



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

“Nueva Norma de Auditoría local - Aplicabilidad en terreno local (clientes de Auditoría) – Necesidad de la Revisión de calidad del proceso (“Quality Review”) - Resolución Técnica N°53 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas - FACPCE”.

EXP 10451 / 2023 - Programa de Fortalecimiento de la Investigación de la carrera de Contador Público”, establecido mediante Resolución N° 0982/2022

POR:

PIERALISI, Carlos Marcelo

ITUARTE, Oscar Armando

STOKIC, Janko

Mendoza 2022

Nueva Norma de Auditoría **local - Aplicabilidad en terreno **local** (clientes de Auditoría) – Necesidad de la Revisión de calidad del proceso (Quality Review) - Resolución Técnica N°53 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas**

INTRODUCCIÓN

Sobre la base de una genuina necesidad de actualizar la norma de auditoría **local**, contenida en la primera versión de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina (en adelante, indistintamente, FACPCE o Federación), incorporando servicios profesionales que no se hallaban previstos o comprendidos en aquel entonces y considerando que, a su vez, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ISA, por su siglas en inglés) habían sido modificadas desde su aprobación es que, además de genuina, se convirtió en imperiosa la necesidad de actualizar dicho cuerpo normativo.

Es así como nace la Resolución Técnica N°53 de la FACPCE, modificatoria de la primera versión Resolución Técnica N°37 de la FACPCE, representando un hecho muy significativo en el ámbito de la normativa de auditoría en la República Argentina. Esta normativa ha introducido cambios sustanciales que tienen como objetivo mejorar la calidad y la transparencia de los procesos de auditorías locales, alineándolas con estándares de trabajo a nivel internacional y promoviendo una mayor coherencia en la práctica de auditoría en el país. Sin embargo, vale aclarar que la norma de auditoría local **continuará** siendo la Resolución Técnica N°37 de la FACPCE, ahora, en su versión modificada por la Resolución Técnica N°53 de la FACPCE.

A. Norma de Auditoría local - Aplicabilidad en terreno local (clientes de Auditoría)

Esta nueva norma de auditoría local viene entonces a modernizar y actualizar varios aspectos de la norma de auditoría argentina anterior (RT 37 - primera edición) contribuyendo ampliamente con este objetivo. Es por ello que los **inventamos** a repasar juntos, a continuación, las principales novedades y conceptos que nos aporta la nueva norma, sobre todo en lo que hace a la actualizaciones en el Informe del auditor, a saber:

I. Actualización de la estructura y contenido del Informe del auditor acorde con las necesidades actuales de transparencia y comunicación a usuarios.

II. Nuevos servicios profesionales que contribuyen a fortalecer y defender nuestra incumbencia profesional, dado que los contadores no solo auditamos información contable.

III. Otras mejoras incorporadas en las normas comunes a todos los encargos (servicios) y en los procedimientos de auditoría.

A los efectos del presente trabajo y de la importancia que representa sólo vamos a desarrollar los contenidos del puntos I., haciendo solo una mención sobre los puntos II. y III.

I. Actualización de la estructura y contenido del Informe del auditor acorde con las necesidades actuales de transparencia y comunicación a usuarios

Los usuarios de estados contables (EC) – socios, accionistas, proveedores, clientes, acreedores en general, entidades financieras, organismos de fiscalización, reguladores, etc.— preparados bajo la responsabilidad del órgano de dirección de una entidad (Directorio, Gerencia General, Consejo de Administración), requieren confiabilidad sobre dicha información. Para esto, la dirección contrata a un auditor, profesional idóneo (con destreza técnica) e independiente (que garantice un trabajo objetivo e imparcial) quien, luego de realizar su trabajo de auditoría, emitirá su informe profesional con el objetivo

de otorgar confianza a los destinatarios de dichos EC, manifestando si los mismos han sido preparados o no en forma razonable, y en todos sus aspectos significativos, según el marco contable que sea de aplicación, y sobre todo un profesional que **de** cumplimiento al código de ética aprobado por la profesión en su jurisdicción.

