a través de la Resolución de Consejo Directivo N° 3518 establece que *“la RT 37 tendrá vigencia obligatoria para los encargos cuyos informes profesionales se suscriban a partir del 1° de septiembre de 2014, inclusive, o en el caso de encargos cuyo objeto sean estados contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de septiembre de 2014, inclusive, admitiéndose la aplicación anticipada de los servicios previstos en dicha RT para aquellos encargos cuyos informes profesionales se suscriban a partir de la fecha de la resolución (20/12/2013)”.*

- iii. EL CPCECBA aprobó la Resolución N° 27/14 del Consejo Directivo por la que dispuso la adopción para todo el ámbito de la Provincia de Córdoba de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE. *“La Resol. 27/14 dispone que la nueva RT 37 tendrá vigencia obligatoria para los ejercicios y revisiones limitadas iniciados a partir del 01/07/2014, y para el resto de los encargos incluidos en dicha norma a partir del 01/07/2014”*.
- iv. EL CPCECFE dispuso en su Resolución del Consejo Superior N° 12/2013 que *“La nueva RT 37 tendrá vigencia en Santa Fe para los encargos que se presten a partir del 1º de Julio de 2014 o, en el caso de encargos cuyo objeto sean Estados Contables, para los ejercicios iniciados o períodos intermedios correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1º de Julio de 2014, tal como la establece la resolución de Consejo Superior N° 12/2013”*.
- v. Entre otros.

Informe N° 12 del CENCyA

MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA

(en el marco de la RT 37)

N°	Situación planteada	Cifras correspondientes	Estados comparativos
1	Auditoría recurrente. No se presentaron Limitaciones significativas al alcance del trabajo o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba enfatizar. Informe base.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1
2	Primera auditoría. Estados contables de X1 no auditados. El contador no puede satisfacerse sobre la razonabilidad de los saldos iniciales de X2.	Opinión favorable con salvedades <i>{por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes al ejercicio X1}</i> sobre ESP X2 y abstención de opinión sobre ER, EEPN y EFE X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que las cifras correspondientes del X1 se presentan con fines comparativos y surgen de estados contables que no han sido auditados}</i> .	Excluir del alcance los estados comparativos X1. Opinión favorable sin salvedades sobre ESP X2 y abstención de opinión sobre ER, EEPN y EFE X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que los estados contables del X1 se presentan con fines comparativos y que no han sido auditados}</i> .
3	Primera auditoría. Estados contables de X1 auditados por otro profesional. El contador sucesor pudo satisfacerse sobre la razonabilidad de los saldos iniciales de X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que las cifras del X1 fueron auditados por otro profesional, su opinión y la fecha de su informe}</i> .	En este caso, se sugiere utilizar el modelo de cifras correspondientes y no aplicar el enfoque de estados contables comparativos.
4	Primera auditoría. Estados contables de X1 auditados por otro profesional. El contador sucesor detectó incorrecciones significativas de efecto no generalizado en X1, que afectan los saldos iniciales de X2, que la entidad decidió no ajustar.	Opinión favorable con salvedades sobre X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que las cifras del X1 fueron auditados por otro profesional, su opinión y la fecha de su informe}</i> .	Excluir del alcance los estados comparativos X1. Opinión favorable con salvedades sobre X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que las cifras del X1 fueron auditados por otro profesional, su opinión y la fecha de su informe}</i> .

5	Primera auditoría. Estados contables de X1 auditados por otro profesional. El contador sucesor detectó incorrecciones significativas en X1, que la entidad decidió ajustar y exponer conforme a normas contables.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que las cifras del X1 fueron auditados por otro profesional, su opinión y la fecha de su informe, y describiendo el ajuste practicado y expuesto por la entidad}</i> .	Excluir del alcance los estados comparativos X1. Opinión favorable sin salvedades X2 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que manifieste que las cifras del X1 fueron auditados por otro profesional, su opinión y la fecha de su informe, y describiendo el ajuste practicado y expuesto por la entidad}</i> .
6	Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y sin salvedades sobre X1
7	Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto generalizado en X2.	Abstención de opinión sobre X2. Se modifica la redacción del párrafo introductorio y de responsabilidad del auditor.	Abstención de opinión sobre X2 y opinión favorable sin salvedades sobre X1. Se modifica la redacción del párrafo introductorio y de responsabilidad del auditor.
8	Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X1, no resuelta en X2, que afecta los saldos iniciales de X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre ESP X2 y con salvedades sobre ER, EEPN y EFE X2 y sobre los estados comparativos de X1.
9	Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X1, resuelta en X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que describa la limitación que existía en X1 y su resolución en X2}</i> .
10	Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto generalizado en X1, resuelta en X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que describa la limitación que existía en X1 y su resolución en X2}</i> .
11	Incorrección significativa de efecto no generalizado en X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y sin salvedades sobre X1
12	Incorrección significativa de efecto generalizado en X2.	Opinión adversa sobre X2.	Opinión adversa sobre X2 y opinión favorable sin salvedades sobre X1
13	Incorrección significativa de efecto	Opinión favorable con salvedades sobre X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y

	no generalizado en X1, no ajustada apropiadamente en X2, que afecta los saldos iniciales de X2.		X1.
14	Incorrección significativa de efecto no generalizado en X1, ajustada apropiadamente en X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que describa la incorrección que existía en X1 y su ajuste en X2}</i> .
15	Incorrección significativa de efecto generalizado en X1, ajustada apropiadamente en X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo sobre otras cuestiones <i>{que describa la incorrección que existía en X1 y su ajuste en X2}</i> .
16	Contingencia no expuesta adecuadamente.	Opinión favorable con salvedades sobre X2	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y sin salvedades sobre X1
17	Cuestión que amerita ser enfatizada por el contador, expuesta adecuadamente en X2.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo de énfasis <i>{que describa la cuestión a enfatizar en X2}</i>	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo de énfasis <i>{que describa la cuestión a enfatizar en X2}</i>
18	Contingencia que dio lugar a una salvedad por falta de exposición en X1, no resuelta en X2 y que continúa requiriendo salvedad.	Opinión favorable con salvedades sobre X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y X1
19	Cuestión que ameritó ser enfatizada por el contador en X1, no resuelta en X2, expuesta adecuadamente en ambos ejercicios.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo de énfasis <i>{que describa la cuestión a enfatizar}</i>	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo de énfasis <i>{que describa la cuestión a enfatizar}</i>
20	Riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido pero no expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente. Sus efectos no son generalizados.	Opinión favorable con salvedades sobre X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y X1.

