Enrique Fowler Newton

LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 37 DE LA FACPCE Y SUS "INTERPRETACIONES OFICIALES"

Esta es la tercera versión de mi análisis sobre la RT 37 de la FACPCE, que puede ser bajado sin cargo desde http://www.fowlernewton.com.ar, donde fue publicado como "complemento" de dos de mis libros:

Resoluciones Técnicas y otros pronunciamientos de la FACPCE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura, La Ley, 2013.

Tratado de auditoría, cuarta edición, La Ley, 2009.

La primera versión data de 2013 y se refería al texto de la RT.

La segunda y la tercera fueron publicadas en 2017 e incorporan (respectivamente) la consideración de las "aclaraciones" contenidas en las interpretaciones 9 y 12 de la FACPCE, la primera de las cuales incluye también modificaciones encubiertas a la RT.

Este documento fue estructurado y escrito como si se tratase de un capítulo de mi libro sobre los pronunciamientos técnicos de la FACPCE y siguiendo los criterios explicados en sus páginas 7-10. Consecuentemente, el lector encontrará:

a) transcripciones de párrafos de la RT 37;

b) recuadros que contienen mis comentarios sobre ellos y sobre las aclaraciones y modificaciones contenidas en las interpretaciones 9 y 12.

Dentro de mis comentarios he intercalado (páginas 22-33) un breve artículo referido al enfoque adoptado en la RT para la emisión de informes de auditoría de estados financieros, que es sustancialmente distinto al que preveían las anteriores normas de auditoría de la FACPCE (las contenidas en la RT 7).

Para elaborar este documento, he considerado "textos oficiales" de la RT 37 y de sus dos interpretaciones a los disponibles, a la fecha, en el sitio web de la FACPCE.

Agradezco a Guillermo Español, Fermín del Valle, Santiago Lazzati, Carlos Menéndez, Cristian Munarriz y Carlos Subelet por los intercambios de ideas mantenidos respecto de algunas cuestiones tratadas en este trabajo.

Buenos Aires, 7 de septiembre de 2017.

Enrique Fowler Newton
efn1944@hotmail.com

RESOLUCIÓN TÉCNICA Nº 37

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

La RT 37:

a) reemplazó a la 7 (de 1985, nunca modificada por la FACPCE), cuyo contenido fue comentado en las páginas 31-73;

b) establece normas para diversos trabajos que un contador público puede efectuar sobre estados financieros y otros elementos, a los que identifica como “encargos”;

c) regula:

1) los mismos servicios a los que se refieren los pronunciamientos técnicos del IAASB mencionados en las RT 32, 33 y 35; y

2) los de emitir “certificaciones”;

d) acerca las normas argentinas relacionadas con los servicios indicados en el inciso c)1) a las reglas contenidas en las “normas internacionales”[1] emitidas por el IAASB, con excepciones entre las que se destacan las siguientes:

1) los requerimientos de la RT 37 en materia de independencia del contador son similares a los previstos en la RT 7 y menos exigentes que los contenidos en las normas internacionales;

2) la RT 37 no requiere que los contadores públicos argentinos mantengan sistemas de control de calidad.

3) aunque la RT define los “servicios relacionados” pueden consistir en la aplicación de procedimientos convenidos o en la “compilación” de estados financieros, también indica que pueden existir otros, a los que no identifica;

4) no se define con precisión en qué casos es obligatoria la aplicación de las normas para “compilaciones” de estados financieros;

e) mantiene el estilo sintético de la RT 7, lo que ha derivado en la omisión del tratamiento de cuestiones sustanciales y hace recomendable que la lectura de algunas partes de la RT 37

[1] En realidad, estándares internacionales.

se complemente con la de los estándares internacionales utilizadas como base para su elaboración.

La lista de diferencias importantes que enunciamos en el inciso d) se amplía si se considera la modificación implícita a la RT 37 que introdujo la interpretación 9 de la FACPCE en relación con la opinión del auditor sobre la información comparativa incluida en los estados financieros auditados.

Algunas de nuestras críticas a reglas específicas de la RT 37 pueden extenderse a las normas internacionales en las que se inspiraron.

La RT 37 se basó en el proyecto 28 de RT de la FACPCE (*P28RT*) pero incluye un cambio radical en el enfoque adoptado para la elaboración del informe del auditor de estados financieros, que nunca fue sometido a consulta pública. Por ello, opinamos que la FACPCE no debería haber emitido la RT 37 sin antes someter a la consideración pública una versión revisada del P28RT.

El reemplazo de la RT 7 implica la eliminación de las “normas de auditoría en general”, que los CPCE habían adoptado a pesar de abarcar trabajos (como los ejecutados por una “auditoría interna”) que no están legalmente reservados a ninguna profesión, por lo que no están sujetos a las regulaciones de los CPCE.

Según lo indicado en el capítulo introductorio de este libro, cualquier RT o interpretación a las normas profesionales se incorpora efectivamente a las normas profesionales de una jurisdicción cuando el correspondiente CPCE lo decide.

Casi todas las cuestiones tratadas por esta RT se analizan, desde un punto de vista conceptual, en diversos capítulos de la cuarta edición de nuestro *Tratado de Auditoría*, (La Ley, 2009), donde también consideramos los estándares internacionales relacionados.

R Como se verá, muchos párrafos o frases de la RT 7 cuya redacción nos parecía objetable, fueron incorporados a la RT 37 sin corrección alguna.

PRIMERA PARTE

VISTO:

a. Las Resoluciones Técnicas Nº 32, 33, 34 y 35 de esta Federación.

Nuestros comentarios sobre estas RT aparecen en las páginas 749-783. Dentro de ellos, nos referimos a la relación existente entre los diversos tipos de pronunciamientos del IAASB relevantes en el caso.

b. La propuesta realizada por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) en el Proyecto Nº 28 de Resolución Técnica (P28 RT); y

La referencia es al CENCYA existente en 2013, que fue posteriormente reemplazado por otro CENCYA (el Consejo "Elaborador" de Normas de Contabilidad y Auditoría). El anterior carecía de poder de decisión, de modo que no era un verdadero "consejo" sino una simple comisión de la FACPCE. Con el nuevo CENCYA sucede lo mismo.

CONSIDERANDO:

a. Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional.

b. Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones.

c. Que la propuesta realizada surgió como producto de un amplio estudio y debate realizado por el CENCyA.

d. Que se ha procurado en la elaboración de la presente norma mantener las características principales de la resolución técnica Nº 7 (RT 7).

Suponemos que esta referencia es al estilo sintético de la RT 7 y no a su contenido técnico.

e. Que existe la necesidad de adecuar la RT 7 vigente incorporando servicios profesionales que no se hallan actualmente previstos.

Con la desprolijidad que caracteriza a la FACPCE, varios considerandos de la RT 37 fueron redactados como si ella modificase el texto de la 7 (que es lo que se proponía en el P28RT), en lugar de reemplazarla. Por lo tanto, la expresión "la actual RT 7" debería leerse "la RT 7".

f. Que, para ciertas situaciones, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) aprobadas por la resolución técnica Nº 32 prevén distinto tratamiento que la actual RT 7.

Tomado literalmente, este considerando es simplemente informativo, pero suponemos que con su inclusión se intentó transmitir la idea de que resultaba conveniente modificar la RT 7 para reducir las diferencias entre las normas argentinas de auditoría y las NIA.

R La RT 32 no "aprobó" las NIA. Las adoptó.

g. Que las Normas Internacionales para Encargos de Revisión y Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados aprobadas por las resoluciones técnicas Nº 33 y 35 prevén servicios que en la actual RT 7 tienen distinto tratamiento o bien no están previstos o están tratados de manera muy genérica.

Ver nuestro comentario al considerando e.

R Las RT 33 y 35 no "aprobaron" las normas internacionales referidas. Las adoptaron.

h. Que se considera necesario incorporar en la RT 7 los servicios profesionales referidos a encargos de aseguramientos y servicios relacionados, de manera similar a los aprobados en la resolución técnica Nº 35.

Ver nuestro comentario al considerando e.

i. Que 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.

Rechazamos la afirmación de que las normas argentinas de ejercicio profesional están estructuradas sobre la base de principios. Si ella fuese verdadera, la FACPCE debería identificar a dichos principios, pero, que sepamos, nunca lo hizo.

j. Que entre la bibliografía profesional disponible se encuentran las normas internacionales en las que se inspiró la redacción de esta norma.

Desde http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/anexos_rt.php, puede accederse a casi todos los textos traducidos al español que consideró la FACPCE para elaborar sus RT 32 a 35. Al comentar estas RT nos hemos referido al presunto origen de las traducciones utilizadas.

k. Que la sección III.B de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 "Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos".

R En los considerandos k) a r), la expresión:

```
la segunda parte de este proyecto
```

debería leerse:

```
la segunda parte de esta resolución técnica
```

l. Que la sección III.C de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIA 805 "Consideraciones especiales. Auditoría de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero".

m. Que la sección III.D de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIA 810 "Encargos para informar sobre estados financieros resumidos".

n. Que la sección V.A de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 "Encargos de aseguramiento diferentes de auditoría o revisión de información financiera histórica".

o. Que la sección V.B de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIEA 3400 "El examen de información financiera prospectiva".

p. Que la sección V.C de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la NIEA 3402 “Informe de aseguramiento sobre controles de una organización de servicios”.

q. Que la sección VII.A de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4400” Encargos para aplicar procedimientos convenidos sobre información financiera”.

r. Que la sección VII.B de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la NISR 4410 “Encargos para compilar información financiera”.

Rechazamos esta afirmación porque la NISR 4410 define su alcance, mientras que la RT 37 no identifica los casos en que un encargo está alcanzado por la referida sección VII.B.

s. Que todo lo considerado hace que un trabajo de similar naturaleza hecho conforme a las resoluciones técnicas 32, 33 y 35 o esta norma sean compatibles entre sí.

R Este considerando nos parece prescindible porque:

a) de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, dos o más cosas son “compatibles” cuando una de ellas puede estar, funcionar o coexistir sin que la otra lo impida[2];

b) dos trabajos de similar naturaleza podrían ser ejecutados con normas muy distintas sin que esto produzca una situación de incompatibilidad.

t. Que han sido contempladas las observaciones recibidas en el período de consulta.

No hemos podido encontrar tales observaciones en el sitio de la FACPCE en la Internet. Sobre esta cuestión, Armando Casal ha señalado:

> (…) no tenemos conocimiento del tratamiento dado por la Comisión Redactora a las observaciones y recomendaciones al Proyecto de resolución técnica (que se convirtió, finalmente en la RT 37), recibidas por la FACPCE durante el período de consulta. Sería bueno que la profesión contable pueda contar, alguna vez, con esa información y así lograr transparentar el debido proceso[3].

Por nuestra parte, presumimos que la ocultación de esta información ha sido deliberada y encuadra en la política anti transparencia que la FACPCE exhibe continua y desvergonzadamente.

u. Que ha sido elaborado un nuevo proyecto revisado y ha sido aprobado por el CENCyA.

---

[2] http://dle.rae.es/?id=A06b0Ud.

[3] Casal, Armando M., *La auditoría basada en riesgos y las nuevas normas de la resolución técnica (FACPCE) 37*, D&G Profesional y Empresaria, septiembre de 2013, páginas 955-977. La cita corresponde a la página 962.

Nunca existió un “P28RT revisado” que haya sido sometido a consulta pública. Por lo tanto, suponemos que la expresión “nuevo proyecto” refiere al presentado, para su tratamiento, en la Junta de Gobierno que aprobó la RT 37.

POR ELLO,

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º – Aprobar la resolución técnica Nº 37 “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados”, cuyo texto se establece en la segunda parte de esta resolución técnica.

Artículo 2º – Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

a) El tratamiento de esta resolución técnica de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca, firmada en la Junta de Gobierno del 27 de setiembre de 2002.

Digresión: con posterioridad a la emisión de la RT 37, el Acta de Catamarca fue modificada por el Acta de Tucumán del 2 de octubre de 2013.

b) La aprobación de esta norma para la aplicación obligatoria a los encargos que se presten a partir del 1º de enero 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 enero de 2014.

c) Permitir la aplicación anticipada de los servicios previstos en esta resolución para aquellos encargos que se inicien a partir de la fecha de aprobación de esta resolución técnica por la Junta de Gobierno.

d) La difusión de esta resolución técnica entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresarios de sus respectivas jurisdicciones.

Artículo 3º – Derogar la resolución técnica Nº 7 “Normas de auditoría”, y la interpretación Nº 5 “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”, a partir de la fecha de vigencia y correspondiente aplicación de esta resolución técnica.

La modificación del texto de la RT 15 (referido a la actuación del contador público como síndico societario) para armonizar sus reglas con las de la 37 recién se encaró en 2016, culminando con la emisión de la RT 45.

Artículo 4º – Encomendar al Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) la preparación de un informe del CENCyA con ejemplos de informes de auditoría que surgen por aplicación de esta resolución técnica.

El informe emitido lleva el número 12. Posteriormente, el CENCYA emitió su informe 13, referido a otros servicios contemplados en la RT 37.

Artículo 5º – Publicar esta resolución técnica en la página de internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

Como en los casos de otras RT, nos preguntamos: ¿pertinentes a qué?

A la fecha, la FACPCE ha discontinuado el empleo de expresiones como la comentada. Así, en la RT 45 se refiere a "los organismos nacionales e internacionales a los que les pueda resultar de interés las normas de contabilidad y auditoría de Argentina". Desconocemos el procedimiento seguido por la FACPCE para identificarlos.

Santa Fe (Provincia de Santa Fe), 22 de marzo de 2013

SEGUNDA PARTE

En nuestros comentarios a esta segunda parte, utilizaremos algunas palabras que (de no aparecer con aditamentos que indiquen otra cosa) tendrán siempre los significados que siguen:

Apartado: cada una de las partes en que un informe de contador público debe dividirse de acuerdo con la RT.

Contador: en nuestro análisis de una sección específica de la segunda parte de la RT, el contador público que brinda el servicio regulado por ella.

Emisor: la entidad que ha emitido (y a la cual corresponde) la información que es objeto del trabajo (el "encargo") efectuado por el "contador".

Estados financieros: los que la RT denomina "estados contables".

Responsables por el contenido: en nuestro análisis de una sección específica de la segunda parte de la RT, los integrantes del órgano de gobierno del "emisor" que tiene a su cargo la aprobación de la información objeto del "encargo" regulado por esa sección (en el caso de los estados financieros de una sociedad anónima argentina, su directorio).

I. INTRODUCCIÓN

A. Propósito de esta resolución técnica

Esta sección no contiene normas.

Las normas incluidas en esta resolución técnica abarcan:

1) las normas de auditoría externa de *estados contables*[4] y otra información contable;

2) las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios;

3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de *estados contables)*;

4) las normas sobre certificaciones; y

5) las normas sobre *servicios relacionados*.

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, la revisión de *estados contables* de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y los *servicios relacionados* previstos en esta Resolución técnica, o sea la independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Por un lado, existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de *estados contables* sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios de los *estados contables* y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información contable, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

La referencia a la “uniformidad” de las normas de auditoría y de revisión no tiene demasiado sentido si se considera que la FACPCE decidió adoptar dos grupos de ellas (las nacionales y las internacionales).

R La segunda frase no aclara que:

a) la información contable se considera para la toma de decisiones, pero no de todas ellas;

b) esa información es una de las bases para la toma de esas decisiones, pero no la única.

Existen otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que estas normas refieren como otros encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

Finalmente, existen otros tipos de servicios profesionales, donde el contador público puede o no aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría, pero cuyo resultado no tiene por objeto incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como certificaciones y *servicios relacionados*.

[4] (Nota 1 al pie de la RT) Los términos que figuran en el texto en letra cursiva están incluidos en el glosario, que forma parte de esta resolución técnica.

Esto es, las “certificaciones” y los “servicios relacionados” no son trabajos “de aseguramiento”.

B. Antecedentes

Para la preparación de esta Resolución técnica, se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

1. Resolución técnica Nº 7 “Normas de auditoría”, aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE en fecha 26/09/1985 y los antecedentes que dicha resolución menciona.
2. Comentarios y sugerencias de usuarios de estados contables, de organismos de control, de organismos de la profesión y de los profesionales, recibidos durante el período en que el proyecto N° 28 de resolución técnica se expuso para su consideración y que coadyuvaron a su perfeccionamiento.