El mundo de los negocios evoluciona y, por lo tanto, las necesidades de los usuarios de los EC, en consecuencia, el informe profesional del auditor, también. Entre estas necesidades, se destaca el requerimiento de recibir información concreta, concisa, clara (no ambigua), transparente y oportuna entre otra características a cumplir. Aquí aparece entonces una de las principales innovaciones introducidas por la RT 53 en la RT 37 a partir de las necesidades que plantean los usuarios del informe del auditor y que son:

- i. la inclusión de la opinión del auditor al comienzo del informe,
 - ii. la inclusión de una nueva sección exclusiva y relevante para cuando existe incertidumbre **significativa** sobre alguna duda de **significación** en el cumplimiento de la hipótesis de empresa en funcionamiento de la entidad, entendiendo por tal, la capacidad de la misma de continuar en marcha dentro de un plazo previsible, es decir dentro de los doce meses posteriores al cierre del ejercicio,
 - iii. la clarificación de cuáles son las responsabilidades del órgano de administración (según corresponda),
 - iv. la clarificación de cuáles son las responsabilidades del auditor,
 - v. la aclaración, en una nueva sección exclusiva, de cuál es la responsabilidad del auditor respecto de la "otra información" (contable o no) que puede acompañar a los EC.
-
-

Hablamos entonces de nuevas reglas sobre el informe del auditor destinadas a ordenar, transparentar, clarificar y mejorar la comunicación con impacto en el informe profesional y en línea, también, con los estándares internacionales.

En el gráfico que acompañamos a continuación, se puede observar con claridad la nueva estructura del informe profesional del auditor, pudiendo identificarse, también, las nuevas secciones que se incorporan.

NUEVA ESTRUCTURA DEL INFORME DEL AUDITOR (*)

Nueva Estructura del Informe del Auditor	Título: Informe del Auditor Independiente.
	Destinatario/s.
	Opinión de Auditoría <i>(Presentada al inicio)</i>
	Fundamentos para modificar la opinión (por desvío a norma contable o por limitación en el alcance, de corresponder)
	Fundamentos utilizados para nuestra opinión (Normas de Auditoría, Responsabilidad. Independencia, Ética).
	Duda sobre Hipótesis de Empresa en Marcha <i>(Sección Nueva – De corresponder)</i> .
	Párrafo de Énfasis <i>(de corresponder)</i>
	Párrafo sobre “Otra Información” <i>(Sección Nueva – De corresponder)</i>
	Párrafo de Otras Cuestiones <i>(de corresponder)</i>
	Responsabilidades de la Dirección.
	Responsabilidades del Auditor.
	Informe sobre los Requerimientos Legales y Reglamentarios.
	Nombre Contador–Asociación Profesional–Firma–Matricula–Fecha
	(*) La RT 53 de FACPCE no incluye aun los requerimientos de incluir “Cuestiones clave de auditoría”

(*) La **NIA 701** establece que corresponde **comunicar al auditor**, en la sección “Cuestiones clave de auditoría”, el asunto o materia que el auditor considere significativos para la comprensión de los usuarios de los estados financieros y que han requerido especial atención al realizar el encargo. De este modo el auditor, además de formarse una opinión sobre los estados financieros, determinará si existen cuestiones claves de la auditoría que deban ser comunicadas en su informe.

La aplicación de la **NIA 701** es obligatoria en auditorías de estados financieros que deben ser emitidos con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con lo establecido en la Resolución Técnica N° 26 de la FACPCE y con aplicación opcional cuando se trate de auditorías de información financiera histórica, emitida por entes que no están obligados a aplicar NIIF, que podrán realizarse de acuerdo con NIA, no así para auditorías de estados contables que deben ser emitidos con **Normas Locales de auditoría**, de acuerdo con lo establecido en la Resolución Técnica N° 54 de la FACPCE.

Secciones del nuevo informe profesional

¿Cómo quedan las secciones de los nuevos informe del auditor en el esquema de la nuevas normas?

Título

"Informe de auditoría emitido por el auditor independiente".

Es el nombre que se le asigna al informe del profesional independiente con el fin de identificar la información a la que hace referencia. Si bien constituye un modismo ilustrativo o educativos para quienes no tienen una formación en ciencias económicas, a nuestro entender es redundante hablar de “auditor independiente” toda vez que por aplicación de esta misma norma de auditoría, el requisito básico común a todos los encargos es la independencia (capítulo II de las RT37), con lo cual no puede haber auditor sino es independiente.

Destinatarios del informe

En esta sección identificamos a los responsables de la entidad que contrataron el encargo (o a quien estos indicasen) y que, en definitiva constituyen a quienes va destinado el informe profesional.

Ejemplo que surge del Informe N° 22 de FACPCE:

Señores Accionistas, Presidente y Directores, de

CUIT N°:.....

Domicilio legal:

Párrafo de Opinión *(Nueva ubicación obligatoria)*

En línea con lo anticipado, es en este párrafo donde advertimos uno de los principales cambios que nos aporta la RT 53 de FACPCE porque, a diferencia de la conformación que mantenía la estructura del informe del auditor en los últimos años, con el objetivo de comunicar mejor y con más impacto, ahora la opinión del auditor se detallará al comienzo del informe de forma que sea la opinión del auditor aquello con lo que se encuentre el usuario del informe al comenzar con su lectura, es decir, lo que probablemente sea lo más importante para él.