21	Riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido pero no ha expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente. Sus efectos son generalizados.	Opinión adversa sobre X2.	Opinión adversa sobre X2 y X1.
22	Riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido y expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente.	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo de énfasis <i>{que describa la cuestión a enfatizar}</i> .	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 y X1 + Párrafo de énfasis <i>{que describa la cuestión a enfatizar}</i> .
23	Limitación al alcance del trabajo e incorrecciones significativas de efecto no generalizado en X2.	Opinión favorable con salvedades sobre X2	Opinión favorable con salvedades sobre X2 y sin salvedades sobre X1

Informe N° 13 del CENCyA

MODELOS DE INFORMES DIVERSOS

(Aplicación de la RT 37)

Ref. RT 37	Encargo	Objeto del encargo
III.B	Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	Estados contables preparados aplicando criterios de contabilización basados en movimientos de efectivo
		Estados contables preparados aplicando disposiciones sobre información contable establecidas en un contrato de franquicia
		Estados contables preparados aplicando disposiciones sobre información contable establecidas por un ente regulador
III.C	Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable	Estado de situación patrimonial a una fecha distinta de la fecha de cierre del ejercicio económico
		Saldo de una cuenta contable, sin que se haya realizado una auditoría ni emitido informe sobre el conjunto de estados contables
III.D.	Auditoría de estados contables resumidos	Estados contables resumidos preparados a partir de un juego de estados contables sobre el que se ha emitido un informe de auditoría con opinión favorable
IV	Revisión de estados contables de períodos intermedios	Estados contables de períodos intermedios - Nada ha llamado la atención del contador que le haga pensar que no estén presentados en forma razonable (cifras correspondientes)
		Estados contables de períodos intermedios - Nada ha llamado la atención del contador que le haga pensar que no estén presentados en forma razonable (estados comparativos)
		Estados contables de períodos intermedios - Limitaciones significativas al alcance del trabajo de efecto no generalizado (cifras correspondientes)
		Estados contables de períodos intermedios - Incorrecciones significativas de efecto no generalizado (cifras correspondientes)
		Estados contables de períodos intermedios - Cuestión que amerita ser enfatizada por el contador, expuesta

		adecuadamente (cifras correspondientes)
V.A	Otros encargos de aseguramiento	Cantidad de visitas a una página web (aseguramiento razonable)
		Efectividad de un sistema de control interno (aseguramiento limitado)
V.B	Examen de información contable prospectiva	Estados contables prospectivos preparados como pronóstico
		Estados contables prospectivos preparados como proyección
V.C	Examen de los controles de una organización de servicios	Descripción y diseño de controles (Informe tipo 1)
		Descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2)
		Descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2) - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están incluidos en el alcance del encargo
		Informe sobre descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2) - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están excluidos en el alcance del encargo
VI	Certificaciones	Saldo contable
		Estados contables (<i>certificación literal</i>)
VII.A	Procedimientos acordados	Información contable de un tercero, a los efectos de analizar la potencial compra de sus acciones
VII.B	Compilación	Estados contables para fines generales preparados de conformidad con normas contables profesionales
		Estados contables para fines específicos preparados de conformidad con disposiciones relativas a la información contable contenida en contrato de franquicia

CONCLUSIÓN

Luego del exhaustivo análisis a lo largo de toda la investigación, se concluye que el camino de convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría, acogido por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), tendientes a adoptar las Normas Internacionales de Auditoría, de Revisión, Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados que culmina con la aprobación de la Resolución Técnica N°37, es el correcto dado a una serie de ventajas a saber:

- *Las Normas Internacionales de Auditoría poseen una alta calidad técnica, representan los mayores estándares de calidad en lo referido a normas contables y de auditoría por su gran nivel de análisis y su alto tiempo de estudio.*
- *Lograr uniformidad de normas a nivel mundial es muy ventajoso en el mundo globalizado en que vivimos; la rapidez con que las inversiones se mueven hoy día hace necesario que los activos de las sociedades estén valuados de similares maneras. Es muy beneficioso para nuestra economía captar inversiones internacionales, y el hecho de que la información contenida en los Estados Contables y Estados Financieros esté bajo Normas internacionales aumenta la confianza y facilita el ingreso de las inversiones que pueda recibir el país.*
- *Las Normas Argentinas, estructuradas con base en principios, tienen una redacción sintética y, por lo tanto, es conveniente el uso de bibliografía para su aplicación; en cambio, las Normas Internacionales de Auditoría son detalladas e ilustrativas, existen un sinnúmero de ejemplos y artículos detallados que facilitan el trabajo del profesional.*

ANEXOS

ANEXO 1

Sanción de apercibimiento público. Actuación como auditor externo. SANCIÓN DISCIPLINARIA. Elemento subjetivo

Hechos: Un contador público fue sancionado por el Tribunal de Ética Profesional con apercibimiento público por haber actuado como auditor externo de una sociedad que estaba económicamente vinculada con otra de la cual era accionista. Apeló ante el Consejo, quien rechazó su recurso. Por ello, interpuso recurso directo en sede judicial. La Cámara de Apelaciones desestima la presentación.

1. — Es procedente rechazar el recurso de revisión interpuesto por un contador público sancionado con apercibimiento público por haber actuado como auditor externo de una sociedad que estaba económicamente vinculada con otra de la cual era accionista, pues si bien alega haber cometido un error al no haber podido percibir en forma correcta la realidad de su conducta, omitió demostrar que el supuesto error fuese excusable, para lo cual debió haber acreditado un obrar diligente y que, pese a ello, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

2. — Si bien la aplicación de sanciones administrativas requiere la existencia de un elemento subjetivo, de ello no se sigue que dicho elemento se reduzca al dolo, pues también una conducta culposa o negligente puede justificarla.