Reiteramos que no hemos podido localizar esos comentarios y sugerencias en el sitio de la FACPCE en la Internet. Además, sentimos curiosidad por conocer cuáles fueron los “organismos de control” y los “organismos de los profesionales” que (de acuerdo con la afirmación de la FACPCE) se habrían interesado en la cuestión.

3. Doctrina argentina relativa a las nuevas normas sobre encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información contable histórica y sobre las normas sobre *servicios relacionados* incorporados a esta resolución técnica.

Llama la atención que se mencione la consulta de doctrina sobre los servicios indicados en el párrafo precedente pero no sobre las NIA y las NIER. Quizás, las autoridades de la FACPCE hayan considerado que nada de lo que hasta 2013 se había escrito en la Argentina sobre estos pronunciamientos merecía ser tenido en cuenta.

4. Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de S*ervicios Relacionados* (NISR) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC, que sirvieron de base para la introducción de las modificaciones.

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

A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Resolución técnica

Independencia

La armonización de las normas argentinas con las de la IAASB no alcanzó a las referidas a la independencia del contador. En esta materia, las reglas contenidas en la RT 37 son, con cambios mínimos de redacción, las mismas que aparecían en la RT 7, por lo que están sujetas a similares comentarios.

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.

C El texto de la resolución 204 integra los complementos del libro *Tratado de Auditoría* (cuarta edición, La Ley, 2009), a los que puede accederse desde http://www.fowlernewton.com.ar.

Nos referimos a las normas sobre independencia de dicho código y las comparamos con las de la RT 7 y la del código de ética del CPCECABA en las páginas 213-218 de *Tratado de auditoría*, cuarta edición, La Ley, 2009.

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.

Aunque no se lo mencione en el párrafo precedente, 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 norma del punto 1 es de carácter general, de manera que el contenido del punto 2 y de los siguientes configura una lista mínima de casos en los que se presume falta de independencia sin admitir prueba en contrario.

Falta de independencia

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

Tal como sucede en otras partes del mundo, 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) sería raro que los usuarios del informe de un auditor contasen con información suficiente para evaluar su independencia real.

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.

Para aplicar esta regla debe tenerse en cuenta el concepto de "vinculación económica" que aparece en el punto 3.

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.

El párrafo precedente trata el caso en que un contador público es contratado por una entidad para:

a) mantener sus registros contables o parte de ellos (tareas de *teneduría de libros*); y

b) auditar unos estados financieros anuales surgidos principalmente de esos registros y, si se emitiesen estados financieros a fechas intermedias, emitir informes de revisión sobre ellos.

La situación indicada implica una amenaza a la independencia del contador, como se dice explícitamente en el párrafo 200.5 del código de ética de la IESBA y en el párrafo equivalente del anexo a la RT 34.

Sin embargo, la RT 37, aplicando criterios provenientes de la RT 7:

a) elude en esta regla la consideración del problema de fondo, que es la revisión del propio trabajo por parte del contador;

b) limita la discusión a la cuestión de si el contador tiene o no tiene una "relación de dependencia" con su cliente;

c) aplica un criterio carente de sustento lógico, pues el hecho de que el contador contratado no tome decisiones propias de los directores o administradores no impide que:

   1) al actuar como tenedor de libros, cometa un error que afecte significativamente el contenido de los estados financieros que él mismo auditará o revisará; y

   2) al hacerlo como auditor o revisor, detecte ese error, pero (para no perjudicar su imagen ante el cliente) simule que la incorrección no existió.

Aunque admitimos prueba en contrario, presumimos que los CPCE insisten con esta permisibilidad porque muchos de sus dirigentes actúan como si su función fuese la de favorecer los intereses de algunos contadores y no los del público, aunque sea esta última la tarea que le asignaron los gobiernos, leyes mediante. Un ejemplo de esta postura puede encontrarse en un artículo que Alfredo Avellaneda dio a conocer durante el proceso que culminó con la emisión de la RT 32, publicado en la revista del CPCE de Buenos Aires, que el mismo Avellaneda presidía. En tal trabajo, el ex presidente de la FACPCE fue claro y terminante al opinar:

> (…) las NIA sólo debieran ser adoptadas para aquellos entes que aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en sus estados financieros.
>
> El por qué[5] de esta afirmación tiene su explicación en el hecho de que la incorporación de las NIA traerá consigo (…) dos cuestiones que no podemos soslayar: 1) La adopción del Código de Ética de la IFAC[6], que prescribe ciertas incompatibilidades para la realización de la auditoría; por ejemplo, no se puede prestar servicios de asesoramiento a un ente y a la vez auditar sus estados contables. Creemos no hace falta imaginar el impacto que ello tendría sobre el ejercicio profesional de los pequeños y medianos estudios, que atienden al 98% de las empresas argentinas, que son PyMEs (…)[7]

En su artículo, Avellaneda no demostró que las amenazas a la independencia de un auditor por revisión de su propio trabajo no existen o no tienen mayor efecto sobre la protección del interés público y tampoco mencionó este hecho como simple hipótesis. Simplemente basó su postura en el porcentaje de colegas que, según su cálculo, se verían afectados por la aplicación plena del código de ética del IESBA. Con un enfoque similar, en una localidad donde un alto porcentaje de automovilistas cometa faltas de tránsito, un político podría oponerse a la imposición de un reglamento que las castigue.

Se podrá decir que la prestación de servicios de auditoría de estados financieros a quien también se le brindan servicios de teneduría de libros es una “necesidad” porque hay normas legales que requieren que entidades pequeñas presenten informes de auditoría. Este problema existe, pero:

a) no nos parece ética la “solución” de permitir que un contador público acepte un encargo profesional a sabiendas de que su independencia real está menoscabada;

b) la cuestión no afecta al volumen total de trabajo de los contadores, pues si uno de éstos no pudiese aceptar un trabajo de auditoría y la contratación de este servicio fuese obligatorio, algún otro contador público recibiría el correspondiente encargo.

Más razonable sería modificar la legislación para que la auditoría de estados financieros solamente sea obligatoria para las entidades que tengan obligación pública de rendir cuenta o sean de cierto tamaño, como ocurre en la gran mayoría de los países. Sin embargo, no recordamos que algún CPCE lo haya propuesto, quizá porque una reducción importante de la cantidad de auditorías de estados contables que hoy se ejecutan en nuestro país, conllevaría una disminución de los ingresos que estas organizaciones perciben por las autenticaciones (“certificaciones”) de las firmas de los contadores públicos contratados para realizarlas.

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

[5] Léase, *porqué*.

[6] En realidad, de la IESBA.

[7] Avellaneda, Alfredo D., *Las NIA*, RePro Realidad Profesional, febrero de 2012, página 1.

propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

Esta regla se basa en un enfoque formal y no en el hecho concreto de que entre el contador y algunas de las personas indicadas exista algún tipo de dependencia económica o una relación afectiva.

2.3. 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.

Suponemos que las excepciones relativas a las cooperativas y a las mutuales se establecieron porque:

a) sus síndicos deben ser asociados de ellas[8];

b) por razones de costo, es conveniente que un emisor de estados financieros contrate con el mismo contador su auditoría y la sindicatura.

Sin embargo, consideramos que estas dispensas específicas no se justifican porque:

a) el punto 2.4 de la sección bajo comentario contiene una regla más abarcadora que considera la significación de los intereses del auditor en estas entidades;

b) en la Argentina ha habido (y quizá todavía hay) cooperativas que quedaron bajo el control de grupos reducidos de personas, no siendo razonable que (aprovechando la excepción comentada) alguna de éstas pueda efectuar la auditoría de los estados financieros del ente[9].

R Por otra parte, en el punto 2.3 no se ha tenido en cuenta que un auditor podría carecer de independencia por motivos distintos al de la calidad de asociado a la entidad emisora de los estados financieros. Si este punto se interpretase literalmente (lo que sería irrazonable) debería concluirse que el auditor de una cooperativa, en caso de ser socio de ésta, sería independiente *siempre*, sin importar la existencia de incompatibilidades originadas en otras circunstancias.

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.

---

[8] Ley 20.337, artículo 76 y ley 20.321, artículo 12.

[9] Según noticias periodísticas (que creemos nunca desmentidas) cuatro de los asociados del liquidado Banco Cooperativo San Miguel poseían (cada uno) el 23 % de su capital. Sin embargo, para la RT 7 (que también contenía la norma bajo comentario) habrían sido independientes.

El concepto de “vinculación económica” se desarrolla en el punto 3 de esta sección.

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.

La excepción prevista en la última frase:

a) es actualmente inaplicable porque las normas que fijaban honorarios mínimos de los tipos indicados fueron derogadas por el decreto nacional 2.284/91, que fue ratificado en 1993 por la ley 24.307;

b) nos parece deplorable y contraria al interés público, porque un auditor no debería considerarse independiente en cuanto pueda proponer ajustes a los estados financieros que (en caso de ser aceptados) modifiquen cifras de ellos que entren en el cálculo de sus honorarios mínimos.

Vinculación económica

3. 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:

R Donde aparece la palabra “algunas” debería haberse escrito “al menos una”. Suponemos que la FACPCE no tuvo la intención de que deban presentarse simultáneamente dos o más de las situaciones siguientes.