Ejemplo de Párrafo de Opinión (Informe N° 22 de FACPCE):

Informe sobre la auditoría de los estados contables

He auditado los estados contables de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial al ... de ... de 20X1, los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas, y los anexos ... a...

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al ... de ... de 20X1, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Como puede observarse en el ejemplo compartido lo que se persigue es comunicar con impacto, entregando al usuario del informe la manifestación profesional (opinión) en primer lugar. Es decir, tener a primera vista lo que se considera la parte más importante de nuestro informe (y de nuestro trabajo): la opinión profesional del auditor.

Párrafo de Fundamentos para modificar la opinión

(Nueva ubicación obligatoria, en caso de corresponder)

De corresponder, la opinión profesional del auditor, cuando **está** fuera modificada por desvíos a los criterios de medición y/o exposición (presentación) y/o por limitaciones en el alcance impuestas por el cliente y/o por las circunstancias, puede ir acompañada por el párrafo de "Fundamentos para modificar la opinión" que se incluirá a continuación.

Como anticipábamos, en cuanto a las cuestiones que podrían llevar al profesional a modificar su opinión profesional, estas podrían ser:

- i. un desvío a la norma contable profesional de medición con efecto significativo;
- ii. un desvío a la norma contable profesional de exposición (presentación) con efecto significativo;
- iii. una limitación en el alcance de la tarea profesional del auditor (impuesta por el cliente o por las circunstancias) cuyos posibles efectos podrían ser significativos;
- iv. Existencias de múltiples incertidumbres;

Ejemplo de Párrafo de Fundamentos para modificar la opinión

(Informe N° 22 de FACPCE):

Fundamento de la opinión con salvedades

La Sociedad ha (descripción de las incorrecciones por desvió a norma que, individualmente o de forma agregada, son significativas pero no generalizadas), al considerar (criterio/circunstancia/situación) que no se corresponde con lo establecido por las normas contables profesionales argentinas. De haberse considerado (como requieren las normas contables profesionales argentinas), el saldo del rubro ... al ... de ... 20X1 (descripción del efecto cuantitativo y/o cualitativo de la incorrección) ascendería a y/o estaría presentado en.....

Párrafo de Fundamento de la opinión (Nueva sección)

Esta nueva sección **es nueva y constituya una novedad** pues, sin llegar a la integridad de los conceptos contenidos en el párrafo de alcance, que ahora se incluirá más sobre el final del informe de auditor, en el párrafo de “Responsabilidad del Auditor”, nos permite, en forma resumida y concreta, hacer referencia a la norma de auditoría aplicada, a la norma de ética que debemos cumplir, a la idoneidad o competencia que debe tener el auditor y a la norma de independencia utilizada para desarrollar la tarea profesional.

Ejemplo de párrafo de Fundamento de la opinión-Informe N°22 de FACPCE):

Fundamento de la opinión

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables de mi informe. Soy independiente de ABCD y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza y de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE. Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión.

Párrafo de Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento *(Nueva sección – De corresponder)*

A este respecto, vale recordar que el análisis sobre la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento es responsabilidad, y por ende, una de sus tareas, del órgano de dirección de la entidad. Es dicho órgano quien debe reunir elementos de juicio que respalden la utilización del principio y luego será tarea del auditor examinar lo realizado y complementarlo, en caso de ser necesario, si su criterio profesional así lo indica.

En el caso que se identifique una situación que pueda generar duda significativa sobre el cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento y que dicha situación se encuentre debidamente explicada y presentada (expuesta) en nota los a los estados contables bajo examen, el auditor incluirá entonces esta nueva sección específica en su informe donde alertará sobre esta cuestión al usuario de dicho informe profesional.

Ejemplo de párrafo de Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento (Informe N° 22 de FACPCE):

Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento

(De corresponder)

Sin modificar mi opinión, destaco la información contenida en la nota de los estados contables adjuntos, que indica que la entidad ABCD. Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la nota..., indican la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar dudas importantes sobre la capacidad de ABCD para continuar como empresa en funcionamiento.

Párrafo de énfasis *(de corresponder – sección preexistente)*

La nueva norma de auditoría local (Resolución Técnica N°37 modificada por la Resolución Técnica N°53), al igual que la norma de auditoría local precedente (Resolución Técnica N°37 versión anterior), establece que de existir una cuestión que, no debiendo tratarse como una modificación a la opinión, el auditor considera necesario llamar la atención (enfaticar) de los usuarios sobre dicha cuestión adecuadamente presentada (expuesta) en los EC, el auditor utilizará el párrafo de énfasis en su informe profesional si, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que se comprendan dichos estados. Es decir, que de lo antes dicho se desprende lo siguiente.