Contencioso administrativo y Trib., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I, 2011/11/18. – C., C. M. c. Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

[Cita on line: AR/JUR/76979/2011]

2ª Instancia. — Buenos Aires, noviembre 18 de 2011.

El doctor *Balbín* dijo:

I. El Sr. C. M. A. C. interpone un recurso directo ante esta Cámara contra la resolución del Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CPCE) del 19 de mayo de 2010 (fs. 1/6). Mediante esta resolución se rechazó el recurso de apelación deducido contra la resolución de la Sala II del Tribunal de Ética Profesional del Consejo que aplicó al actor la sanción disciplinaria de apercibimiento público.

Para adoptar esa medida disciplinaria, en su decisión del 1° de diciembre de 2009 el Tribunal de Ética Profesional consideró que el Banco Central de la República Argentina (BCRA) había sancionado con multa e inhabilitación por un año al Contador, por haber transgredido las disposiciones generales sobre auditoría externa dictadas por esa entidad. Asimismo, destacó que la decisión del BCRA fue confirmada por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, decisión que se encuentra firme.

El Tribunal de Ética concluyó "... que el Doctor C.P. C. M. A. C. ha infringido los artículos 2°, 3°, 4° y 8° del Código de Ética por cuanto desempeñó un cargo de auditor externo para el cual estaba inhabilitado por disposiciones legales y administrativas, lo cual afectaba su independencia de criterio, no ha tenido en cuenta el interés público involucrado habiendo debido abstenerse de aconsejar o intervenir para evitar la violación de la ley" (fs. 235/239 del expediente 9955).

Dicha decisión fue objeto de un recurso ante el Consejo Directivo del CPCE, cuyo rechazo dio lugar a la apelación bajo análisis.

En su recurso, el Contador refiere que se le imputó haber sido simultáneamente auditor externo de la Cooperativa Prácticos Río de La Plata Ltda. —cargo que asumió en febrero de 1982— y accionista de una empresa que tuvo un crédito en esa entidad financiera en agosto y cancelado en diciembre de ese año. Señala que no tenía conocimiento de ese crédito y respalda ese aserto en las siguientes consideraciones. Por un lado, su participación en Practisur S.A. era "ínfima" (5,4%) y su rol se reducía al de accionista, sin intervención en las decisiones de la firma. Por otra parte, como auditor externo no se le comunicó ese crédito. Agrega que al cierre del ejercicio el crédito "ya no existía", por lo que no se habría enterado de su existencia. Como accionista de Practisur S.A. "debería haber tomado conocimiento

si dicho crédito hubiera estado vigente al cierre del ejercicio”, circunstancia que no se dio en el caso.

El recurrente se agravia de lo que considera un “análisis formal del recurso que oportunamente se dedujera”. Asimismo, destaca que la transgresión de los artículos del Código de Ética invocados por el CPCE requiere la existencia de dolo, elemento ausente en su caso. Señala, además, que ha mediado un error de tipo y de prohibición. Por otra parte, cuestiona la decisión del CPCE por considerar que, en precedentes de esa institución, ante situaciones similares, se resolvió de forma más benigna. Destaca, además, su falta de antecedentes disciplinarios. A todo evento, solicita que se sustituya la sanción impuesta por otra de menor gravedad.

A fs. 23/26 el CPCE contesta el traslado del recurso, presentación a cuyos términos remito por razones de brevedad. Allí la accionada sostiene la legitimidad de los actos impugnados y solicita que se rechace la acción, con costas.

A fs. 40/41 dictamina el Sr. Fiscal General Adjunto.

A fs. 42 se elevan los autos al acuerdo de Sala.

II. Analizaré, en primer término, el argumento según el cual el CPCE ha realizado un análisis “formal” de la cuestión, sin la profundidad que el caso ameritaba. Lo cierto es que esta crítica ha sido formulada en términos genéricos, sin precisar los vicios que presentarían los actos impugnados ni por qué su fundamentación debería reputarse insuficiente. A mi juicio, el recurrente no logra demostrar que la decisión del Tribunal de Ética ni la que a su turno ha adoptado el Consejo Superior del CPCE carezcan del sustento mínimo exigible en cuanto a los antecedentes de hecho y derecho y motivación.

III. Asimismo la resolución del Tribunal de Ética del 1° de diciembre de 2009 destaca las circunstancias acreditadas en el sumario sustanciado por el BCRA. Así, entre otras consideraciones, el Tribunal señaló que el Cdor. C. era accionista de la firma Practisur S.A. y que entre esa empresa y aquella que el profesional auditaba existía vinculación económica, pues ambas entidades tenían administradores comunes o intercambio de personal directivo. Se configuraba, pues, un supuesto de

control total o influencia significativa entre ambas firmas. Debe destacarse que la sanción impuesta por el BCRA fue confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, decisión que se encuentra firme.

Es más, a pesar de la existencia de vínculo entre los administradores de ambas empresas a los efectos de tener por configurada la violación a las normas de auditoría, en su recurso el actor no hace ninguna referencia a ese punto.

IV. Antes bien, centra su defensa en el argumento según el cual la violación de los artículos del Código de Ética involucrados exige la existencia de dolo. Considero que esta defensa debe ser rechazada. Ciertamente es que la aplicación de sanciones administrativas requiere la existencia de un elemento subjetivo (conf. doctrina de Fallos 303:1548 y sus citas). Pero de ello no se sigue que dicho elemento se reduzca al dolo, pues también una conducta culposa o negligente puede justificar la imposición de la sanción (conf. esta Sala en “Banco Bansud c/ GCBA”, sent. del 18 de junio de 2004, RDC 278/0).