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

R El significado de la expresión “vinculación significativa de capitales” es difuso. Nuestra interpretación (que podría ser incorrecta) es:

```
Cuando uno de ellos tuviere 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 persona, fuere ésta jurídica o 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 estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

Esta es una cuestión que el contador a cargo del trabajo debe considerar en el momento de constituir su equipo de colaboradores o de contratar expertos que lo asesoren.

R La aclaración que comienza con las palabras “ya fueran” nada sustancial agrega.

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.

B. Normas para el desarrollo del encargo

1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio 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.

T En la norma debería haberse utilizado la expresión “evidencia de auditoría” (o una equivalente) porque es mínima la parte de ésta que se respalda con “papeles”. La mayor parte de la evidencia se conserva en archivos electrónicos, aunque también pueden emplearse otros soportes, como filmes o cintas de audio o de video.

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 tratare 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.

Es curioso que la norma mencione a los elementos recibidos de "terceros" y no a los entregados por el propio emisor de los estados financieros auditados.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

Se entiende que las conclusiones particulares que interesan son únicamente las que sustentan (directa o indirectamente) el contenido del informe del auditor.

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.

La RT 7 establecía un plazo de seis años, pero en la práctica ya se consideraban los diez establecidos por el artículo 4.023 del anterior Código Civil. Además de esta disposición deben considerarse también los plazos establecidos para las prescripciones de:

a) los delitos que el contador pudiere cometer en tal carácter, cuando la evidencia de su trabajo profesional sirva como prueba en un juicio;

b) las acciones disciplinarias que pudiere originar su actuación profesional.

La RT no identifica el momento desde el cual debe computarse el plazo de diez años. Interpretamos que debe considerarse la fecha de emisión del informe resultante del trabajo.

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.

Las presentadas son consideraciones que deben tenerse en cuenta antes de formular una propuesta de servicios de auditoría.

La referencia a la "razonabilidad" del costo nos parece fuera de lugar. Un contador no debería abstenerse de formular una propuesta de servicios porque su precio pudiere ser considerado excesivo por el potencial cliente. En un contexto de libre competencia:

a) el profesional tiene el derecho de proponer lo que quiera;

b) el receptor de su propuesta puede aceptarla o rechazarla.

Los "códigos de ética" aprobados por los CPCE establecen que no deben aceptarse o acumularse tareas o asuntos que sea materialmente imposible atender.

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

Esta regla es imprecisa. Cabe suponer que:

a) la significación referida es la de los eventuales desvíos del emisor de los estados financieros en la aplicación del "marco de referencia" considerado por el contador para emitir su informe;

b) "los riesgos" incluyen, principalmente, el de emitir un informe distinto al que correspondería (*sea: emitir un informe de auditoría favorable sin salvedades cuando debería presentarse un informe adverso*).

En general, la RT trata muy por encima las cuestiones relacionadas con el riesgo referido en el inciso b) y con los aspectos a considerar para evaluarlo.

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.

Normalmente, estas manifestaciones se agrupan en una "carta con representaciones" de la dirección, que en la Argentina suele ser referida como "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 (lo repetimos) 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.

La interpretación 12 aclara que:

a) "competencia" se refiere a la naturaleza y el grado de especialización del experto;

b) "capacidad" se refiere a la aptitud del experto para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo;

c) "objetividad" se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto[10].

También establece que, para practicar su evaluación, el auditor debe considerar:

a) respecto de los hallazgos y conclusiones del experto:

1) su relevancia;

2) su consistencia con los objetivos de su informe;

3) su congruencia con otra evidencia de auditoría;

b) cuando el trabajo implique la utilización de hipótesis y de métodos significativos:

1) su congruencia con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable y con los utilizados por la dirección;

2) en caso de existir alguna incongruencia, su motivo y el análisis de las diferencias.

c) cuando el trabajo implique la utilización de datos fuente significativos para él, su relevancia, su integridad y su razonabilidad[11].

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 (según el párrafo transcripto) deberían reunir los informes. En nuestro *Tratado de Auditoría* (cuarta edición, La Ley, 2009) opinamos que el informe del auditor de estados financieros debe cumplir con su objetivo y ser:

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

[10] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 11.

[11] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 12.

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 admite la emisión de informes orales. Esto es positivo porque los informes escritos facilitan 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 durante la vigencia de la RT 7 los informes orales debieron ser excepcionales y que probablemente fueron ratificados por escrito.

La norma analizada no impide que el contenido de un informe sea anticipado oralmente a los responsables por el contenido de la información objeto del encargo.

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.

Esta es una “información educativa”, que resulta útil para que el cliente del contador, los usuarios de su informe, los funcionarios gubernamentales y los jueces comprendan mejor el límite de la responsabilidad del profesional. La RT 7 no la exigía, pero su inclusión voluntaria en los informes de auditoría y de revisión era habitual antes de la emisión de la 37.

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.

4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.

4.8. Lugar y fecha de emisión.

4.9. Identificación y firma del profesional.

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

En los párrafos precedentes, la RT se refiere implícitamente a la división del informe en "secciones" (apartados), pero no las identifica. Cabe imaginar que la idea es que:

a) se presenten apartados separados para:

1) cada una de las cuestiones enunciadas en los puntos 4.1 a 4.7 de la enumeración precedente; y

2) los puntos adicionales previstos en las normas sobre los contenidos de los informes resultantes de encargos específicos (contenidas en los capítulos III a VII de esta segunda parte de la RT);

b) cada uno de ellos lleve un título.

Sin embargo, la naturaleza de algunos componentes del informe es tan evidente, que titularlos sería una exageración. Tales los casos de:

a) el lugar y la fecha de emisión del informe; y

b) la identificación del profesional;

c) su firma.

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.

La ubicación de esta regla dentro de un capítulo referido a todos los servicios regulados por la RT 37 nos parece inadecuada porque las restricciones indicadas:

a) solamente son razonables para los informes resultantes de ciertos trabajos;

b) serían injustificables en los casos de informes preparados para su uso público, como los resultantes de auditorías o de revisiones de estados financieros.

Además, resulta un exceso que la RT indique que un contador puede decidir por sí la restricción a la distribución de un informe de su auditoría basándose únicamente en su propia evaluación acerca del conocimiento de las circunstancias específicas del encargo por parte de los usuarios potenciales de tal informe.

III. NORMAS DE AUDITORÍA

A. Auditoría externa de estados contables con fines generales

Las auditorías de estados financieros preparados para satisfacer las necesidades específicas de usuarios determinados no están reguladas por esta sección sino por la B.

T Nuestra lectura de la expresión “con fines generales” es “de utilización general”.

En cuanto tiene que ver con la elaboración de la opinión del auditor, la RT 37 adoptó un enfoque distinto del que se seguía en la RT 7 y del que se propuso en el proyecto 28 de RT (*P28RT*). Seguidamente, intercalamos un breve artículo sobre la cuestión.

EL NUEVO ENFOQUE

Siguiendo a las NIA, la RT 37 adopta un enfoque para la elaboración de la opinión del auditor que se basa en las características del “marco de referencia” (el juego de NC) utilizado para la preparación de los estados financieros examinados. Los elementos básicos de tal enfoque pueden encontrarse:

a) dentro de las normas de auditoría de estados financieros de utilización general:

1) en el punto 2 de las normas para el desarrollo de la auditoría; y

2) en el punto 11 de las normas sobre informes;

b) en cuatro definiciones presentadas en el glosario.

El proceso de adopción del nuevo enfoque

El proceso que culminó con la adopción del enfoque bajo comentario no fue transparente porque:

a) la propuesta de modificación a las normas de auditoría que contenía la RT 7 fue presentada en el P28RT;

b) en relación con la cuestión a la que nos estamos refiriendo:

1) las reglas propuestas en el P28RT eran esencialmente iguales a las contenidas en la RT 7; mientras que

2) las finalmente volcadas a la RT 37 difieren sustancialmente de las propuestas;

c) consecuentemente, el enfoque adoptado en la RT 37 nunca fue sometido a consulta pública, a pesar de la importancia del cambio decidido y de que podría habérselo hecho mediante la emisión de un P28RT “revisado”.

La cuestión reviste una importancia especial porque:

a) para elaborar su opinión sobre los estados examinados, el auditor debe evaluar si el "marco de referencia" del caso es "de presentación razonable" o "de cumplimiento", considerando para ello las definiciones asignadas a esos conceptos por la RT 37;

b) nada garantiza que las conclusiones del auditor coincidan con las que podrían resultar de evaluaciones similares practicadas por:

   1) el emisor de los estados financieros, por medio de las personas a cargo de su gobierno;

   2) un organismo estatal de regulación con jurisdicción sobre el emisor de los estados financieros;

   3) una entidad a cargo de la vigilancia del ejercicio profesional del auditor y de la aplicación de sanciones disciplinarias;

   4) un juez en lo civil o en lo penal;

c) por lo recién expuesto pueden surgir conflictos entre el auditor y alguna de las otras partes indicadas, lo que puede incrementar sus responsabilidades profesional y penal.

No sabemos si el nuevo enfoque fue propuesto en alguna de las cartas con comentarios sobre el P28RT porque (ya lo mencionamos) no encontramos sus textos en el sitio de la FACPCE.

El enfoque abandonado

Dentro de sus normas sobre el denominado "informe breve", la RT 7 indicaba:

Dictamen

16. En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

La aclaración "de acuerdo con las normas contables profesionales" implicaba que la opinión sobre la "razonabilidad" de la información presentada en los estados financieros dependía de la aplicación de las NCP y no de la razonabilidad de la información considerada en sí misma (esto es, de su aptitud para representar la realidad). Este enfoque fue aceptado implícitamente por todos los auditores que en la Argentina de los últimos años emitieron opiniones favorables sin salvedades sobre estados financieros que no reconocieron los efectos de la inflación sobre los patrimonios de sus emisores.

Durante la vigencia de la RT 7, la obligación de brindar una opinión que en última instancia se refería a la aplicación de las NCP, no impedía que el auditor opinara también sobre la utilización de algún otro marco contable de referencia. *Esto se hacía, por ejemplo, para dar cumplimiento a las disposiciones de la SEFYC y de la SSN (en relación con las auditorías de estados financieros de entidades financieras y aseguradoras, respectivamente) que indican que el auditor debe opinar sobre la aplicación de las NC dictadas por esos organismos.*

El enfoque propuesto en el P28RT

El P28RT propuso el mantenimiento del enfoque de la RT 7. Lo hizo al sugerir la adopción de esta regla, dentro de las referidas al "informe breve":

> Dictamen
>
> 11. En este apartado el contador debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los *estados contables* en conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las *normas contables profesionales*.

El enfoque adoptado en la RT 37

La RT 37 adoptó el enfoque contenido en la NIA 710, según el cual:

a) como ya expusimos, el auditor debe clasificar el "marco de referencia" empleado por el emisor de los estados financieros como "de presentación razonable" o "de cumplimiento";

b) si el auditor concluye que el marco de referencia es "de presentación razonable", debe opinar sobre la "presentación razonable" de la información contenida en los estados financieros, para lo cual debería evaluar si ella es, a su juicio, representativa de la realidad;

c) de lo contrario, basta con que opine si los estados financieros "fueron preparados" de acuerdo con ese marco.

Con este enfoque, en una auditoría de estados financieros preparados con un marco de referencia que sea distinto a las NCP#RT26 pero cumpla con las condiciones para ser considerado como "de presentación razonable", ya no es necesaria la emisión de dos opiniones.

Tipificación de un marco de referencia sobre la base de las definiciones básicas presentadas en el glosario

El glosario contiene dos definiciones (inspiradas en las NIA) que se refieren estrictamente a las cuestiones indicadas en el título precedente:

> **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 sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.
>
> **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".

Las dos definiciones se refieren a marcos de aplicación obligatoria, pero uno solo lleva la denominación "marco de cumplimiento". Esta arbitrariedad proviene de las NIA.

De acuerdo con estas definiciones, solamente podría considerarse como "de presentación razonable" a un marco que requiera:

a) el cumplimiento de sus disposiciones;

b) que el emisor de los estados financieros modifique la aplicación del marco cuando esto sea necesario para lograr una presentación razonable de la información, mediante:

   1) la inclusión de información no prevista específicamente por el marco; o

   2) el apartamiento a requerimientos específicos del mismo.

Las medidas (alternativas) indicadas en el inciso b) deben:

a) apuntar a la obtención de estados financieros representativos de la realidad; y

b) estar exigidas por el marco (la segunda, de manera explícita).

En consecuencia, opinamos que:

a) no basta con que el marco de referencia:

   1) requiera la presentación de información adicional si es que ella no hace al cumplimiento del obtenido indicado; o

   2) permita la inclusión de información adicional relacionada con ese propósito, pero no la exija;

c) el hecho de que un emisor pueda (por su propia iniciativa) agregar informaciones a los estados financieros, es insuficiente para que el marco de referencia empleado pueda considerarse "de presentación razonable".

De no ser así:

a) todo marco que no prohibiese el agregado voluntario de información que convierta a los estados financieros en "representativos" debería considerarse "de presentación razonable";

b) consecuentemente, y debido a que sería extremadamente raro que un juego de NC contuviese una prohibición de ese tipo:

   1) todos los marcos de referencia serían "de presentación razonable"; y

   2) ninguno sería "de cumplimiento"; así que

   3) las reglas de la RT 37 referidas a los casos en que se aplicó un "marco de cumplimiento" estarían de más y su inclusión constituiría un absurdo.

El apartamiento a requerimientos específicos del marco para lograr la "prevalencia de la información razonable"[12] sobre las reglas específicas contenidas en el marco (que en tal caso

[12] En alguna doctrina en inglés, "true and fair override" (aporte de Cristian Munarriz en un intercambio de ideas mantenido en Contaudi).

quedan sin validez), también debe estar expresamente requerida, como se lo hace en las NIIF y en la "NIIF para las PYMES". Dentro de las primeras, la NIC 1:

a) requiere que un emisor de estados financieros se aparte del cumplimiento de una regla contenida en las NIIF cuando concluya que su aplicación derivaría en la presentación de estados que no satisfarían el objetivo definido de los estados financieros establecido en el MC del IASB[13];

b) considera que una partida entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representa fidedignamente los hechos y condiciones que debiera representar o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros[14].

Estudiamos estas reglas en las páginas 51-53 de la séptima edición de *Contabilidad Superior* (La Ley, 2014).

Presunciones sobre la aceptabilidad de un "marco de presentación razonable"

Además de las caracterizaciones de los dos tipos de marcos indicados, el glosario de la RT N37 incluye la siguiente (el subrayado es nuestro):

> **Marco aceptable** – Un marco de información destinado a la preparación de estados contables con fines generales se presume aceptable para concluir sobre presentación razonable cuando sus normas provienen (a) de un emisor autorizado o reconocido para la emisión de normas contables profesionales, que siga un debido proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de las opiniones de una amplia gama de partes interesadas (por ejemplo, las normas contables profesionales argentinas, las normas internacionales de información financiera y los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos de Norteamérica), o (b) de disposiciones legales o reglamentarias, en la medida que no estén presentes indicadores que puedan rebatir tal presunción, como ser, la existencia de diferencias significativas con el marco que utilizaría el contador para concluir sobre presentación razonable de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, en cuyo caso, el contador evaluará las razones para esas diferencias, y si la aplicación de las convenciones contables del marco legal o regulatorio, o la descripción de ese marco en los estados contables, puede dar lugar a información que induzca a error. Si el marco de información no se considera aceptable para concluir sobre presentación razonable, puede serlo para concluir sobre el cumplimiento de sus requerimientos.

Esta definición fue incorporada al texto difundido de la RT 37 después de su primera publicación, sin que la FACPCE haya aclarado:

[13] NIC 1, párrafo 19.

[14] NIC 1, párrafo 24.

a) el propósito perseguido con este agregado;

b) por qué la FACPCE afirma que los pronunciamientos técnicos que emite resultan de un proceso transparente a pesar de la existencia de abundantísimas evidencias en contrario;

c) si tal definición integraba el proyecto referido en el considerando u) de la primera parte de la RT o si su incorporación fue decidida durante el debate del mismo;

d) por qué la definición no apareció en el primer texto de la RT 37 que la FACPCE publicó, ya que (según su segunda versión), su inclusión habría sido decidida en la misma JG que aprobó ese pronunciamiento técnico;

e) por qué el agregado se materializó mediante la simple sustitución del archivo (subido al sitio de la FACPCE en Internet) que contenía la RT, sin mencionar este hecho dentro de las "noticias" publicadas en ese mismo sitio.

Es posible que el acta de la reunión de la FACPCE en la que se aprobó la RT 37 brinde alguna información sobre estas cuestiones, pero dada la política anti transparencia de ese organismo, pronosticamos que ese documento será ocultado al público.

De acuerdo con la transcripción, se presume que un marco es "de presentación razonable" cuando proviene:

a) de un emisor de NC autorizado o reconocido que emita sus pronunciamientos siguiendo un debido proceso que sea transparente; o

b) de un organismo gubernamental, salvo cuando existan evidencias de diferencias significativas con un marco utilizable que a juicio del auditor sea adecuado.

La RT no indica si las presunciones indicadas admiten prueba en contrario o son irrefutables. En general, la posibilidad de refutar una presunción se explicita en el mismo texto que la contiene, lo que no ocurre en el caso. Pero, por otra parte, no podría considerárselas irrefutables sin crear una notoria incoherencia, debido a lo siguiente:

a) la definición de "marco de presentación razonable" establece ciertas condiciones para determinar si un marco puede considerarse integrante de esa categoría;

b) esas condiciones dependen del contenido del "marco de referencia" relevante al caso;

c) del hecho de que un marco de referencia haya sido elaborado por un emisor autorizado o reconocido que sigue un debido proceso que es transparente, no puede deducirse válidamente que tal marco reunirá las condiciones que permitan clasificarlo en la categoría "de presentación razonable".

¿Constituyen las NCP#RT26 un "marco de presentación razonable"?

La FACPCE:

a) afirma que sus NCP#RT26 constituyen un "marco de presentación razonable" en este párrafo de la sección III.A.i:

> 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*).