En el caso, el actor no presenta ningún argumento que logre rebatir el incumplimiento de la normativa que regía su actividad profesional como auditor ni demuestra que haya obrado diligentemente. De hecho, como ya he señalado, en el recurso se insiste en la inexistencia de dolo; elemento que —reitero— no resulta imprescindible para tener por configurado el elemento subjetivo requerido para la imposición de la sanción. En este orden, debe tenerse presente que es criterio de la Corte que “si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos: 278:266)” (CS in re “Buombicci, Neli A.”, LA LEY, 1994-A, 342).

V. Para concluir el análisis del presente agravio he de referirme al error invocado por el actor. Según el apelante, en el caso ha mediado “error sobre el tipo, ya que, al momento de los hechos ocurridos, no pude percibir de forma correcta la realidad

de mi conducta, ya que no conocía la totalidad de los elementos que hacían a la situación”. Asimismo, invoca la existencia de un “error de prohibición” (fs. 4).

Puntualmente, el Contador dice haber ignorado que la sociedad de la que era accionista había tomado un crédito con la firma que auditaba. Sin embargo, aun si por vía de hipótesis se tuviera por acreditada esta circunstancia, ello no resulta suficiente para dejar sin efecto la sanción impuesta. Ello es así por las siguientes razones.

Por un lado, el actor no ha demostrado que el supuesto error sea excusable. A tal efecto, debería haber acreditado que obró con la debida diligencia y que, a pesar de ello, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta. Sobre este aspecto, es pertinente señalar que “[l]a presunción de inocencia no cubre el error, es decir, que la Administración no tiene que probar que el autor ha obrado sin error. Como la prueba de lo negativo nunca es exigible a nadie, es el autor el que tiene que alegar y probar que ha obrado con error” (Nieto, Alejandro, “Derecho Administrativo Sancionador”, 4ª ed., Madrid, Tecnos, p. 413).

Por otro lado, la ignorancia que el actor aduce se refiere a que no habría estado al tanto de la operación de crédito concertada entre la empresa auditada y aquella de la que era accionista. Pero nada dice en su recurso acerca de las relaciones entre el personal directivo de ambas firmas, pese a que se trata de un aspecto que el CPCE ponderó especialmente a fin de concluir —de conformidad con lo establecido previamente por el BCRA— que existía una influencia significativa entre esas sociedades que inhabilitaba al Cdor. C. para desempeñar el cargo de auditor en Prácticos Río de la Plata Caja de Crédito Coop. Ltda.

En consecuencia, corresponde desestimar la defensa basada en un error excusable.

VI. Corresponde ahora el agravio relativo a la graduación de la sanción impuesta. Por un lado, el actor observa que en precedentes similares del Tribunal de Ética impuso sanciones de menor gravedad. Por el otro, destaca la ausencia de antecedentes disciplinarios y la lesión al honor que supone el apercibimiento público dispuesto por el CPCE.

Tampoco este agravio habrá de prosperar. En cuanto a los precedentes invocados por el actor, debe señalarse que la sola circunstancia de que se refieran a casos en los que el auditor de una firma mantuvo un vínculo vedado normativamente no es suficiente para concluir que se está frente a situaciones análogas. En efecto, respecto de los precedentes citados en el recurso, en ningún caso se indica que la falta ética se refiriese puntualmente a auditorías practicadas a entidades financieras, que es la situación de autos. Esta circunstancia no parece irrelevante, máxime si se toman en cuenta las consideraciones formuladas por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al confirmar la sanción impuesta al actor por el BCRA. En esa oportunidad, la Cámara señaló que "... una entidad financiera no es un comercio como cualquier otro en el cual sólo importa el interés particular del empresario en su búsqueda de una mayor ganancia. En esta actividad se encuentra presente el interés público en tanto las entidades financieras, a través de ella, resultan ser una fuente creadora de dinero, lo que justifica sobradamente las atribuciones de control conferidas al Banco Central y las responsabilidades agravadas impuestas a los responsables de las entidades con el fin de preservar el sistema financiero y monetario y la confianza que necesariamente debe depositar el inversor en ellas. A ello debe agregarse el alto grado de especialización de la materia bancaria..." (fs. 138 vta. del expediente 9955).

Así pues, corresponde concluir que las circunstancias invocadas por el recurrente no logran demostrar la no razonabilidad de la sanción impuesta, razón por la cual ésta debe ser confirmada.

VII. Por las consideraciones que anteceden, propongo al acuerdo que, en caso de compartirse este voto, se rechace el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, se confirme la resolución adoptada por la Sala II del Tribunal de Ética Profesional del CPCE, con fecha 1° de diciembre de 2009.

Los doctores *Weinberg* y *Corti* por los fundamentos expuestos adhieren al voto que antecede.

En mérito a las consideraciones vertidas, doctrina y jurisprudencia citada, normas legales aplicables al caso y oída la Señora Fiscal de Cámara; el Tribunal resuelve:

Rechazar el recurso de revisión interpuesto confirmando la resolución 5060/SC/2005 con costas a la recurrente vencida —art. 62 CCyT—. Regístrese, notifíquese, y, oportunamente, devuélvase. — *Horacio G. Corti.* — *Carlos F. Balbín.* — *Inés M. Weinberg.*

ANEXO 2

Ética en el ejercicio de la auditoría

a. Fuentes que reglamentan la auditoría en Argentina

Como en todas las incumbencias del Contador Público, las cuales tienen como fuente principal de inspiración para su correcta actuación al Código de Ética, existe también una norma profesional emitida por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, la Resolución Técnica N °37, “Normas de auditoría”, que sirven como guía de referencia para el correcto ejercicio de la auditoría en Argentina.

b. Responsabilidades del Auditor

Vale considerarla como una responsabilidad moral, ya que se encuentra íntimamente ligada a su labor profesional, porque el Contador Público en su tarea de auditor externo emite un juicio técnico, “Informe del Auditor”, sobre la razonabilidad de los estados contables, en el cual terceros van a depositar su confianza.

Este informe servirá de base para tomar decisiones que afectan tanto al ente que emite los estados contables como a aquellos con los que se relaciona. Vale aclarar que **“el auditor solamente cumple con la función de otorgar fe pública a través de su opinión o juicio técnico sobre los estados contables”**⁵.

A ésta “fe pública”, el auditor arriba mediante el cumplimiento de las normas de auditoría vigentes.

c. Cuestiones fundamentales para el ejercicio de la auditoría:

- Independencia:

Esta es la condición básica para la auditoría con relación al ente que se audita.

Se considera que hay falta de independencia cuando no se cumple lo establecido en el art. 25 del Código de Ética.

- Papeles de trabajo:

El auditor debe conservar los papeles de trabajo.

- Objetividad:

5

Se logra a través del desempeño imparcial, abstrayéndose de posibles influencias personales o de terceros.

- Cuidado y calidad profesional:

Se trata de la competencia que debe lograr el matriculado, obteniéndola mediante la educación universitaria, experiencias de trabajo, realizando cursos de actualización, congresos, etc.

El profesional no debería estar satisfecho sólo con la obtención de un título, ya que al cabo de un corto plazo se encontrará con pocas herramientas de trabajo vigentes que lo hagan competente.

- Labor económicamente útil:

Para que el trabajo profesional resulte rentable económicamente, el profesional deberá cumplir con sus servicios en un lapso razonable y el costo del mismo deberá ser sensato.

- Secreto profesional:

El auditor posee información del ente para el cual trabaja, la misma puede tornarse de gran importancia para éste y podrían perjudicarlo si la competencia lograra tenerla en su poder.

- Expectativas del cliente:

Es recomendable realizar una carta de contratación, para aclarar cuáles serán las responsabilidades que el profesional asumirá y cuál será el alcance del trabajo a realizar en el momento de aceptar la prestación del servicio profesional.

De tal manera se podrá evitar la imputación por falta de responsabilidad profesional a la interpretación incorrecta entre la tarea desarrollada por el auditor y la que el cliente pretendía recibir.

- Actos ilegales:

El auditor debe asegurarse mediante procedimientos de control que la empresa no haya cometido fraudes de importancia significativa sobre los estados contables. En el caso de detectarlos debe informar a la gerencia en forma oportuna y proponer su efecto adecuado en los estados contables.

- Búsqueda de la excelencia:

Se debe desempeñar la actuación profesional de manera íntegra, competente, seriamente, de forma idónea, que arroje un valor agregado

relevante para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existen entre los usuarios de la información contable.

2. Caso Enron Corporation – Arthur Andersen

a. Presentación de las partes involucradas

Arthur Andresen, era una de las cinco firmas integrantes del grupo “big five”. La consultora tiene firmas por todo el mundo nucleando en total a casi 85.000 empleados. En Estados Unidos, la firma se denomina Arthur Andersen LLP y emplea aproximadamente a 28.000 personas.

Enron Corporation, era una corporación de Oregon con sede en Houston, Texas. Era considerada la séptima corporación más grande de Estados Unidos, sus actividades consistían en abastecer regionalmente al país, comercializar gas, electricidad y otras materias. Además, tiene importantes inversiones en Sudamérica, como el gaseoducto Bolivia-Brasil, gaseoductos y oleoductos en Argentina, Venezuela y Colombia.

En los últimos 16 años, Arthur Andersen fue quien auditó los estados contables de esta corporación. Era uno de sus principales clientes dejándole ganancias importantes de aproximadamente U\$S10 millones. Realizaba trabajos de auditoría externas, contando con un lugar de trabajo permanente en las oficinas de la corporación.

En reiteradas oportunidades, fue cuestionada la independencia de la consultora con respecto de su cliente.

b. El conflicto.

El 8 de noviembre de 2001 la compañía anunció una rectificación contable que redujo los resultados de los últimos cuatro años en U\$S600 millones.

Esto demuestra que la auditoria no se estaba realizando de manera profesional, ya que la misma no reflejaba razonablemente la información de los estados contables.

Luego anunció que reduciría la equidad accionaria aproximadamente en U\$S1.200 millones, lo que provocó una reacción desfavorable del mercado desplomándose así el precio de las acciones.

Con el tiempo se descubrió que el origen de tales pérdidas se hallaba en una de las filiales creadas exclusivamente para sacar fuera del balance, deudas y activos.

Un informe de la empresa afirma que Arthur Andersen le cobró U\$S5,7 millones **por encima de los honorarios habituales por haber asesorado en la ingeniería del esquema de estas asociaciones con fines fraudulentos.**

Los auditores en el año 1997, propusieron un ajuste de U\$S 51 millones que recortaba la renta anual de U\$S 105 millones a U\$S 54 millones.

Enron en aquella oportunidad se negó a realizar el ajuste y los auditores emitieron el informe sin salvedad.

Tiempo después el ejecutivo de la consultora, J. Bernardino, dijo que la diferencia no era material. Pero se debe tener en cuenta que el ajuste representaba casi la mitad de la renta neta anual, lo cual es significativo y no merece pasar por alto sin ser informado por el auditor.

La desconfianza del mercado fue aumentando, la calificación crediticia se fue degradando, agudizándose las dificultades para obtener financiación.

Finalmente, el 2 de diciembre de 2001, la corporación presentó la mayor suspensión de pagos de la historia del país.

- Consecuencias de la suspensión de pagos:
 - Deudas por más de U\$S30.000 millones
 - Despidió a 4.000 de sus 7.500 empleados de la filial de Houston.
 - Se desplomó el fondo de pensión de los empleados de U\$S 700 millones
 - Desintegración de Arthur Andersen.
 - Causas judiciales a las partes involucradas.

c. Destrucción de la documentación.

La comisión del mercado de valores, SEC, fue la primera en iniciar la investigación sobre el comportamiento financiero de la corporación. Enron alertó a la consultora sobre

esta investigación, decidiendo los auditores llevar a cabo una masiva destrucción en las oficinas de Houston de los documentos, ficheros y correos electrónicos y cualquier documentación que brindara indicios sobre las fraudulentas maniobras de la corporación. También impartieron las mismas instrucciones al personal de la consultora que trabajaba en Portland, Oregon y Chicago.

d. Situación actual

Actualmente la consultora está acusada por **obstrucción de la justicia**.