b) reitera la idea en una de las presunciones presentadas dentro de la definición de "marco aceptable", a la que ya nos referimos.

De acuerdo con la definición de "marco de presentación razonable" las NCP#RT26 solamente podrían encasillarse en esta categoría si cumpliesen con al menos una de las dos condiciones que permiten la modificación de su aplicación para lograr que los estados financieros sean representativos de la realidad.

A diferencia de las NIIF, las NCP#RT26 no contienen ninguna regla que obligue a dar prevalencia a la presentación razonable sobre sus reglas específicas, por lo que queda por considerar si en ellas se requiere explícita o implícitamente que la dirección revele información cuya presentación:

a) no esté específicamente requerida por las NCP#RT26; y

b) sea necesaria para lograr la representatividad indicada.

No encontramos en las NCP#RT26 ninguna exigencia de este tipo. Se ha dicho que ella aparece en esta disposición:

> La información complementaria, que forma parte integrante de los estados básicos, debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentren expuestos en el cuerpo de dichos estados[15].

Rechazamos esta interpretación porque la regla transcripta no considera la posibilidad de que la información a presentar en la información complementaria se base en la aplicación de criterios distintos a los que (según las NCP#RT26) deben emplearse para preparar los estados básicos. Solamente se refiere a la información que permita una mejor "comprensión" de la información contenida en los estados financieros.

Además, si se interpretase que las NCP requieren la presentación de información que permita considerar a los estados financieros como representativos de la realidad, también debería concluirse que serían incorrectos todos los informes de auditoría emitidos sin salvedades (en los últimos años) sobre estados financieros que:

a) no reflejaron las consecuencias de la inflación sobre los patrimonios de sus emisores;

b) no fueron complementados con información sobre esos efectos;

c) fueron preparados, según sus emisores y sus auditores, de acuerdo con las NCP.

Los considerandos de la RT 37 no contienen nada que demuestre que la condición bajo comentario se cumpla.

[15] RT 8, segunda parte, capítulo V, sección A.1.

Pasemos a la presunción contenida en la definición de “marco aceptable”, según la cual las NCP#RT26 constituirían un “marco de presentación razonable”. Si se la considerase refutable, se mantendría la conclusión de que las NCP#RT26 no satisfacen los requisitos establecidos para considerarse como un marco de esa clase.

Y si se la considerase irrefutable, deberían analizarse las condiciones previstas en la definición de “marco aceptable”, una de las cuales es que el emisor de un marco de referencia siga procedimientos transparentes, condición que no se cumple en el caso de las NCP de la FACPCE. Por más que las autoridades de esta asociación civil declamen que sus actividades de elaboración de pronunciamientos técnicos son transparentes:

a) los borradores de las normas técnicas propuestas por la FACPCE:

1) no informan sobre los beneficios que su aprobación implicaría para el público;

2) no están acompañados por los fundamentos de las propuestas referidas a cuestiones controvertidas;

b) las opiniones recibidas del público sobre esos borradores no se dan a conocer en la Internet[16];

c) los fundamentos que se incluyen dentro de los considerandos de las RT:

1) suelen ser incompletos;

2) contienen, en algunos casos, afirmaciones falsas o conclusiones basadas en razonamientos falaces;

d) las RT no exponen:

1) las principales objeciones al borrador que se hubieren recibido de quienes suministraron comentarios sobre el correspondiente proyecto;

2) los motivos de los cambios efectuados a dicho borrador;

e) tras la publicación de una RT en el sitio de la FACPCE en Internet, el proyecto antecedente se retira de él, lo que dificulta cualquier estudio posterior de los fundamentos del pronunciamiento;

f) algunas normas técnicas de la FACPCE fueron aprobadas mediante resoluciones “comunes” de la JG, casos en los que:

1) no se publicación borradores de ellas ni se recabaron opiniones del público;

2) se violaron, en consecuencia, los reglamentos de la propia FACPCE;

g) en otros casos, se efectuaron cambios sustanciales a los proyectos difundidos sin haberse emitido previamente un nuevo borrador que permitiera opinar sobre ellos;

h) algunas RT han sido modificadas mediante “interpretaciones” de ellas;

[16] Como excepción, y en algún caso aislado, la FACPCE subió a su sitio un documento con un resumen de los comentarios recibidos sobre el correspondiente proyecto de RT y del tratamiento dado en el CENCYA a las sugerencias recibidas, pero pocas semanas después hizo desaparecer el vínculo al archivo correspondiente.

i) a pesar de las facilidades que brinda la Internet, no se suministra al público información sobre:

1) la agenda general del CENCYA;

2) los temas a ser tratados en cada una de sus reuniones;

3) el avance de cada proyecto.

j) no se efectúan audiencias públicas en las que los interesados puedan exponer sus ideas;

k) las reuniones del CENCYA y de la JG:

1) no son informadas con anticipación;

2) no están abiertas al público;

l) no se publican actas de las reuniones de la JG y de los plenarios del CENCYA;

m) aunque el reglamento del CENCYA requiere la publicación en Internet de resúmenes de lo tratado por cada Comité y de las resoluciones tomadas en sus reuniones, solamente se publican unos documentos que:

1) constan de unos pocos renglones:

2) suelen publicarse con atraso[17];

3) brindan una información demasiado general sobre las cuestiones tratadas;

4) normalmente no informan sobre los criterios técnicos adoptados;

n) mediante el "Acta de Tucumán" de 2013[18], la FACPCE aprobó una nueva estructura de sus NCP sin haber efectuado ninguna consulta previa al público en general;

o) aunque parezca mentira, el reglamento interno del penúltimo CENCYA[19] contenía esta cláusula:

15. Confidencialidad

Los miembros de cada Comité (titulares e invitados) deben mantener la confidencialidad sobre el contenido y las discusiones de los temas tratados, excepto para las autoridades de los Consejos Profesionales.

p) los CPCE que respetan los compromisos asumidos en las actas de Catamarca y Tucumán adoptan las normas propuestas en las RT y en sus interpretaciones sin someterlas a discusión pública.

Por otra parte, en una carta del 31 de octubre de 2014 dirigida al entonces Jefe de Gabinete del gobierno nacional, la FACPCE reconoció sin tapujos que, debido a la falta de reconocimiento de los efectos patrimoniales de la inflación:

[17] Ha habido momentos en que el atraso fue superior a un año.

[18] http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/acta_tucuman.pdf.

[19] Nos referimos al reglamento anterior a la sustitución del Consejo "Emisor" de Normas de Contabilidad y Auditoría por el Consejo "Elaborador" de Normas de Contabilidad y Auditoría.

Los estados contables están distorsionados y no muestran la realidad de la empresa[20].

Esto es, en 2013 la FACPCE afirmó (en su RT 37) que sus NCP constituyen un marco contable "de presentación razonable" pero al año siguiente (en una comunicación al Gobierno), reconoció que aplicándolas no se obtiene una "presentación razonable". No es coherente. Ni serio.

Las autoridades de la FACPCE adeudan una explicación, pero no creemos que la brinden, ya que su aversión a la transparencia parece sostenerse en el tiempo.

En definitiva, la presunción de que las NCP constituyen un "ejemplo" de "marco de presentación razonable" por las razones indicadas en la definición de "marco aceptable" contenida en la RT 37 carece de fundamentos serios y es de fácil refutación, por lo que debería ser eliminada de ese pronunciamiento. Claro está que, dada la conducta exhibida por las conducciones recientes de la FACPCE, no nos sorprendería que, en lugar de eliminar la presunción, esta asociación opte por el autoritarismo y le asigne el carácter de "irrefutable".

Clasificación de un marco como "de cumplimiento"

Debería clasificarse como "de cumplimiento" un marco que sea obligatorio y no reúna las condiciones para ser considerado "de presentación razonable".

Posibles consecuencias de la aplicación del "enfoque de evaluación de marcos"

Cuando un marco de referencia se considere "de presentación razonable":

a) los responsables por el contenido de los estados financieros deben evaluar la aptitud de cada componente del marco para determinar:
   1) si su aplicación es compatible con el objetivo de los estados financieros definido en el correspondiente marco conceptual;
   2) en el caso de no serlo, qué medidas deberían tomar para que dichos estados se vuelvan "representativos" (esto es, para dar prevalencia a la presentación razonable por sobre el cumplimiento de disposiciones específicas contenidas en el marco);

b) lo mismo tendrá que hacer el auditor;

c) las conclusiones de ambas evaluaciones podrían coincidir o no hacerlo;

d) en caso de divergencia, podrían plantearse conflictos de difícil solución entre el emisor de los estados financieros y el auditor de éstos.

Por ejemplo, si un emisor no hubiera dado comienzo a sus operaciones, hubiera incurrido en costos significativos previos a la puesta en marcha y aplicase las NIIF voluntariamente, podría ocurrir que:

[20] Anexo de la carta del 5/11/14 dirigida por la FACPCE al Jefe de Gabinete del Poder Ejecutivo Nacional, a la que puede accederse desde http://www.consejo.org.ar/noticias14/files/Nota%20Jefe%20de%20Gabinete%20-%20Dr.%20Jorge%20M.%20Capitanich.pdf.

a) los responsables por el contenido de los estados financieros considerasen que:

1) no debería aplicarse la regla de la NIC 38 que requiere su cargo a resultados;

2) en lugar de ello, debería reconocerse un activo intangible;

b) el auditor:

1) no estuviese de acuerdo con la opinión del emisor;

2) considerase que el criterio de la NIC 38 es adecuado y que los costos indicados deberían cargarse a resultados cuando se los incurre.

También podría ocurrir lo contrario.

Otra consecuencia es que, dada la aplicación de un marco considerado "de presentación razonable", el auditor debe elaborar su informe:

a) considerando que el marco incluye las modificaciones que, a su juicio, son necesarias para que los estados financieros preparados sobre su base puedan considerarse representativos de la realidad;

b) tratando como "incorrecciones" a las modificaciones del tipo indicado que el emisor de los estados financieros no haya efectuado.

Esto último surge de la frase final de esta definición contenida en el glosario:

> **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.

La obligación de practicar las evaluaciones indicadas puede:

a) obligar al auditor a asignar tiempo profesional a esa tarea;

b) ocasionar conflictos de difícil solución entre el emisor y el auditor;

c) conducir a la emisión de informes de auditoría con opiniones:

1) más subjetivas que las referidas a la aplicación de un juego de NC;

2) más difíciles de defender (debido a esa subjetividad) ante los usuarios de los estados financieros y frente a los tribunales comunes o de disciplina profesional.

<u>Nuestra conclusión general</u>

En nuestra opinión, sería mucho más sensato que las NIA y la RT 37 requiriesen, simplemente, que el auditor opine si los estados financieros examinados "fueron preparados" de acuerdo con el marco de referencia empleado, en lugar de tratar de convertir a los auditores

en “evaluadores de marcos de referencia”, tarea que requiere un nivel de conocimientos muy superior al que en nuestro país se exige para la obtención del título universitario de contador púbico (que aquí habilita para el ejercicio de la profesión).

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.

Analizamos esta cuestión en nuestro artículo *El nuevo enfoque*, que presentamos en las páginas 22-33 de este trabajo.

R El punto se refiere a la “forma de expresión de la opinión”, pero la definición del tipo de opinión a brindar depende del enfoque adoptado, de modo que es una cuestión sustancial y no simplemente “formal”.

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*).

En el artículo referido al comentar el punto 2, explicamos por qué discrepamos con la afirmación de que las NCP#RT26 constituyen un “marco 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.

Si el enfoque basado en la clasificación del marco de referencia va a ser mantenido, consideramos que sería adecuado que la FACPCE:

a) evalúe por sí los marcos (distintos a las NCP#RT26) que sean de uso difundido, como los aprobados por la SEFYC y la SSN para su aplicación por parte de las entidades financieras y aseguradoras, respectivamente;

b) lo haga con objetividad y seriedad, sin considerar los "efectos políticos" de los resultados de sus evaluaciones; y

c) difunda los resultados de sus evaluaciones.

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:

Interpretamos que la expresión "sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones" se refiere únicamente a la utilización del marco referido.

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

En el glosario se define:

> **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.

No está prevista la posibilidad de que el emisor del marco de información prohíba la inclusión, en los estados financieros, de la información adicional referida en el punto 2.2.2.1, pero no creemos que esto llegue a ocurrir.

R Inadecuada y arbitrariamente, en diversas partes de la RT se utiliza la palabra "párrafo" para referirse a un apartado del informe del auditor, como si estuviera prohibido que éste contenga dos o más párrafos. Un (verdadero) "párrafo" se caracteriza porque finaliza con un punto y aparte, tal como lo reconoce la definición dada por el Diccionario de la Lengua Española al vocablo entrecomillado[21].

2.2.2.3. que, 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

[21] http://dle.rae.es/?id=RybbDeZ.

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.

La última regla no hace al desarrollo de la auditoría. Habría sido más adecuado incluirla en una sección previa de “normas relativas a la aceptación del encargo”.

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*.

Esta situación se presenta, por ejemplo, cuando los estados financieros auditados resultan, en parte, de actividades de teneduría de libros o de liquidación de obligaciones impositivas que el emisor de dichos estados encargó a un tercero (sea: un contador público distinto al auditor).

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).

Dado que el servicio regulado en este capítulo III es la “auditoría de estados contables con fines generales”, el objeto de la auditoría no puede ser otro que el de dichos estados, de modo que el punto 3.2 es innecesario.

La lista de cinco tipos de afirmaciones fue tomada de la RT 7, cambiándose “valuación” por “medición”, lo que es positivo, ya que no toda medida contable refleja un valor. La “pertenencia al ente” (el emisor de los estados financieros) no debería haber sido mencionada porque hay casos en que no es esencial para el reconocimiento contable de un activo.

Por ejemplo, la RT 17 requiere que ciertos derechos de uso provenientes de contratos de arrendamientos se reconozcan como activos del arrendatario, aunque los bienes arrendados “pertenezcan” al arrendador.

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.

Ya mencionamos que la RT no es precisa en el empleo de la expresión “riesgo involucrado” y que suponemos se refiere al de emitir una opinión profesional distinta a la que correspondería.

Por ejemplo: emitir una opinión favorable sin salvedades sobre la aplicación del marco contable de referencia en un caso en que correspondería brindar una opinión adversa o una con salvedades.

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 este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

En el glosario se define:

> **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 éstos.

Por lo tanto, este “riesgo de incorrección significativa” es distinto del riesgo de que el auditor emita un informe inadecuado.

La valoración (evaluación) requerida no es realmente un conjunto de procedimientos de auditoría sino una actividad en la que se recurre a ellos.

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 requiere que la auditoría se planifique, pero no obliga a la preparación de programas *escritos* no lo es. Lo consideramos razonable porque la preparación de ellos 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 el contenido de 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.

Según la regla transcripta, la planificación incluye la determinación de si los procedimientos serán aplicados “por el contador o por sus colaboradores”. En rigor, una buena planificación incluye también la asignación de trabajos a cada categoría de colaborador.

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.

Dada la definición de "valoración del riesgo" que ya transcribimos, consideramos que el "control interno pertinente" a él, es el que debería permitir la detección y enmienda (sin intervención del auditor) de las incorrecciones que afecten a los estados financieros objeto de auditoría.

La RT indica que la evaluación de ese control interno es uno de los procedimientos de auditoría, pero en realidad es una actividad en la que se emplean algunos de ellos.

T Entendemos que "los riesgos de incorrección material" son los de que los estados financieros contengan "errores significativos". El empleo de la palabra "material" parece el resultado de una traducción literal de la palabra inglesa de igual escritura, pero ninguna de las acepciones dadas a ese vocablo por la RAE[22] equivale a "importante" o "significativo".

Nos parece mejor la expresión "incorrecciones significativas" que se utiliza en las "normas de la sección V, sobre otros encargos de aseguramiento".

En cuanto a los controles internos de las organizaciones de servicios contratadas por el cliente, cabe la posibilidad de que el auditor cuente con uno o más informes de los referidos en la sección V.C.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

Insistimos: no se trata de un procedimiento sino de una actividad.

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

Esto es, los controles que afectan la preparación de información financiera.

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.

[22] http://dle.rae.es/?id=ObWToYw.

El replanteo puede alcanzar también a la asignación de los procedimientos entre los miembros del equipo de auditoría.

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

La lista bajo análisis no menciona la lectura de los estados financieros auditados, pero esta tarea es imprescindible y debe alcanzar a la totalidad de la información contenida en ellos y no solamente a la cotejable con los registros contables.

Ejemplo de informaciones no cotejables con los registros contables: las descripciones de las actividades principales del emisor incluidas en una nota a los estados financieros.

En la casi totalidad de los casos, el cotejo referido en el punto 3.5.2 se desdobla:

a) los estados financieros se cotejan con planillas que muestran los agrupamientos de saldos contables que se efectuaron para arribar a los importes presentados en los primeros; y

b) esos saldos se comparan con los que muestran 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).

En realidad, no se practican arqueos de inversiones sino de los títulos que las representan, como las acciones de otras sociedades.

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 el punto transcripto 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 representaciones” o como “carta de gerencia”.

3.6. Obtener elementos de juicio válidos 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*.

R	Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

Aunque el punto 3.9 no lo diga, el tipo de opinión que el auditor debe suministrar depende su conclusión acerca de si el "marco de referencia" empleado por el emisor de los estados financieros examinados es "de presentación razonable" o "de cumplimiento".

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

4. El auditor 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.

Esta opción nos parece insuficiente. Sería útil que el auditor (en caso de encontrar debilidades importantes en los controles que afectan la preparación de información financiera) emita un informe que:

a) esté dirigido a los responsables por el gobierno del emisor de los estados financieros;

b) incluya:

1) obligatoriamente, las debilidades significativas de los controles internos sobre la información financiera;

2) optativamente, sugerencias para su mejoramiento.

ii. Normas sobre informes

1. En relación con 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 determinados estados financieros

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

Ejemplo de información adicional: la reseña informativa que las entidades con cotización pública de sus títulos valores en la Argentina deben presentar a la CNV y publicar junto con sus estados financieros.

Ambas expresiones cayeron en desuso hace décadas. Además, lo que debe agregarse a un informe de auditoría para abarcar a la "información adicional" ocupa tan poco espacio que resulta arbitrario denominar "breve" al informe que no lo incluye y "extenso" al que sí lo hace. De hecho, un "informe breve" de hoy es normalmente más largo que el correspondiente "informe extenso" de la década de 1980.

Ya hemos visto que la RT prevé también la posible emisión de un informe referido a las deficiencias observadas en los controles internos examinados.

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 cual 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.