Además, la consultora **violó varios principios éticos profesionales de auditoría**, como el resguardo de papeles de trabajo, informes sobre la situación real de la empresa, criterio de independencia en el ejercicio de la auditoría.

La caída de Enron ha perjudicado sensiblemente a la consultora, hecho que se manifiesta en la gran cantidad de clientes que han prescindido de sus servicios.

Los analistas opinan que la pérdida de credibilidad de la consultora amenaza su propia supervivencia.

Esta enfrenta multas por U\$S 500.000 y la eliminación del listado de empresas auditoras de la bolsa de valores, algo que podría dejarla fuera del negocio de manera definitiva.

Tampoco se descarta que un fallo desfavorable desencadene una lluvia de demandas por parte de los empleados y accionistas de la Corporación.

A nivel mundial se puede observar las repercusiones del conflicto de la consultora, ya que se está desmembrando. En nuestro país, Pistrelli Díaz y Asociados acordó fusionarse con la red mundial de Ernst & Young, representada por el estudio de Henry Martin Lisdero y Asociados. Así, Pistrelli se desvinculó de Andersen Consulting, con la que estaba asociada desde 1959. La misma decisión había tomado el representante chileno de Andersen, Langton Clarke. Andersen España se unió a su rival Deloitte & Touche y se están realizando gestiones de fusión con Andersen en todo el mundo.

Las últimas noticias informan sobre la existencia de un posible plan para salir de la quiebra, Enron propone crear una compañía, la misma se denominaría OpCo Energy y se dedicaría solo al gas natural, transmisión y generación eléctrica. Stephen Cooper, es el hombre que se ocuparía de llevar adelante el plan “salvataje”.

La nueva Enron será más pequeña, empleará a 12.000 personas, contará con un activo de 10.800 millones de dólares y se dedicará especialmente a la producción, transporte y distribución de energía.

La nueva compañía trabajaría, según este plan, en el continente americano.

Cuando la nueva empresa deje de ser sólo un proyecto, sus acreedores podrán participar en el capital o en las ventas de todos o parte de sus activos.

ANEXO 3 - COMPARATIVA

El cuadro que sigue resume las disposiciones sobre independencia contenidas en:

- a) el art. 25 del código de ética del CPCECABA;
- b) los arts. 39,40 Y 43 del código de ética unificado;
- c) la RT 37.

La columna “Observaciones” relaciona las cuestiones consideradas con ciertos comentarios que presentaremos a continuación del cuadro.

<i>Cuestiones</i>	<i>Código CPCECA BA</i>	<i>Código FACPCE</i>	<i>RT 37</i>	<i>Obs.</i>
EXIGENCIAS GENERALES				
* Independencia real		Sí	Sí	A
* Independencia aparente		Sí		A
DESCRIPCIÓN DE CUALIDADES INHERENTES A LA INDEPENDENCIA				B
* No exponerse a presiones que obliguen al auditor a aceptar o silenciar hechos que afecten la corrección de su informe.		Sí		
* Actuación imparcial, libre de prejuicios (independencia Mental)	Sí			
SITUACIONES EN QUE SE PRESUME FALTA DE INDEPENDENCIA				
* El auditor es propietario, socio, director o administrador del cliente o de entidades económicamente vinculadas.				
> Sin excepciones	Sí			C
> Se exceptúa el caso en que el auditor es socio con una participación no significativa en relación con su patrimonio o con el del cliente		Sí		C
> Se exceptúa el caso en el que el cliente en un ente sin fines de lucro o unas cooperativa		Sí	Sí	D

<i>Cuestiones</i>	<i>Código CPCECA BA</i>	<i>Código FACPCE</i>	<i>RT 37</i>	<i>Obs.</i>
> Se exceptúa el caso en el que el cliente en un ente sin fines de lucro o una cooperativa y el auditor es socio o asociado en un ente económicamente vinculado con el cliente		Sí		E
* Durante el período cubierto por los estados contables, el auditor ha sido propietario, socio, director o administrador del cliente o de entidades económicamente vinculadas				
> Sin excepciones				C y F
> Se exceptúa el caso en que el auditor es socio con una participación no significativa en relación con su patrimonio o con el del cliente		Sí		C
> Se exceptúa el caso en el que el cliente en un ente sin fines de lucro o una cooperativa		Sí	Sí	D
> Se exceptúa el caso en el que el cliente en un ente sin fines de lucro o una cooperativa y el auditor es socio o asociado en un ente económicamente vinculado con el cliente		Sí		E
* Un propietario, director o administrador del cliente o de entidades económicamente vinculadas con él es cónyuge del auditor o es pariente por consanguinidad en línea recta, colateral hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.				
> Sin excepción	Sí		Sí	G
> Se exceptúa el caso en que el parentesco es con socios o accionistas cuya participación no es significativa con relación al patrimonio de ellos o del ente		Sí		G
> Se exceptúa el caso en que el parentesco es con socios o asociados de entes sin fines de lucro o de cooperativas		Sí		D

<i>Cuestiones</i>	<i>Sí</i> <i>Código</i> <i>CPCECA</i> <i>BA</i>	<i>Sí</i> <i>Código</i> <i>FACPCE</i>	<i>Sí</i> <i>RT 37</i>	<i>Obs.</i>
* El auditor tiene relación de dependencia con el cliente o con personas, entidades o grupos de entidades económicamente vinculadas				
* Tal relación existió durante el ejercicio al que se refiere la información examinada		Sí	Sí	F
* El auditor o su cónyuge o sus hijos ha aceptado bienes o servicios del cliente en condiciones más favorables que las ofrecidas a terceros		Sí		H
* El auditor ha aceptado invitaciones y regalos en una escala que no guarda proporción con las cortesías normales de la vida social		Sí		I
* El auditor tiene intereses económicos comunes con el cliente, por montos significativos en relación con su patrimonio o con el del cliente	Sí			J
* El auditor tiene (o ha tenido durante el ejercicio al que se refiere la información examinada) intereses económicos comunes con el cliente o con entidades económicamente vinculadas con el cliente				J
> Cualesquiera fueren los montos involucrados			Sí	J
> Por montos significativos en relación con el patrimonio suyo propio o con el del cliente		Sí		J
* El auditor es, en otra entidad, socio del propietario, socio, accionista, directivo, administrador del cliente por montos significativos en relación con el patrimonio suyo propio o con el del cliente		Sí		K
* El auditor es, por montos significativos con relación al patrimonio suyo propio o con el del cliente, deudor, acreedor o garante:				K
> Del cliente o de entidades económicamente vinculadas con él	Sí	Sí		K

> De cualquier director o administrados del cliente		Sí		K
* El auditor tiene intereses económicos en empresas similares o competidoras del cliente, sin que esta situación sea conocida por las partes interesadas		Sí		L
Cuestiones	Código CPCECA BA	Código FACPCE	RT 37	Obs.
* Entre el auditor y el cliente existe una situación litigiosa		Sí		M
* La remuneración del auditor es contingente o depende de las conclusiones o los resultados de la tarea o del resultado de las operaciones del cliente	Sí			
> Sin excepciones		Sí		N
> Se exceptúa el caso en que el honorario resulta de la aplicación de disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan los montos mínimos sobre la base de los activos, pasivos o ingresos del cliente		Sí	Sí	N
* El auditor tiene a su cargo (o ha tenido a su cargo durante el ejercicio al que se refiere la información examinada) funciones gerenciales o la representación del cliente o la toma de decisiones gerenciales de éste o de entes económicamente vinculados con él		Sí		
ENTES (PERSONAS FÍSICAS O JURÍDICAS O GRUPO DE ÉSTAS) QUE SE CONSIDERAN "ECONÓMICAMENTE VINCULADOS"				
* Los que tienen vinculación significativa de capitales		SÍ	SÍ	
* Los que tienen, en general, los mismos directores, socios o accionistas		SÍ	SÍ	
* Los que, de hecho, constituyen una organización económica única		SÍ	SÍ	

SITUACIONES QUE NO IMPLICAN INCOMPATIBILIDADES

* El auditor ha prestado servicios (remunerados con honorarios) de consultoría financiera, contable, impositiva o laboral

	Sí		Ñ
Código CPCECA BA	Código FACPCE	RT 37	Obs.

* El auditor ha efectuado tareas (remuneradas con honorarios) de registro, recopilación, procesamiento, análisis de información, preparación de estados contables o similares

Sí	SÍ	Ñ
----	----	---

EXTENSIÓN DE LAS INCOMPATIBILIDADES

* A los socios del profesional

Sí	Sí	O
----	----	---

* A todos los integrantes del equipo de trabajo, incluyendo a quienes no son contadores

Sí	Sí	O
----	----	---

* Las normas son aplicables a las sociedades entre profesionales debidamente inscriptas en el registro especial que lleve el CPCE de la jurisdicción.

Sí

En líneas generales, la normativa más blanda es la del código del CPCECABA, que enumera incompatibilidades, pero no contiene una norma general que requiera la independencia del auditor.

Contenido de las normas específicas resumidas en el cuadro recedente, que serán referenciadas utilizando las letras que figuran en la columna "Observaciones".

A – Las exigencias de *independencia real* e *independencia aparente* no deberían faltar en la normativa profesional referida a la prestación de servicios destinados a incrementar la confiabilidad de cualquier información contable. Basarse exclusivamente en una lista de presunciones (como lo hace el CPCECABA) conlleva al riesgo de que algunas conductas que afectan la independencia aparente del auditor queden sin castigo.

B – La descripción de cualidades inherentes a la independencia no es imprescindible pero sí conveniente.

C –Es adecuado que las reglas referidas a los intereses que el auditor pudiere tener en su cliente consideren la significación que ellos tienen para el profesional.

D – Es probable que las excepciones relativas a los entes sin fines de lucro y las cooperativas se hayan establecido porque los síndicos de las cooperativas y las mutualidades deben ser asociados de esos entes y teniendo en cuenta la conveniencia de que la auditoría y la sindicatura se asigne (por razones de costo) a la misma persona.

E – Nada justifica que se permita que un contador con interés en una entidad vinculada con una cooperativa pueda actuar como auditor de sus estados contables.

F – El código del CPCECABA admite que se pueda ser auditor de estados contables que cubren un período durante el cual dicha persona ejerció funciones gerenciales o fue empleado del cliente (o grupo económico al cual éste pertenece). Esto es especialmente grave porque dicho código no contiene la exigencia general de independencia.

G – En los tres pronunciamientos analizados, la definición de incompatibilidades por parentesco coincide con la establecida en la LSC para el ejercicio de la sindicatura societaria y parece basada en presunciones que hacen a la apariencia de independencia. La independencia real podría verse afectada por otras relaciones personales, como las de un concubinato. La consideración de la significación de los intereses de los parientes que son socios o accionistas es razonable.

H – La adquisición de bienes o servicios del cliente en condiciones más favorables que las ofrecidas a terceros sólo debería prohibirse si produjese beneficios patrimoniales importantes al auditor.

I – La regla prevista por el código de la FACPCE para los casos de obsequios es adecuada.

J – Es razonable que la definición de las incompatibilidades basadas en los intereses en común entre auditor y cliente consideren las situaciones existentes durante el período cubierto por los estados contables objeto de auditoría.

K – Las normas referidas a los negocios encarados junto con el cliente o con sus administradores o la existencia de créditos, deudas o garantías entre el auditor y su cliente (o grupo económico al que éste pertenece) son razonables.

L – La idea de *tener intereses económicos* en competidoras del cliente debe estar restringida a la participación en sus capitales, caso en el cual un profesional deshonesto podría tratar de perjudicar a su cliente.

M – La existencia de una situación litigiosa entre el auditor y su cliente es un caso de laboratorio, pues raro sería que un emisor de estados contables contratase como auditor a una persona con la cual mantiene controversias.

N – Las normas legales que fijaban honorarios profesionales mínimos sobre la base de cifras de los estados contables afectan la independencia del auditor porque su examen debería incluir esas cifras.