R Debe entenderse que las palabras “éste expresa” refieren al contador y no al “trabajo de auditoría realizado”.

Contenido

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

En esta norma, la palabra “apartado” se utiliza con el mismo significado que “sección” en la regla II.C.4. Por lo tanto, y de acuerdo con la regla II.C.5, cada apartado debe llevar un título adecuado, lo que no era requerido por la RT 7.

Para cada uno de los elementos mencionados en los puntos 3.1 a 3.11 hay normas específicas, que se desarrollan a partir del punto 4.

3.1. Título del informe.

3.2. Destinatario.

3.3. Apartado introductorio.

3.4. Responsabilidad de la *dirección* en relación con los estados contables.

3.5. Responsabilidad del auditor.

El punto 8 indica que esta información incluye la referida a la auditoría efectuada.

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

T La RT considera “modificada” a una opinión que no es favorable sin salvedades. Y también a una abstención de opinión, lo que implica un contrasentido: es posible que en su informe el auditor denomine “opinión” a algo que no lo es.

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

R ¿De hacer qué? Suponemos que emitir tal dictamen u opinión.

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

Según surge de los puntos 26-31 y de la aplicación del sentido común, los “párrafos de énfasis” y los “párrafos sobre otras cuestiones” deben exponerse en apartados separados.

La inclusión de “párrafos” de esta naturaleza no estaba prevista ni prohibida por la RT 7.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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, incorporará en el informe como subtítulo "Informe sobre los estados contables" antes del contenido del apartado introductorio.

La inclusión de este subtítulo (no prevista en la RT 7) permite diferenciar mejor a la “información técnica” referida en las reglas 3.3 a 3.8 de la “información especial” contemplada en la 3.9.

Cabe suponer que la referencia a “organismos… de la profesión” apunta a los CPCE, aunque no lo sean.

Ejemplo de información a incluir en este apartado: las deudas del emisor de los estados financieros con el sistema de previsión social, cuya presentación es requerida por el artículo 10 de la ley 17.250.

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” es informativo y ya era habitual durante los últimos años de vigencia de la RT 7.

Destinatario

5. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del contador o a quien 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.

La cuestión es formal, pues los verdaderos destinatarios de un informe de auditoría son todos los usuarios potenciales de los estados contables examinados, cuyas identidades son desconocidas al momento de emitírselo.

La segunda frase del punto 5 contradice a la primera, pues una entidad que contrate una auditoría podría requerir que el informe del contador sea dirigido a personas distintas a sus propietarios o a sus autoridades, en cuyo caso parece razonable que se respete lo acordado entre el auditor y su cliente.

R La expresión

`… En el caso que el destinatario fuera un ente, (…)`

debería leerse:

`… En el caso que el destinatario fuera una entidad jurídica, (…)`

Esto, porque las personas físicas también son “entes” y no tienen “propietarios” ni “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.

Consideramos conveniente que también se haga referencia específica de las notas y de los anexos que contengan información complementaria de los estados financieros básicos.

La identificación de las políticas contables aplicadas por el emisor de los estados financieros debe aparecer en las notas a los estados financieros, que están cubiertas por el informe del auditor. No obstante, la remisión específica a ellas es una ayuda para el lector del informe y ocupa muy poco lugar.

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.

R El párrafo precedente no ha sido redactado como una norma, pero debería considerarse que comienza con las palabras:

`En este apartado se indicará que la dirección es responsable (…)`

T Según lo expuesto anteriormente, nuestra lectura de “materiales” es “significativas”.

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 desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes, entendiéndose como tales a las establecidas en esta resolución técnica.

En esta frase, subyace el supuesto de que la RT fue adoptada por todos los CPCE.

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 qué 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.

La información sobre la naturaleza de una auditoría es educativa y ayuda a comprender mejor la responsabilidad del auditor.

Ejemplos de elementos que integran esa información y actualmente suelen presentarse en el informe de auditoría, junto con la referida en los puntos 7 y 8 anteriores:

a) el carácter selectivo de las pruebas efectuadas;

b) la necesidad de planificar la labor;

c) la evaluación de las estimaciones contables efectuadas por el emisor de los estados financieros;

d) la circunscripción del examen a la información contable significativa.

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 válidos y suficientes para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia del procedimiento modificado, sustituido o suprimido.

Dejar constancia de la sustitución exitosa de un procedimiento:

a) no agregaría nada significativo al informe;

b) podría confundir a su usuario, que bien podría preguntarse por qué se le informa sobre ella.

Dictamen

Para una mejor comprensión de los puntos que siguen, sugerimos la lectura de nuestro artículo *El nuevo enfoque*, presentado en las páginas 22-33.

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.

Si el auditor se abstuviese de opinar, el título de este apartado no debería ser “dictamen” sino “abstención de opinión”.

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*.

Se entiende que la condición planteada (haber ejecutado la auditoría de acuerdo con la RT) no se cumpliría si el examen hubiera sufrido limitaciones significativas, en cuyo caso correspondería emitir un informe favorable con salvedades, abstenerse de opinar o (si a pesar de las limitaciones se hubiera establecido una conclusión negativa) brindar una opinión adversa.

Opiniones modificadas

Ya mencionamos que el empleo de la expresión “opinión modificada” implica una contradicción cuando el auditor se abstiene de opinar.

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".

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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 juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.

Tras veintisiete años de vigencia de la RT 7, la FACPCE eliminó las "salvedades por incertidumbre", a cuya falta de fundamento técnico nos referimos en varias oportunidades.

Ver, por ejemplo, las páginas 395-398 de *Tratado de auditoría*, cuarta edición, La Ley, 2009.

16. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a ésta, 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.

La norma del punto 16 es incorrecta en cuanto requiere que el apartado que explique las causas de una abstención se titule "Fundamentos de la opinión con salvedades". Lo que corresponde es utilizar la expresión "Fundamentos de la abstención de opinión", que es lo que indica el punto 22. En consecuencia, preferimos leer el párrafo precedente de la siguiente manera:

> 16. Las limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que obliguen a incluir salvedades en la opinión, deberán ser expuestas en el apartado "Fundamentos de la opinión con salvedades", indicando los procedimientos no aplicados y señalando si ellas resultan de restricciones impuestas por el contratante del encargo de auditoría o 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.

Mediante su interpretación 12, la FACPCE aclaró que:

> En ningún caso la RT 37 permite la división de responsabilidad.
>
> (…)
>
> Por lo tanto, el contador principal que no ha obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte, realizada por otro contador independiente, deberá emitir una opinión modificada sobre los estados contables en

> su conjunto, no asumiendo responsabilidad por la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes acerca de las partidas vinculadas a la participación del ente en los componentes. En consecuencia, el contador del grupo no podrá incluir en el párrafo de opinión referencia a que está basada en el trabajo del contador del o de los componentes. En consecuencia, el contador del grupo no podrá incluir en el párrafo de opinión referencia a que está basada en el trabajo del contador del o de los componentes[23].

La prohibición de aplicar el enfoque de división de responsabilidades implica un cambio importante respecto de lo establecido por la RT 7. Estamos de acuerdo con la modificación porque los intereses del público se protegen mejor cuando el "auditor principal" debe:

a) opinar sobre la totalidad del contenido de los estados financieros, previa adecuación del alcance de su trabajo;

b) responsabilizarse plenamente por la opinión suministrada.

La última frase del punto 16 indica que el contador principal "asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los *estados contables*" sobre los que informa, pero lo cierto es que un auditor no tiene tal responsabilidad. La FACPCE aclaró el punto en su interpretación 12, de la siguiente manera:

> La preparación y presentación razonable de la información contenida en los estados contables, de acuerdo con la legislación societaria, es responsabilidad de la dirección del ente emisor.
>
> Lo que la RT 37 pretende sintetizar en la frase citada en esta pregunta es que, si el contador principal no incluye una limitación al alcance, significa que considera que los elementos de juicio obtenidos mediante la aplicación de procedimientos de auditoría en un componente auditado por otro contador, resultan válidos y suficientes para respaldar una opinión sin modificaciones sobre dicha información[24].

Mejor que interpretar la frase mal redactada, habría sido eliminarla.

Por otra parte, el primero de los dos párrafos que acabamos de transcribir induce a suponer que las responsabilidades por el contenido de unos estados financieros surgen siempre de la legislación societaria. Esto no tiene por qué ocurrir respecto de los estados financieros emitidos por entidades que no son sociedades.

Acotemos que, si el "contador principal" programó y supervisó debidamente el trabajo de un colega que examinó un "componente", éste debería considerarse auditado por el primero, de modo que el informe del auditor no debería contener referencia alguna a un "componente auditado por otro contador"..

[23] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 1.

[24] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 3.

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 en relación con 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 a lo previsto por el marco de información aplicable.

Todo el punto 17 es aclaratorio. La primera frase no establece obligación alguna y las restantes refieren a casos específicos de desviaciones en la aplicación del marco contable de referencia.

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*.

En el glosario se explica que se considera que una incorrección es generalizada cuando:

a) no afecta únicamente a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros; o

b) afecta a elementos, cuentas o partidas específicas que representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

c) afecta a una información revelada en los estados financieros que es fundamental para que los usuarios los comprendan.

Esta precisión, que no aparecía en la RT 7, es útil.

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.

La RT 37 no lo requiere, pero consideramos razonable que dentro de los “Fundamentos de la opinión adversa” se incluya la cuantificación de las desviaciones a la aplicación de las reglas de reconocimiento y medición contenidas en el marco de referencia, ya que su cómputo es generalmente necesario para fundamentar la opinión adversa. No obstante, puede haber casos en que su cálculo requiera un esfuerzo desproporcionado y resulte innecesario para concluir que los efectos de los apartamientos tienen efectos “generalizados”.

Por ejemplo, el emisor de los estados financieros reconoce los gastos cuando los paga y no cuando se devengan y rechaza una solicitud (efectuada por el auditor) de cuantificar los gastos y los pasivos omitidos. No obstante, el efecto generalizado de las desviaciones al marco de referencia es evidente.

La RT no lo aclara, pero parece obvio que una opinión adversa no tiene por qué afectar a todos los estados financieros examinados. *Ejemplo: la presentación incorrecta de un componente significativo del resultado del ejercicio podría afectar la opinión del auditor sobre el estado que muestra su composición, pero no la emitida sobre el estado de situación patrimonial.*

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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 referidas en el punto 20.1:

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.

Los casos presentados en los puntos 20.1 y 20.2 son evidentemente independientes, por lo que no encontramos justificable su ligazón mediante la proposición "y".

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 en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los *estados contables* debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los *estados contables*.

Aunque esta nueva regla[25] parezca establecer una excepción al tratamiento de las incertidumbres (que cuando se aplica la RT 37 no deben motivar salvedades ni abstenciones), lo que considera es la imposibilidad de ponderar la combinación de sus efectos sobre los estados financieros, lo que a nuestro juicio configura un caso especial de limitación al alcance. Esa imposibilidad debería ser excepcional.

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

[25] Tomada del párrafo 10 de la NIA 705.

Aunque la frase recién presentada indica que la abstención podría alcanzar a “una parte de” la información examinada, la interpretación 12 niega esa posibilidad el establecer que el contador debe emitir una opinión sobre los estados financieros en su conjunto, tomándolos como una unidad[26].

Sin embargo, la misma interpretación considera que un auditor podría opinar sobre el estado de situación patrimonial y abstenerse de hacerlo sobre los estados de resultados y de flujos de efectivo[27]. Esto es común en las primeras auditorías efectuadas por un contador, en las que la abstención alcanza también al estado de cambios en el patrimonio neto.

La posibilidad de opinar únicamente sobre el estado de situación no es totalmente coherente con la idea de que el auditor debe opinar sobre los estados financieros “en su conjunto”, pero consideramos que es una excepción justificable desde el punto de vista práctico, ya que no parece mayor sentido que se prive al público de una opinión que le resultará útil. Claro está que la excepción podría haber sido incorporada a la interpretación 12 (o directamente a la RT 37) de una mejor manera.

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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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 en relación con el mismo marco de información aplicado por el ente.

[26] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 5.

[27] Ibídem.

Esto es, se prohíben las “opiniones parciales”, que la RT 7 aceptaba en ciertos casos. Lo celebramos porque ellas –aun cuando estuvieren cuidadosamente redactadas– pueden causar confusión y facilitar la comisión de actos incorrectos por parte de los encargados del gobierno del emisor de los estados financieros.

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 aún 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.

Nótese que la segunda frase se refiere a los efectos (medidos en moneda) de las incorrecciones que motivan una salvedad o una opinión adversa, pero (ya lo mencionamos) no obliga a exponerlos en el informe.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

R Dado que ninguno de los puntos 26-31 alcanza a los dos tipos de “párrafos” indicados, más lógico habría sido utilizar los títulos “párrafos de énfasis” antes del punto 26 y “párrafos sobre otras cuestiones” antes del punto 30.

Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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:

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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*.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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*.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

Por lo indicado en el punto 30, la lista presentada en el 31 es ilustrativa y no taxativa.

La interpretación 12 indica que el informe del auditor no debe contener referencias a la participación de un experto, salvo cuando su mención sea relevante para la comprensión de una opinión no modificada, en cuyo caso debe indicarse, en el "párrafo de otras cuestiones", que la referencia presentada no reduce la responsabilidad del auditor respecto de su opinión[28].

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

Información comparativa

En relación con la información comparativa incluida en los estados financieros, la RT 37 sigue el enfoque de la NIA 710, según la cual:

a) aplicando ciertos criterios, el auditor debe determinar si los estados auditados son "comparativos" o "con cifras correspondientes";

b) si los estados fueran "comparativos", el auditor debería opinar sobre ellos;

c) en el otro caso, el auditor:

1) debería considerar que los datos comparativos integran los estados financieros del período corriente;

2) no debería emitir una opinión separada sobre ellos.

Este enfoque fue dejado de lado por la FACPCE cuando emitió su interpretación 9, donde se estableció que:

> (…) excepto que el enfoque esté especificado en la carta de contratación, el auditor podrá:
>
> a) adoptar un enfoque de estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores; o bien
>
> b) adoptar un enfoque de estados contables comparativos[29].

Para arribar a esta conclusión, la FACPCE afirmó:

> A la fecha de emisión de esta Interpretación, no existen disposiciones legales o reglamentarias que obliguen al auditor a adoptar uno u otro enfoque[30].

Como surge de la lectura de los puntos 32 y 34 de esta sección de la RT 37, la afirmación recién transcripta es absolutamente falsa. Suponemos que se la incluyó para que los auditores no se vean obligados a aplicar el enfoque de "estados comparativos" a los estados financieros que encuadren en esa categoría según la RT 37 original, en detrimento del interés público y

[28] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 13.

[29] Interpretación 9, segunda parte, punto 3.

[30] Ibídem.

favoreciendo a los auditores que quieren efectuar su trabajo sin esforzarse demasiado y asumiendo la menor responsabilidad posible.

Como las interpretaciones de la FACPCE tienen el mismo nivel normativo que sus RT, queda en claro que la interpretación 9 no fue emitida para interpretar a la RT 37 sino para modificarla subrepticiamente. No fue la primera vez que la FACPCE actuó de este modo.

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*.

Este es uno de los puntos afectados por la interpretación 9, según la cual la responsabilidad del auditor ya no "depende" de la "manera" de presentación de la información comparativa. Por otra parte, lo que verdaderamente importa (para determinar cuál era el enfoque adecuado según la RT 37) es el "alcance" de los datos comparativos.

El glosario define los dos conceptos *en bastardilla* del siguiente modo:

> **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 (…). 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 en relación con 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.

La segunda definición considera una intención del emisor de los estados financieros que está referida a una variable que él no puede controlar, ya que cualquier usuario de esos documentos puede utilizar la información comparativa como le plazca y no "exclusivamente" en relación con las "cifras del período actual". Además, aunque dicho emisor tuviera tal intención, la información comparativa presentada podría ser lo suficientemente amplia como para que los estados financieros califiquen como "comparativos" por aplicación de la primera definición.

Los estados preparados de acuerdo con lo que la FACPCE denomina "normas contables profesionales argentinas") deberían entrar en la categoría de "estados comparativos", por cuanto la RT 8 establece:

> Los importes de los estados contables básicos se presentarán a dos columnas. En la primera se expondrán los datos del período actual y en la segunda la siguiente información comparativa: (…)
>
> Los mismos criterios se emplearán para preparar la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos. La restante

> información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del período corriente.
>
> Los datos de períodos anteriores se prepararán y expondrán aplicando los mismos criterios de medición contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del período corriente[31].

El segundo de los párrafos recién transcriptos permite la omisión de la información complementaria de períodos anteriores que no desagregue datos de los estados básicos y que haya perdido vigencia, como la relativa a un juicio cuyo desenlace era incierto al cierre del ejercicio anterior pero que se resolvió en el presente. En este caso, la información que se omite:

a) es de naturaleza cualitativa más que cuantitativa, aunque pudiera contener alguna "cifra";

b) no se presenta porque ha dejado de ser útil y no porque se esté aplicando el "enfoque de cifras correspondientes".

Si el emisor de los estados financieros auditados los hubiera preparado aplicando voluntariamente las NIIF, la conclusión sería similar, pues ellas establecen (el subrayado es nuestro):

> Excepto que las NIIF permitan o requieran otra cosa, una entidad presentará información comparativa respecto del período anterior <u>para todos los importes informados en los estados financieros del período corriente</u>. Una entidad incluirá información comparativa para la información narrativa y descriptiva que sea relevante para comprender los estados financieros del período corriente[32].

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 éstas 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 dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el contador identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

> Este punto no está afectado por la interpretación 9.
>
> 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:

[31] RT 8, segunda parte, capítulo II, sección E.

[32] NIC 1, párrafo 38.

Este punto está afectado por la interpretación 9, pues ésta permite la aplicación del enfoque de "cifras correspondientes" en casos en que los estados financieros reúnen las condiciones necesarias para considerarse "comparativos".

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

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

34.2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, 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 podido elaborar (debido a limitaciones en el alcance de su trabajo) una conclusión sobre las medidas contables asignadas a los activos y pasivos al 31/12/X0.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

Para evitar la introducción de "ruido semántico", sugerimos que las informaciones indicadas en el inciso (b) del punto 35 sean copiadas lo más fielmente posible del referido informe del auditor anterior.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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

Suponemos que la referencia a los "organismos… de la profesión" apunta a los CPCE, aunque éstos no lo sean.

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.

Se entiende que el "párrafo" referido (en realidad, un apartado del informe) es adicional al resto del contenido del informe y no adicional a éste, del cual forma parte.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

Lugar y fecha de emisión

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

En muchos países, el *lugar* de emisión de un informe de auditoría se considera intranscendente. Lo que importa es el *domicilio* del auditor, que permite que un usuario lo localice 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 ella deba ubicarse en la jurisdicción (una provincia o la CABA) donde tiene domicilio el emisor de los estados financieros, pues el lugar en cuestión define la jurisdicción del CPCE que puede autenticar la firma del profesional y ejercer la pertinente potestad disciplinaria.

De hecho, 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:

Este párrafo ha sido tomado de la RT 7, sin cambios.

La inclusión de la palabra "generalmente" impide que este punto tenga un sentido normativo. Lo que debería haberse establecido es que la fecha del informe "debe ser" aquélla hasta la cual el auditor reunió los elementos de juicio que sustentan su opinión sobre los estados financieros. A su vez, la fecha de finalización de la auditoría no debe considerarse postergada porque el auditor permanezca en las dependencias del emisor de dichos estados[33], a menos que durante ese lapso recolecte nuevos elementos de juicio.

[33] Sea, para poner en orden la evidencia de auditoría, completar la evaluación de sus colaboradores o anticipar a los funcionarios del emisor el contenido de sus recomendaciones para mejorar los controles internos que afectan la preparación de los estados financieros.

La aclaración de que una *fecha* se compone con “día, mes y año” es excesiva. Quizá se la haya incluido porque algunas décadas, increíblemente, se vieron informes “fechados” únicamente con mes y año.

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

Las aclaraciones contenidas en los puntos 38.1 y 38.2 son innecesarias porque el tratamiento contable de los hechos posteriores debe estar regulado por el marco contable de referencia utilizado por el auditor para emitir su informe.

38.2. Aquellos 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*.

Por lo indicado en las últimas palabras del texto transcripto, la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros de una sociedad anónima argentina no debería ser anterior a la fecha de la reunión del directorio en la que se apruebe la correspondiente memoria.

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.

Los datos sobre la inscripción del contador público en la matrícula correspondiente permiten su identificación unívoca, por lo que es exagerado el requerimiento de que su nombre y su apellido se presenten en forma completa.

Por ejemplo, si un contador público se llamase Roberto José Constantino Méndez Barros, el hecho de que firme un informe como Roberto Méndez no debería perjudicar a nadie si es que los datos referidos a su matriculación se presentan sin errores.

A los requerimientos establecidos por la RT 37 deben sumarse los contenidos en:

a) el art. 4º de la ley 20.488, que obliga a identificar a la universidad que expidió el título profesional;

b) las disposiciones que el CPCE competente en el caso haya establecido en materia de autenticación de firmas y del uso de denominaciones de sociedades profesionales.

La identificación de la universidad emisora del título suele hacerse por medio de siglas que no siempre son de fácil interpretación. Además, no creemos que esta identificación cumpla una función útil. Si se la requiere con la idea de ayudar al público a evaluar la calidad del título

profesional del contador (en comparación con los emitidos por otras universidades), también debería requerirse información sobre el lapso en el que cursó sus estudios.

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 cual 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.

El auditor no debe emitir su informe en papel con membrete del emisor de los estados financieros porque esto puede ocasionar confusiones sobre las distintas responsabilidades de los encargados del gobierno de esa entidad y del auditor de dichos documentos.

De acuerdo con el punto II.C.3, las hojas de los estados financieros se firman o inicialan para relacionar a dichos estados con el informe emitido sobre ellos.

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.

Un ejemplo es la información sobre reservas de petróleo y gas que suelen presentar las empresas dedicadas a su extracción.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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 que incluye los estados financieros y la memoria de los administradores requerida por el artículo 66 de la ley general de sociedades;

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 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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

Informe extenso

Las normas contenidas en los puntos 46 y 47 fueron tomadas, con pequeños cambios de redacción, de la RT 7.

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.

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

En el glosario se define:

> **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.

Debe entenderse que la referencia a “un marco de razonabilidad” apunta a uno “de presentación razonable”.

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.

Entendemos que las medidas recién referidas no solamente deben ser conocidas: también deberían ser evaluadas por el auditor.

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.

i. Normas sobre informes

1. El informe de auditoría describirá:

1.1. la finalidad para la cual 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* en relación con los estados también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias.

R	El punto precedente sería más claro si comenzase con las palabras “cuando la *dirección* pueda elegir”.

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.

R	Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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 lleva a cabo su trabajo teniendo en consideración las necesidades de sus usuarios y el marco de referencia utilizado para satisfacerlas.

R	Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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 en que se divida el informe.

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.

En la segunda frase, la diferenciación efectuada entre "anexos" (de los estados básicos) e "información complementaria" no nos parece útil porque los primeros integran la segunda[34].

Además, la hipótesis de que un contador sea contratado exclusivamente para auditar la totalidad de la información complementaria nos parece irrealista, porque:

a) es habitual que ella incluya desagregaciones de datos contenidos en los estados financieros básicos;

b) consecuentemente, la emisión de una opinión sobre la información complementaria obligaría a examinar un número importante de elementos de los estados financieros.

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.

[34] En el caso de las NCP argentinas, lo prevé la RT 8 en su segunda parte, capítulo II, sección H.

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 esto 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.

R	Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

4. 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 conjuntamente 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.

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.

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.

En realidad, este servicio no se refiere a "estados contables resumidos" sino a "resúmenes de estados contables". Lo decimos porque:

a) unos documentos no podrían considerarse "estados contables resumidos" si no constituyen también "estados contables";

b) en el glosario de la RT, se define:

> **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.

c) los documentos que la RT denomina "estados contables resumidos" no pueden considerarse "estados contables" porque no son preparados "de conformidad con un marco de información contable".

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;

Entendemos que este punto, al igual que el 3.3 y el 3.6, se refiere a los criterios aplicados para sintetizar los estados financieros ya auditados, pues los empleados para la preparación de éstos ya debieron ser evaluados durante su auditoría.

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.

Dado lo indicado en el punto 3.6, también debería obtener una declaración de la dirección del emisor de los estados resumidos que indique cuál es el propósito de la elaboración de los estados resumidos.

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.

Ver nuestro comentario al punto 2.1.

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.

Ver nuestro comentario al punto 2.1.

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.

Para aplicar este requerimiento, el contador debería evaluar la significación de las informaciones que en el resumen no aparezcan explícitamente, considerando las decisiones que los usuarios de los “estados contables resumidos” podrían tomar sobre la base de éstos.

Por esta razón, es importante que el contador compruebe que los estados “resumidos” informan debidamente sobre el propósito de su preparación y sobre su uso esperado.

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.

La inclusión de este requerimiento nos parece improcedente, pues la responsabilidad por la puesta a disposición de los estados financieros completos es de la dirección de su Emiro.

Además, la disponibilidad de dichos estados a la fecha de emisión del informe del contador no garantiza la permanencia de esa situación en el tiempo.

ii. Normas sobre informes

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

Dada la inclusión del punto 1.3, debe concluirse que todo el punto 1 se refiere a los "estados contables resumidos" y no a los completos.

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

La presentación de esta manifestación en el informe del auditor no causa daño, pero por tratarse de una cuestión referida a la determinación de la información a incluir en el resumen, nos parece que sería más lógico que:

a) dicha manifestación sea incluida en una nota a los "estados resumidos";

b) las normas para el desarrollo del trabajo requieran que el auditor compruebe su inclusión.

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].

Ante la ausencia de reglas explícitas sobre la cuestión, entendemos que no "es adecuada" la emisión de una opinión no modificada cuando los criterios aplicados;

a) fueron aplicados; pero

b) son incoherentes con el propósito de la difusión de los "estados resumidos" que se expone en éstos (sea: por establecer niveles de agregación inadecuados en función del uso previsto de los estados resumidos).

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 éstos, 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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

En una situación como la indicada, nos parece mejor que el contador no acepte el encargo, en lugar de hacerlo a sabiendas de que terminará por emitir un informe que será prácticamente inútil para el emisor de los estados financieros auditados (y de su resumen).

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 éstos, de conformidad con los *criterios* aplicados, y si la *dirección* rehúsa realizar los cambios necesarios, el contador expresará 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 alguno de sus usuarios o a más de uno, 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, respetará la sección III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

IV. NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

El servicio referido en este capítulo es el que la RT 7 denominaba (con terminología muy antigua) “revisión limitada”.

Si no existieran normas sobre la materia, la palabra “revisión” podría interpretarse de distintas maneras y sería difícil precisar el alcance de un encargo así denominado. La RT 37 no se refiere a cualquier “revisión” sino a la que incluye, como mínimo, los procedimientos cuya aplicación requiere la sección i de este capítulo.

Manteniendo el criterio establecido en la RT 7, la 37 solamente fija normas para la “revisión” de estados financieros de períodos intermedios, pero la interpretación 12 indica que ellas:

> (…) también son aplicables a los encargos de revisión de otra información financiera histórica como podrían ser, por ejemplo, un balance de saldos o un estado de situación patrimonial, con las adaptaciones correspondientes a la circunstancia que se trata[35].

Esto implicaría la aceptación de revisiones de estados financieros de ejercicios completos, que tienen el carácter de “otra información financiera histórica”. Sin embargo, esta es una posibilidad que siempre fue rechazada por la FACPCE, por lo que nos parece necesaria una aclaración sobre el particular.

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 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.

[35] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 9. Ésta se refiere a informaciones contables que no sean un juego completo de estados contables, pero la respuesta fue más allá al referirse a todo tipo de informaciones históricas.

Esto es, el informe será distinto, según que el marco contable de referencia sea "de presentación razonable" o "de cumplimiento". En el artículo *El nuevo enfoque* que aparece en las páginas 22–33 de este documento, criticamos esta idea.

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.

En cuanto a los controles internos de las organizaciones de servicios contratadas por el cliente, cabe la posibilidad de que el auditor obtenga uno o más informes de los referidos en la sección V.C de esta segunda parte de la RT.

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).

Dado que el servicio regulado en esta sección IV es la "revisión de estados contables", el objeto del encargo no puede ser otro que dichos documentos, de modo que la inclusión del punto 2.2 nos parece innecesaria.

Ya mencionamos que no siempre la "pertenencia al ente" es un requerimiento para el reconocimiento contable de un activo. *Un ejemplo que ya expusimos es el de los bienes que se reciben en arrendamientos de los considerados "financieros".*

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. La RT debería haberlo indicado explícitamente.

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.

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 revisor esté en

condiciones de demostrar que ha obtenido evidencia válida y suficiente para respaldar el contenido de 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.

Según la regla transcripta, la planificación incluye la determinación de si los procedimientos serán aplicados "por el contador o por sus colaboradores". En rigor, una buena planificación incluye también la asignación de trabajos a cada categoría de colaborador.

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:

Los enunciados en los puntos 2.5.1 a 2.5.8 constituyen una selección de los procedimientos utilizables en una auditoría de estados financieros.

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

Como ocurre en las normas de la RT para el desarrollo de auditorías de estados financieros, no se menciona la lectura de los estados financieros sujetos a revisión, que es una tarea imprescindible que alcanza tanto a la información cotejable con los registros contables como a la que no lo es. Ya mencionamos que esta tarea se descompone en dos cotejos:

a) el de dichos estados con planillas que resumen los agrupamientos de saldos contables;

b) el de los saldos incluidos en esas planillas 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.

Como ocurre en las normas para el desarrollo de auditorías de estados financieros, la RT fija en doce meses el horizonte temporal a considerar para evaluar si el emisor de los estados financieros (que podría no ser una "empresa") es una entidad con vigencia temporal.

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 afectará 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.

R El párrafo precedente debería formar parte de las normas sobre informes, pues la referida “toma de conocimiento” no es una parte del desarrollo del trabajo sino una consecuencia de éste. Lo que sí hace al desarrollo del trabajo, es la formulación de preguntas sobre la cuestión.

Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

Es de esperar que una entidad contrate la revisión de estados financieros intermedios junto con la auditoría de sus estados anuales, pues la adquisición separada de ambos servicios deviene, generalmente, en un encarecimiento del conjunto de ambos servicios.

En consecuencia, la probabilidad de que los estados financieros de ejercicio inmediatamente anteriores hayan sido auditados por un contador distinto al encargado de la revisión de los estados intermedios del período corriente, debería ser baja. *Esta circunstancia podría presentarse, por ejemplo, si el emisor de los estados financieros hubiese discontinuado su relación con su anterior auditor.*

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

Se entiende que la referencia no es a todas las debilidades de control interno sino a las que puedan afectar la calidad de la información financiera sujeta a revisión.

- 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 por presentar en el informe son más precisas que las del tipo “no tengo observaciones que formular” (previsto en la RT 7), que podían mal interpretarse.

Por las razones indicadas en el artículo presentado en las páginas 22–33, no compartimos la idea de brindar opiniones de distinto tipo según que el marco de referencia califique como “de presentación razonable” o “de cumplimiento”. Además, este enfoque nos parece muy poco útil cuando la conclusión es de tipo negativo (“no he tomado conocimiento de algo que me haga pensar que…”).

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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

La sección III.A.ii está ubicada dentro de las normas de auditoría de estados financieros, que es un servicio distinto al de revisión. Pensamos que habría sido mejor que la FACPCE identificase qué reglas de la sección referida son “de aplicación” a los informes resultantes de revisiones y las expusiese directamente dentro de esta sección IV.ii. De este modo, se podrían ahorrar eventuales discusiones sobre la aplicabilidad de las reglas de la sección III.A.ii a la preparación de informes de revisiones.

V. NORMAS SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

La inclusión de la palabra “otros” en el título de este capítulo indica que el mismo se refiere a los servicios de aseguramiento que no consisten en auditorías o revisiones de las reguladas por los capítulos III y IV de esta segunda parte de la RT 37. No obstante, los conceptos presentados en el punto 1 de su sección A.i son —de hecho— aplicables a los trabajos de auditoría y de revisión de estados financieros.

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 *encargo de aseguramiento 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.

El glosario define:

> **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 (…)

Sin estas “referencias adecuadas”, el trabajo de aseguramiento no podría ejecutarse.