Ñ – Parece inadecuado que el código de ética de la FACPCE admita expresamente que un auditor preste simultáneamente servicios de consultoría financiera y contable, de teneduría de libros o de compilación de estados contables.

En cuanto a las consultorías en materia impositiva o laboral, debería considerarse si implican la adopción de decisiones o no lo hacen.

O – Es razonable que las presunciones de falta de independencia se extiendan a todos los miembros del equipo de auditoría y no sólo a los socios del auditor (como hace el CPCECABA).

ANEXO 4

ESTRUCTURA DE UN INFORME ESPECIAL DE ACUERDO CON EL
CAPÍTULO VII.C. DE LA RT 37
INFORME ESPECIAL DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE
SOBRE... [completar]

A los Señores [completar ⁽¹⁾] de XYZ

CUIT N° [completar]

Domicilio legal: [completar] ⁽²⁾

1. Objeto del encargo

He sido contratado por XYZ para emitir un informe especial sobre [indicar el objeto del encargo ⁽³⁾], de acuerdo con lo requerido por [indicar, si corresponde, la fuente del requerimiento) en relación con [indicar, si corresponde, el trámite y/o información objeto del encargo]. Dicha información ha sido firmada por mí para propósitos de identificación solamente, y en adelante, referida como “la Información objeto del encargo”.

2. Responsabilidad de la Dirección ⁽⁴⁾ de la Sociedad

La Dirección de la Sociedad es responsable de la preparación y presentación de la Información objeto del encargo de acuerdo con lo requerido por [indicar la fuente del requerimiento] y del cumplimiento de [hacer referencia, según corresponda, a las normas del regulador y/o normas legales que se utilizaron para preparar dicha información].

3. Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en la emisión del presente informe especial, basado en mi tarea profesional, que se detalla en el párrafo siguiente, para cumplir con los requerimientos de [indicar, según corresponda, el organismo de control mencionado en el párrafo 1].

4. Tarea profesional

Mi tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas sobre informes especiales establecidas en la sección VII.C de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante, “RT 37”) , conforme ha sido aprobada por la Resolución CD N° 3518 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, y consistió en la

aplicación de ciertos procedimientos necesarios para corroborar el cumplimiento por parte de la Sociedad con los requerimientos de ... [indicar, según corresponda, el organismo de control mencionado en el párrafo 1.]. La normativa profesional requiere el cumplimiento de los requerimientos éticos establecidos en el Código de Ética vigente en la jurisdicción de dicho Consejo, así como que planifique y ejecute mi tarea de forma tal que me permita emitir el presente informe especial.

En consecuencia, mi trabajo no constituye una auditoría o revisión de estados contables, ni otro encargo de aseguramiento.

Los procedimientos detallados a continuación han sido aplicados sobre los registros y documentación que me fueron suministrados por la Sociedad. Mi tarea se basó en la premisa que la información proporcionada es precisa, completa, legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta su apariencia y estructura formal.

Los procedimientos realizados consistieron únicamente en:

- a. Cotejar....
- b. Recalcular ...
- c. [Describir los procedimientos en forma detallada ⁽⁵⁾]

5. Manifestación profesional

Alternativa 1: manifestación relacionada con el cumplimiento normativo en la Información objeto del encargo indicando que no hay hallazgos que lo afecten

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que de las corroboraciones realizadas sobre la Información objeto del encargo, no surgieron hallazgos que afecten el cumplimiento por parte de la Sociedad con los requerimientos de... [Indicar, según corresponda, el organismo de control mencionado en el párrafo 1.]

Alternativa 2: manifestación relacionada con la determinación de la Información objeto del encargo, indicando que no hay hallazgos que la afecten

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que de las corroboraciones realizadas no surgieron hallazgos que afecten la determinación de la Información objeto del encargo.

Alternativa 3: manifestación relacionada con la Información objeto del encargo, indicando que no hay hallazgos que la afecten

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que de las corroboraciones realizadas [adecuar según corresponda en función a los procedimientos aplicados] no surgieron hallazgos que mencionar que afecten la Información objeto del encargo ⁽⁶⁾.

Alternativa 4: manifestación acerca de cada uno de los hallazgos surgidos de la aplicación de cada uno de los procedimientos aplicados.

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que:
a. [detallar cada hallazgo]

6. Restricción de uso del informe especial

Mi informe ha sido preparado exclusivamente para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante [indicar, si corresponde, el organismo de control correspondiente] en relación con [hacer referencia al asunto mencionado en el párrafo 1.] y, por lo tanto, no asumo responsabilidad en el caso que sea utilizado, o se haga referencia a él o sea distribuido con otro propósito.

Ciudad de, Provincia de Buenos Aires, ..de de

Dr.xxxx xxxx xxxxx
Contador Público
T°xx F°xx Legajo xxxxx/x
C.P.C.E.P.B.A.
CUIT xx-xxxxxxxx-x

Notas:

- (1) Cargos de los destinatarios del informe (por ejemplo: Directores; Gerentes; Miembros del Consejo de Administración, etc.).
- (2) Tratándose de una persona física el domicilio a consignar es el domicilio real.
- (3) El objeto del encargo es normalmente información del ente contenida en algún medio de soporte y que debe ser apropiadamente identificada.
- (4) Órgano de administración de la entidad (por ejemplo: Directorio; Gerencia; Consejo de Administración), según la naturaleza del ente.
- (5) Evitar expresiones como “auditar”, “revisar”, “examinar”, que podría dar a entender que se trata de encargos de aseguramiento

(6) De existir, agregar, “excepto por las siguientes observaciones u excepciones” y detallar a continuación.

3. Cuerpo de anexos:

Anexo I: Conteniendo el formulario FPI-015: Rendición de gastos del proyecto de investigación acompañado de las hojas foliadas con los comprobantes de gastos.

Anexo II: Documentación de alta/baja de integrantes del equipo de investigación.

Anexo III: Copias de certificados de participación de integrantes en eventos científicos.

Anexo IV: Copia de artículos presentados en publicaciones periódicas, y ponencias presentadas en eventos científicos.

Anexo V: Alta patrimonial de los bienes adquiridos con presupuesto del proyecto