La RT no define los conceptos de “riesgo” y de “nivel de riesgo” pero suponemos que (con cierta excepción), la palabra “riesgo” (sin aditamentos) se emplea para hacer referencia al de emitir un informe distinto al que correspondería en las circunstancias.

En el párrafo transcripto se incluye la expresión “nivel de riesgo”, con un propósito y con un significado que no logramos descifrar. Parece referirse a algún riesgo relacionado con el empleo del informe del contador, por lo que no sería un riesgo del profesional sino de los usuarios de los elementos objeto del encargo. Por otra parte:

a) la comparación entre los riesgos que asume el contador por la ejecución de trabajos de distinta naturaleza no parece ser mayormente útil;

b) el sentido común indica que el riesgo del contador no es mayor sino menor cuando el servicio es de aseguramiento limitado, porque la conclusión expresada en su informe es del tipo “no he encontrado nada que me haga pensar que…”

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.

Esta planificación es posterior a la aceptación del encargo, pero las actividades referidas en los puntos 3 y 4 siguientes deberían ser anteriores.

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 válidos y suficientes 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 válidos y suficientes 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 *encargo de aseguramiento* razonable.

No logramos imaginar de qué modo el concepto de “acotado” podría aplicarse a la naturaleza de unos procedimientos o a la oportunidad en que se los ejecuta.

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

Entendemos que este punto se refiere a una “carta con representaciones” (“carta de gerencia”) que documente las respuestas a preguntas específicas del contador. En una regla como ésta, mejor que incluir las palabras “cuando corresponda” sería definir en qué casos corresponde.

ii. Normas sobre informes

1. En el informe que surja de un *encargo de aseguramiento* 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 sólo 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.

La sección III.A.ii está ubicada dentro de las normas de auditoría de estados financieros. Pensamos que habría sido mejor que la FACPCE identificase qué reglas de la sección referida son “de aplicación” a los informes resultantes de trabajos de aseguramiento distintos a las auditorías y revisiones y las expusiese directamente dentro de este capítulo. De este modo, se podrían ahorrar eventuales discusiones sobre la aplicabilidad de las reglas de la sección III.A.ii a la preparación de informes de los regulados en este capítulo V.

B. EL EXAMEN DE *INFORMACIÓN CONTABLE* PROSPECTIVA

Este servicio no estaba regulado en la RT 7.

T La información prospectiva solamente sería “contable” si se la elaborara recurriendo a “cuentas” (*por ejemplo, utilizando un software de teneduría de libros para ingresar “asientos” por los efectos patrimoniales de los hechos prospectivos considerados, sin mezclarlos con los asientos correspondientes a hechos reales ni copiarlos en registros legales*). Como nada obliga a proceder de este modo, nos parece que sería más adecuado que la RT utilizase la expresión “examen de información prospectiva”, sin caracterizarla como “contable”.

Nuestra discusión sobre la posibilidad de opinar sobre las premisas empleadas para preparar una información prospectiva se presenta en las páginas 1266-1273 de *Tratado de Auditoría*, cuarta edición, La Ley, 2009.

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*.

La última frase nos parece inaceptable porque induce a suponer:

a) que cualquier información prospectiva puede presentarse (optativamente) como un pronóstico (un presupuesto) o como una proyección; y

b) que la cuestión es puramente formal.

Lo cierto es que:

a) dependiendo de sus características, una información prospectiva podría constituir un pronóstico o una proyección;

b) los pronósticos deben presentarse como pronósticos y las proyecciones como proyecciones.

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.

En un país como la Argentina, esta evaluación es más que difícil.

Esto fue particularmente notorio entre 2003 y 2015, debido a los efectos de la inflación, los cambios súbitos de las regulaciones legales decididos por un Poder Legislativo sumiso a la voluntad del matrimonio Kirchner, las presiones y amenazas gubernamentales sin sustento legal y, en general, el poco respeto del Poder Ejecutivo Nacional por los patrimonios de las personas y por la seguridad jurídica[36].

Sin embargo, la interpretación 12 admite que el contador exprese seguridad en forma positiva con respecto a las hipótesis adoptadas[37].

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

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

[36] En 2012 el entonces viceministro de economía Axel Kiciloff afirmó pública y enfáticamente que la seguridad jurídica es “un concepto horrible”.

[37] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 8.

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

T Suponemos que esta inusual referencia a "principios contables" apunta a "normas contables" o a "políticas contables" (que es la expresión que se emplea en el punto 2.9). Que recordemos, no hay otras RT que utilicen la expresión entrecomillada en primer término, cuyo empleo nos parece desaconsejable, porque:

a) "principio" no es sinónimo de "norma";

b) aunque el Diccionario de la Lengua Española admite el empleo de la palabra "principio" para identificar a ciertas ideas fundamentales[38], no debería utilizársela para referirse a un conjunto de normas que abarca reglas de diverso nivel, que suelen llegar a cuestiones de detalle.

La RT no define cuándo son "apropiados" esos "principios contables". Por otra parte, requiere que la información prospectiva esté preparada de conformidad con los estados históricos, lo que implica:

a) que el punto de partida para la elaboración de los estados prospectivos debe ser un estado de situación histórico;

b) que las reglas empleadas para asignar medidas monetarias a las proyecciones deben ser las mismas que se utilizan en la preparación de los estados históricos.

En consecuencia, interpretamos que la referencia a "principios contables apropiados" quiere referirse al juego de NC (el "marco de referencia") que el emisor de la información utiliza para preparar sus estados financieros históricos. La RT podría haberlo dicho explícitamente.

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*.

Esta consideración debería presentarse dentro de las normas sobre informes, pues tiene más que ver con las conclusiones surgidas del trabajo que con el desarrollo del mismo.

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.

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, el contador consulte con un abogado.

[38] http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk, sexta acepción de "principio".

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;

Esto afecta al riesgo de emitir un informe distinto al que correspondería en las circunstancias.

6.2. El conocimiento obtenido durante encargos previos;

Este conocimiento debería ser mayor cuando el contador a cargo del examen de información prospectiva sea el auditor de los estados financieros.

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

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

Esto implica una evaluación de los efectos potenciales de la subjetividad de los preparadores y aprobadores de la publicación de las informaciones prospectivas bajo examen.

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.

La segunda frase del punto 9.4 no es clara ni está directamente relacionada con la primera. Suponemos que se refiere a una comunicación de la dirección al contador, que podría plasmarse en un párrafo de la carta con manifestaciones escritas referida en el punto 7, el que podría haberse redactado así:

> 7. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la *dirección* respecto del uso previsto para la *información contable prospectiva*, de la aceptación de su responsabilidad por el contenido de ella, de la adopción de los supuestos significativos y del carácter apropiado de éstos.

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

> Entendemos que la "escala" referida al final es el propio "rango" mencionado.

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*.

> Inadecuadamente, la regla se refiere a "normas contables profesionales" pero lo lógico es considerar el marco contable utilizado por el emisor de la información examinada. La interpretación 12 lo aclaró con estas palabras:
>
> > Se considera que el término "normas contables profesionales", a que se refiere la RT 37 en el párrafo transcripto, equivale a las "políticas contables adoptadas"[39].
>
> En realidad, no son expresiones equivalentes. Lo que la FACPCE hizo en la interpretación 12 es corregir un error sin aceptar su existencia.

ii. Normas sobre informes

> El informe resultante de un examen de información prospectiva no debe referirse a éste como una "auditoría" o una "revisión", por cuanto:
>
> a) así lo dispone el punto A.ii.1 de este capítulo V;
>
> b) del encargo, tal como se lo regula en la RT, surgen:
>
> 1) una manifestación de seguridad negativa sobre los supuestos empleados por el emisor de la información prospectiva;
>
> 2) otra de seguridad positiva sobre dicha información, elaborada a partir de tales supuestos y de un marco de referencia;
>
> c) en consecuencia, el encargo es un híbrido, que incluye una parte asimilable a una "revisión" y otra asimilable a una "auditoría", por lo que no sería adecuado caracterizarlo empleando solamente una de las palabras que entrecomillamos.

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

[39] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 7, último párrafo.

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*.

Como el concepto de "seguridad negativa" no está definido en la RT, habría sido preferible que la RT indicase explícitamente que contador debe manifestar que no ha encontrado nada que le haga pensar que los supuestos indicados no brindan una base razonable para la preparación de la información prospectiva (salvo cuando de la aplicación de sus procedimientos surja otra conclusión).

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.

Aquí se dice que el "marco de referencia" es el establecido para la "presentación" de dicha información, pero lo lógico es que también se consideren los aspectos de ese marco que tengan que ver con la obtención de las medidas monetarias a ser presentadas.

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.

Entendemos que antes de proceder del modo indicado, el contador debería dar a su cliente la posibilidad de reemplazar los supuestos cuestionables y reelaborar la información bajo examen, del mismo modo que en una auditoría de estados financieros se permite la introducción de ajustes a ellos para evitar informes adversos o con salvedades.

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.

La sección III.A.ii está ubicada dentro de las normas de auditoría de estados financieros. Pensamos que habría sido mejor que la FACPCE identificase qué reglas de ella son “de aplicación” a los informes resultantes de exámenes de información prospectiva y las expusiese directamente dentro de esta sección V.B.ii. De este modo, se podrían ahorrar eventuales discusiones sobre la aplicabilidad de las reglas de la sección III.A.ii a la preparación de informes de los regulados en esta sección V.B.

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.

La primera frase da a entender que el encargo regulado por esta sección C está dado por la emisión de un único informe sobre controles, pero:

a) una organización podría prestar más de un servicio relacionado con la preparación de estados financieros de otras entidades;

b) los clientes de esa organización podrían contratar uno o más de esos servicios;

c) cada uno de los servicios contratables implica actividades específicas de control, que no tienen por qué replicarse en la prestación de otros servicios provistos por la misma organización.

Por lo indicado, cabe esperar que una organización del tipo indicado contrate la emisión de informes separados sobre los controles internos relacionados con cada uno de esos servicios o, al menos, con los prestados con cierta masividad.

Ejemplos de productos diferenciados que justifican la preparación de informes separados sobre los controles de una organización de servicios: "teneduría de libros" y "determinación de obligaciones impositivas".

La utilidad de estos informes para el auditor de los estados financieros de una entidad que encargue parte de sus actividades a una organización de servicios dependerá:

a) del tipo de informe sobre los controles (los que más adelante se caracterizan como de "tipo 2" brindan mayores seguridades que los de "tipo 1");

b) del grado de solapamiento entre los períodos cubiertos por esos estados y por los informes sobre los controles de la organización de servicios;

c) de la confianza que el auditor de los estados financieros de una entidad asigne al informe sobre los controles de la organización que le presta servicios.

Nos parece inapropiado que la última frase del párrafo transcripto esté redactada con un lenguaje imperativo ("el informe… será utilizado"), que transmite una pretensión insostenible, ya que el auditor de unos estados financieros podría decidir que:

a) no requerirá de su cliente la presentación de informes de los regulados en esta sección C;

b) efectuará sus propias evaluaciones sobre los controles de la correspondiente organización de servicios.

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 juicios válidos y suficientes que le permitan aseverar que:

A lo largo de todo el punto 2, la FACPCE se refiere a los controles de una organización de servicios como si éstos se evaluaran en su totalidad, cuando lo que correspondería es:

a) identificar el servicio al que se refiere el informe;

b) referirse a los controles que tienen que ver con la prestación de ese servicio y que podrían afectar la calidad de la información financiera de quienes lo reciben.

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.

El punto precedente plantea apreciaciones de naturaleza comparativa: un informe que cubra un período de duración no inferior a seis meses se considera más útil que otro que cubra un período menor. Esto poco aporta porque lo mismo podría decirse utilizando otras duraciones (sea: ocho, diez o doce meses). Si la FACPCE piensa que los informes deben cubrir períodos de duración no inferior a una cantidad determinada de meses, eso es que lo que tendría que haber dicho en la RT.

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:

Según lo ya expuesto, un informe de los indicados no debería referirse a la totalidad de los controles de una organización de servicios (que es lo que da a entender el punto 1) sino a los que:

a) estén específicamente relacionados con la prestación de un servicio particular; y

b) puedan afectar la calidad de la información financiera de quienes lo reciban.

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

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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;

Por lo antes expuesto, esta descripción y las aseveraciones deberían referirse específicamente al servicio cubierto por 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

Se entiende que este punto se refiere a los controles complementarios recomendados por la organización de servicios. La verificación de su aplicación efectiva por parte de un cliente de esa organización compete al auditor de los estados financieros de éste.

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 sólo 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.

Se supone que solamente se trata de las distintas responsabilidades de la organización y del contador respecto de la materia objeto del informe del segundo.

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.

Suponemos que este punto se refiere a que no se hayan omitido controles u objetivos imprescindibles.

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.

La sección III.A.ii está ubicada dentro de las normas de auditoría de estados financieros, que es una tarea muy distinta a la regulada en la sección que estamos comentando, de modo que la referencia a la primera nos parece inconducente. Si la FACPCE piensa que dentro de la sección referida hay reglas aplicables a los informes regulados en esta sección V.C, debería enunciarlas explícitamente.

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 transcriptos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal).

La certificación de estados financieros:

a) es de naturaleza notarial;

b) carece de mayor utilidad para el público;

c) únicamente ayuda al cliente del contador a demostrar que ha cumplido con una obligación formal.

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.

Teniendo en cuenta el propósito de una certificación, la prohibición de recurrir a muestreos es razonable. No estaba prevista en 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.

Es notable la suavidad de este párrafo:

a) presenta una *recomendación* ("el contador debe cuidar de…") en lugar de prohibir directamente la utilización de los términos "auditoría" o "revisión" en las descripciones de servicios de certificación;

b) indica que esa conducta "puede generar confusión" entre los usuarios, pero no señala que puede facilitar su engaño y que esto constituye una falta ética.

Nos preguntamos si es aceptable que una organización (la FACPCE) que agrupa a entidades creadas en defensa del interés público (los CPCE) actúe de esta manera.

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.

VII. NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS

Estos servicios no estaban regulados por la RT 7.

T El empleo de la expresión "servicios relacionados" (tomada de los estándares del IAASB) no nos convence, porque:

a) el título de la RT 37 es:

`Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados`

b) consecuentemente, dicha expresión identifica a servicios que no son de aseguramiento, pero que según su denominación estarían "relacionados" con otros que sí lo son o con las "certificaciones"

c) la relación entre los encargos de aseguramiento y los que no lo son, sólo parece estar dada por los siguientes hechos:

1) habitualmente se los ejecuta sobre informaciones de naturaleza financiera;

2) en algunos ámbitos geográficos, los estándares o normas para ambos grupos de servicios son elaborados por el mismo regulador;

d) no nos parece que la presencia de estos factores sea suficiente como para calificar como "servicios relacionados" a ciertos encargos sin hacer lo mismo con otros (*por ejemplo, la determinación de impuestos por pagar sobre resultados, activos o patrimonios*);

e) el glosario de la RT 37 no define a los "servicios relacionados" conceptualmente sino por medio de una enumeración:

Servicios relacionados - Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

f) sin embargo, esta caracterización no se respeta en la sección C de este capítulo VII, donde se contempla la posibilidad de que existan "otros servicios relacionados".

De los servicios referidos en el inciso e), el único que consideramos "verdaderamente relacionado" con los de aseguramiento es la aplicación de procedimientos convenidos, porque muchos de éstos son procedimientos de auditoría.

Por lo indicado, nos parece que no tiene mucho sentido que se haga un paquete con los dos servicios referidos y a ambos se los considere "servicios relacionados". Más razonable sería que:

a) los servicios de "compilación" se consideren parte integrante de los "servicios de contabilidad"[40], tal como lo hace uno de los comités técnicos del AICPA[41];

b) en caso de considerarse necesaria la regulación de los servicios de contabilidad, se lo haga en otra RT y no en la 37.

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, etc.) 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.

[40] *Accounting services*.

[41] El Accounting and Review Services Committee (ARSC, Comité de Servicios de Contabilidad y Revisión), que emite las Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARSs, Declaraciones sobre Normas para Servicios de Contabilidad y Revisión).

La RT requiere la participación de un tercero para que pueda contratarse un servicio de aplicación de procedimientos acordados, lo que a nuestro juicio carece de fundamento. En cambio, la interpretación 12 aclara que es posible realizar un encargo de aseguramiento cuando el único usuario es la parte responsable[42].

2. Dado que el contador sólo 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 sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el contador y los que sacarán sus propias conclusiones.

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

Esta regla es improcedente porque:

a) los CPCE no tienen la potestad de regular las conductas de los clientes de los contadores matriculados en dichas organizaciones.

b) en los hechos, la distribución del informe del contador queda bajo el control de su cliente, que no tiene por qué aceptar indicaciones de un CPCE.

La responsabilidad del contador en relación con la distribución del informe debería considerarse cubierta si su informe contuviese la advertencia mencionada en el punto 1.8 de las “normas sobre informes”, que aparece más adelante.

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 aplicarán 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.

---

[42] Interpretación 12, segunda parte, respuesta a la pregunta 10.

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

No hemos logrado comprender el significado de la expresión “controles de precisión administrativa”. Tampoco encontramos las razones por las que se los considera “procedimientos” (de auditoría).

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 representaciones” de la dirección.

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 sólo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos;

1.9. Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra sólo 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.

Consideramos que, por razones de claridad, las declaraciones referidas al alcance del trabajo (puntos 1.4, 1.6, 1.8 y 1.9) deberían agruparse y preceder a la advertencia referida en el punto 1.7.

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

La sección III.A.ii está ubicada dentro de las normas de auditoría de estados financieros. Pensamos que habría sido mejor que la FACPCE identificase qué reglas de la sección referida son "de aplicación" a los informes resultantes de encargos de procedimientos acordados. De este modo, se podrían ahorrar eventuales discusiones sobre la aplicabilidad de las reglas de la sección III.A.ii a la preparación de informes de los regulados en esta sección VII.A.

B. ENCARGOS DE COMPILACIÓN

Este servicio no estaba regulado por la RT 7.

Una característica que distingue a la "compilación" de otros encargos relacionados con la "preparación" de (borradores de) estados financieros, es que en el primer caso el contador a cargo del servicio entrega un informe, cuya utilidad nos parece muy discutible porque:

a) el mismo se refiere a los estados entregados por el contador a su cliente, que en realidad son borradores que se espera que éste utilice para elaborar sus estados financieros "oficiales";

b) es poco probable que los estados oficiales coincidan totalmente con los borradores recibidos del contador que ejecutó el encargo de "compilación";

c) en consecuencia, el informe del compilador no se refiere directamente a los estados financieros que el cliente presentará a terceros;

d) aunque el cliente adopte como estados financieros oficiales a los borradores recibidos del contador, el informe emitido por el contador compilador no incrementa sustancialmente su fiabilidad.

Una deficiencia grave de la RT 37 es que no define cuándo deben aplicarse obligatoriamente las reglas de esta sección B. Nos parecería irrazonable que algún tribunal de disciplina pudiese sostener que tal sección es de aplicación obligatoria en los casos en que:

a) el contador no emita informe alguno y se limite a entregar a su cliente los borradores de la información financiera que preparó; o

b) el contador emita algún tipo de informe que no indique que el trabajo se ejecutó de acuerdo con la RT 37.

Acotemos que esta indefinición no se presenta en las normas sobre compilaciones del IAASB, donde se indica (el <u>subrayado</u> es nuestro):

> Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata sobre las responsabilidades de un profesional cuando se le encarga que asista a la

> administración con la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener ninguna seguridad sobre esa información, y de informar sobre el encargo de acuerdo con esta NISR (…)[43]

Por lo expuesto, consideramos insostenible a la siguiente afirmación, contenida en el considerando r) de la RT:

> (…) la sección VII.B de la segunda parte de este proyecto refleja adecuadamente la NISR 4410 "Encargos para compilar información financiera".

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.

Es claro que una compilación difiere de una auditoría, pero no vemos la necesidad de hacer referencia a una "contraposición" entre los conocimientos requeridos para ejecutar cada uno de esos servicios, que nada significativo agrega.

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.

Por más que la regla dé a entender otra cosa, el resultado de la tarea no será un juego de estados financieros sino un borrador de éstos, que la dirección del cliente del contador:

a) debería revisar, ya que la responsabilidad por el contenido de esos estados corresponde a las personas a cargo del gobierno de la entidad emisora;

b) podría, dependiendo de su grado de conformidad con el resultado del trabajo del contador compilador:

   1) aceptar sin cambios;

   2) aceptar introduciéndole modificaciones; o

   3) rechazar totalmente (hipótesis de laboratorio, porque sería extremadamente raro que los borradores compilados no sirviesen para nada).

[43] NISR 4400, párrafo 1.

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 prácticas de la industria aplicables al encargo en cuestión.

Las NC a considerar deberían ser las que el emisor de los estados financieros deba aplicar, que podrían diferir de las que la FACPCE denomina “normas contables profesionales”.

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.

También se obtiene información sobre las normas contables a aplicar leyendo estados financieros anteriores

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.

Este es un caso que probablemente justifique que las personas encargadas del gobierno de la entidad modifiquen los estados financieros resultantes del encargo de compilación antes de convertirlos en sus estados “oficiales”.

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 evidentes, 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.

Esta regla nos parece absurda porque:

a) los responsables por el gobierno de una entidad jurídica deben cumplir con sus responsabilidades sin necesidad de que esto constituya un "logro" del contador;

b) dichas personas tienen la facultad de aprobar estados financieros distintos a los resultantes del trabajo del contador compilador, por lo que encontramos inaceptable que la FACPCE pida que el profesional "logre" que su cliente apruebe los estados que él compiló.

Ninguna norma argentina ha establecido o admite la dictadura de los contadores.

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;

Esta regla nos parece disparatada. No es serio que un contador compilador, en un informe profesional, afirme que la responsabilidad por el resultado de su trabajo corresponde a los directores de su cliente, como si éstos hubieran supervisado la tarea del primero.

Además, ya mencionamos que tampoco es seria la presunción de que esos directores harán suyos los borradores recibidos, sin someterlos a su propia revisión.

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.

R Aunque la RT no lo dice, el sentido común indica que este "resaltado" solamente procedería cuando las desviaciones al marco de referencia existan.

Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

La inclusión de esta regla nos parece un desacierto, porque:

a) la sección III.A.ii contiene reglas para la preparación de informes de auditoría;

b) una auditoría tiene un objetivo muy distinto al de un trabajo de "compilación".

C. OTROS SERVICIOS RELACIONADOS. INFORMES ESPECIALES NO INCLUIDOS EN EL CAPÍTULO V

Ya mencionamos que existe una contradicción entre:

a) la suposición de que pueden existir "servicios relacionados" distintos a la aplicación de procedimientos convenidos y a la compilación; y

b) la caracterización de "servicios relacionados" que presenta el glosario de la RT 37.

i. Normas para su desarrollo

1. En los informes especiales que no brindan seguridad (es decir, los no incluidos en el capítulo 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.

Esta manera de determinar el alcance de esta sección C es irracional porque se basa únicamente en el destino del informe resultante del encargo, prescindiendo de las características técnicas de éste.

Es obvio que (si los requerimientos del organismo de control lo permitiesen), un contador público y su cliente podrían convenir que el servicio consista en:

a) la aplicación de ciertos procedimientos convenidos;

b) la presentación de un informe que expondría hallazgos y no manifestaciones de seguridad (razonable o limitada).

En estos casos, el encargo estaría alcanzado simultáneamente por las secciones A y C de este capítulo VII. Este problema fue advertido por el CENCYA, que en 2014 escribió:

> Cuando quien solicita el encargo, y el usuario, acuerda[44] explícitamente los procedimientos a aplicar con el contador, estamos frente a un encargo de procedimientos convenidos y, en este caso, sería aplicable la Sección VII.A de la RT 37 (Encargos para Aplicar Procedimientos Acordados).

[44] Léase, "acuerdan"

> Sin embargo, si los procedimientos a aplicar no están[45] claramente explicitados previamente en un contrato, pero el contador identifica[46] los procedimientos que él entiende que estarían implícitamente admitidos, estaríamos frente a un encargo de naturaleza tal que conducirá a la emisión de un informe especial[47].
>
> Una aclaración de esta índole debería figurar en la RT 37, pues los informes del CENCYA no son normativos.

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.

> La sección III.A.ii está ubicada dentro de las normas de auditoría de estados financieros. Pensamos que habría sido mejor que la FACPCE identificase qué reglas de la sección referida son "de aplicación" a los informes resultantes de trabajos de los regulados por esta sección VII.C y las expusiese directamente dentro de ésta. De este modo, se podrían ahorrar eventuales discusiones sobre la aplicabilidad de las reglas de la sección III.A.ii a la preparación de informes resultantes de la prestación de servicios relacionados distintos a la aplicación de procedimientos convenidos y a las compilaciones.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

> Este glosario incluye palabras o expresiones utilizadas en la segunda parte de la RT. Lamentablemente, omite las definiciones de algunos conceptos importantes que se emplean en las normas.
>
> *Ejemplos: "riesgo", "riesgo involucrado", "nivel de riesgo", "principios contables apropiados" y "seguridad negativa".*

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

[45] Léase, "no estuvieran" o "no estuviesen".

[46] Léase, "identificara" o "identificase".

[47] *Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII.C de la RT 37*, Informe 15 del CENCYA, 2014, pregunta 6.

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.

En nuestro *Tratado de Auditoría* (cuarta edición, La Ley, 2009) preferimos el empleo de la expresión “referencia adecuada”.

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.

La definición es un tanto vaga. También es ilógica, en cuando afirma que en algunas entidades la dirección podría excluir a algunos responsables de ella misma.

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 la RT, la palabra “encargo” se usa (con alguna excepción) para referirse al trabajo a efectuar en virtud de un convenio y no a éste en sí mismo.

R Los “dos tipos de encargos” referidos en la última frase son “dos tipos de encargos de aseguramiento”, pues la RT se refiere también a otros.

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).

Lo que sigue no se refiere únicamente a un encargo de informe directo sino a cualquier encargo de aseguramiento.

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 descripto 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 descripto 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.

Según nuestra lectura, en las dos definiciones precedentes se mezclan inadecuadamente:

a) el riesgo de quienes utilizan la información objeto de aseguramiento como una de las bases para la toma de sus decisiones económicas; con

b) el riesgo que corre el contador público, de emitir un informe distinto al que correspondería.

El riesgo de los usuarios es menor cuando disponen de un informe de aseguramiento razonable que cuando cuentan con un informe de aseguramiento limitado.

En cambio, el riesgo del contador público es inferior cuando emite un informe de aseguramiento limitado que cuando suministra un informe de aseguramiento razonable, porque la afirmación que proporciona (del tipo "no he encontrado nada que me haga pensar que…) es menos comprometida que la que debería suministrar si ejecutase un encargo de aseguramiento razonable.

En consecuencia, pensamos que, en la definición de "encargo de aseguramiento limitado", la frase "siendo su riesgo superior al del encargo de aseguramiento razonable" debería ser eliminada. Por otra parte, esa frase no es esencial para la definición en que se la emplea.

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.

Al comentar las normas del caso, cuestionamos que la RT no definiera con precisión en qué casos deben aplicarse sus normas sobre "encargos de compilación". Esto se advierte también

en la definición recién transcripta, que no indica que el ejecutante del encargo deba emitir un informe, cosa que sí hacen las normas del IAASB.

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.

En la sección VII.A, la expresión “encargos para aplicar procedimientos acordados” refiere a un trabajo profesional y no a su contratación. En la definición recién transcripta, ocurre lo contrario.

Ya mencionamos que la participación de “terceras partes” no es imprescindible para que un encargo para aplicar procedimientos acordados pueda considerarse como tal y estar sujeto a las regulaciones previstas en la RT.

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.

La definición refiere a aspectos inherentes a una actitud que un contador debe tener cuando ejecuta encargos de aseguramiento, pero no define las características de ella. Para nuestro gusto, debería haberse indicado que el contador, en esos trabajos, debe desconfiar de toda afirmación mientras su veracidad esté pendiente de comprobación.

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.

La última frase no parece cumplir ninguna función útil, pues cuando la RT se refiere a la auditoría de un solo estado contable lo hace sin hacer equivaler un plural con un singular.

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.

R La mención del alcance del informe del auditor está de más porque no hace a la caracterización de los estados contables como "comparativos". De acuerdo con la RT 37 (antes de su modificación subrepticia mediante la interpretación 9), lo que debe hacerse es:

a) primero, clasificar a los estados contables con información comparativa como "comparativos" o "con cifras correspondientes", aplicando las definiciones correspondientes;

b) luego, utilizar el resultado de esa clasificación para definir el alcance de la opinión del auditor.

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 en relación con 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.

Ya mencionamos que nos parece absurdo que un emisor de estados financieros pueda definir una forma "exclusiva" de utilizar la información comparativa. Una vez que ésta se ha publicado, cada usuario de ella puede emplearla de la manera que mejor le parezca.

Por ejemplo, un analista podría comparar entre sí los importes asignados en el ejercicio anterior a "ventas" y "costo de las mercaderías vendidas", por más que alguien le diga que la información de ese ejercicio se debe compararse únicamente con la del ejercicio 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.

En definitiva, el concepto se refiere a los estados financieros utilizables por el público en general. Ya mencionamos que nuestra lectura de la expresión "con fines generales" es "de utilización general".

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.

Al comentar las normas de la RT referidas a la auditoría de estos elementos, opinamos que ellos no son verdaderos "estados contables" y que sería preferible el empleo de la expresión "resumen de estados contables".

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 éstas 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, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

(iii) en relación con 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.

Nos referimos a esta definición en el artículo *El nuevo enfoque* (páginas 22–33).

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.

Ya señalamos que:

a) una cosa son los pronósticos y otra las proyecciones;

b) los pronósticos deberían presentarse como pronósticos y las proyecciones como proyecciones;

c) en consecuencia, la presentación bajo la forma de un pronóstico, de una proyección o de una combinación de esos elementos, no debe considerarse optativa.

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.

Tanto esta definición como la que siguen son insatisfactorias, porque no indican a qué controles se refieren la descripción indicada en (a) y el informe referido en (b). Sobre esta cuestión, nos remitimos a lo expuesto al estudiar las normas de la sección V.C.

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 aceptable - Un marco de información destinado a la preparación de estados contables con fines generales se presume aceptable para concluir sobre presentación razonable cuando sus normas provienen (a) de un emisor autorizado o reconocido para la emisión de normas contables profesionales, que siga un debido proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de las opiniones de una amplia gama de partes interesadas (por ejemplo, las normas contables profesionales argentinas, las normas internacionales de información

financiera y los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos de Norteamérica), o (b) de disposiciones legales o reglamentarias, en la medida que no estén presentes indicadores que puedan rebatir tal presunción, como ser, la existencia de diferencias significativas con el marco que utilizaría el contador para concluir sobre presentación razonable de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, en cuyo caso, el contador evaluará las razones para esas diferencias, y si la aplicación de las convenciones contables del marco legal o regulatorio, o la descripción de ese marco en los estados contables, puede dar lugar a información que induzca a error. Si el marco de información no se considera aceptable para concluir sobre presentación razonable, puede serlo para concluir sobre el cumplimiento de sus requerimientos.

Criticamos esta definición en el artículo *El nuevo enfoque* (páginas 22–33), donde señalamos que la definición precedente no es de “marco aceptable” sino de “marco aceptable de presentación razonable”.

En el caso de estados contables con fines específicos de un determinado tipo de entidad, el marco de información aplicado se presume aceptable cuando haya sido establecido, para el fin especificado, por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido que cumpla el debido proceso de emisión, o, se presume aceptable en ausencia de indicadores en contrario, cuando resulte de disposiciones legales o reglamentarias. En otros casos, el contador deberá ejercer su juicio profesional para concluir sobre la aceptabilidad, a cuyo efecto tendrá en cuenta la finalidad para la cual se preparó la información, los usuarios a los que se destina el informe; y las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco es aceptable en las circunstancias.

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.

Interpretamos que (en la segunda frase) “marco de razonabilidad” (expresión no utilizada en ninguna otra parte de la RT) se ha usado como equivalente a “marco de presentación razonable” (definida en el glosario).

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”.

Nos referimos a esta definición en el artículo *El nuevo enfoque* (páginas 22–33).

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 sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

Materialidad - Ver significación.

Dado que ninguna de las acepciones que el Diccionario de la Lengua Española asigna a "materialidad" equivale a "significación"[48], nos parece que el empleo de la primera palabra es inconveniente e innecesario.

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 N° 26 y 29.

Llama la atención que la lista de pronunciamientos presentada en esta definición;

a) no incluya las resoluciones de las JG o la MD de la FACPCE que en los hechos modifican a algunas RT;

b) no excluya a los pronunciamientos que no establecen NC, como los que fijan normas de auditoría o de sindicatura o se refieren al mal denominado "balance social".

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.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra "párrafo" para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

[48] http://dle.rae.es/?id=ObWbshi.

R Por las razones indicadas en la página 34 de este documento, criticamos el empleo de la palabra “párrafo” para referirse a un apartado de un informe de contador público.

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.

En la definición precedente, “hipótesis” refiere a simples suposiciones, no requiriéndose que las consecuencias imaginadas deban ser validadas o negadas por hechos futuros. Los ejemplos de entidades que podrían utilizar “hipótesis” no agregan nada porque cualquier entidad podría preparar “proyecciones”.

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 descriptos, 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.

Considerando que los encargos regulados por la RT 37 no incluyen a los de control de calidad, la referencia a éstos no cumple ninguna función útil.

Servicios relacionados - Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

Sin embargo, ya lo mencionamos, en la sección VII.C, se contempla la posibilidad de que existan “otros servicios relacionados” (adicionales a los dos indicados en la definición).

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 éstos 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 éstos.

En rigor, la valoración (evaluación) de un riesgo no es un conjunto de procedimientos de auditoría sino una actividad en la que se recurre a ellos.

De la lectura de la definición puede surgir la conclusión de que al auditor le interesa el control interno en su totalidad, pero su evaluación no tiene por qué alcanzar a los controles que no afectan la preparación de la información financiera de su cliente.