Es condición para que el auditor incluya un párrafo de énfasis, que la materia sea:

- i. Cuestión vinculada con el contenido de los EC que NO requiera ser considerada como una modificación a la opinión,
- ii. Cuestión vinculada con el contenido de los EC que **este** adecuadamente presentada (expuesta) en los EC (notas),
- iii. Cuestión vinculada con el contenido de los EC que a juicio del auditor **deba ser enfatizar.**

Para la nueva RT 37 **existe circunstancias requieren** que el auditor incluya un párrafo de énfasis en su informe:

- i. Cuando el marco de información contable impuesto por disposiciones legales fuera inaceptable salvo por el hecho que es impuesto de esa manera,
- ii. Para advertir a los usuarios que los estados han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos,
- iii. Cuando el auditor deba emitir un nuevo informe de auditoría, sobre estados contables que se reemiten respecto de otros previamente aprobados y sobre los cuales el auditor había emitido su informe de auditoría.

Por último, a modo de ejemplo, el auditor podrá incluir un párrafo de énfasis **si,** a su juicio, y siempre y cuando se cumplan las condiciones antes mencionadas **si** se dieran algunas de las siguientes situaciones a modo de ejemplo:

- i. La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- ii. Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría.
- iii. La aplicación anticipada, cuando se permita, antes de su vigencia de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los EC.
- iv. Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Ejemplo primera parte de un párrafo de Énfasis

(Informe N° 22 de FACPCE):

Sin modificar mi opinión, llamo la atención respecto de la información contenida en la nota ... de los estados contables adjuntos, que describe los efectos de ...

Párrafo de otra Información

Se entiende por otra información a toda información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente. Un ejemplo típico para el auditor de EC es la Memoria, que **constituye, información** que no se encuentra comprendida dentro del objeto del trabajo de auditoría.

Ejemplo de Párrafo de “Otra información”

(Informe N° 22 de FACPCE):

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente. (“Otra información”) – (Nueva Sección - De corresponder)

La dirección de la entidad es responsable de la otra información, que comprende: {mencionar los documentos que acompañan a los estados contables: la Memoria, etcétera}.

Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente. Mi opinión sobre los estados contables no cubre la otra información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione algún grado de seguridad sobre está.

En relación con mi auditoría de los presentes estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo, que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello. {Según corresponda} {No tengo nada que informar al respecto.} {En tal sentido informo que....}...

Párrafo de Otras cuestiones *(de corresponder–sección preexistente)*

Para la nueva norma local de **auditora**, frente a toda otra cuestión, que no requiera modificar la opinión, el auditor podrá utilizar este párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría si considera necesario, según su criterio, comunicar **dicho cuestión** distinta de las expuestas en el contenido de los EC sobre la base de considerarla relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, sus responsabilidades o el informe de auditoría.

A modo de ejemplo podemos mencionar algunas situaciones en las cuales puede ser necesario incorporar un párrafo sobre otras cuestiones:

- i. Limitaciones al alcance de una auditoría impuestas por el cliente o por las circunstancias y que originen una abstención de opinión, sin que el auditor pueda renunciar al encargo.
 - ii. Disposiciones o prácticas que puedan requerir o permitir al auditor dar explicaciones adicionales sobre su responsabilidad o sobre su informe de auditoría.
 - iii. Una entidad puede preparar más de un conjunto de estados contables de conformidad con marcos de información diferentes a una misma fecha (por ejemplo, el marco nacional y las normas internacionales de información financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados contables. De ocurrir así, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en los informes de auditoría de ambos conjuntos de estados contables dejando constancia que la entidad ha preparado otro conjunto de estados contables a esa fecha de conformidad con otro marco de información con fines generales y que también ha emitido un informe de auditoría sobre dichos estados contables.
-
-

Ejemplo del párrafo de “otras cuestiones” para el caso de primer auditoria -
(Informe N° 22 de FACPCE):

Otra cuestión — Estados contables del ejercicio anterior

Los estados contables de la Sociedad correspondientes al ejercicio finalizado el ... de ... de 20X1 fueron auditados por otro auditor, quien expresó sobre esos estados contables una opinión sin salvedades, con fecha .../.../... . Dichos estados han sido reexpresados en moneda homogénea a diciembre de 20X2 siguiendo la metodología indicada en la nota ... a los estados contables.

Párrafo de Responsabilidades de la dirección de la Sociedad

Las nuevas normas de **auditoria locales en Argentina** incorporan a este párrafo educativo el hecho de detallar la responsabilidad de la dirección sobre la evaluación, en la preparación de los EC, de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento. La importancia de esta sección es también dejar en claro al usuario del informe **quien** es el responsable de la información objeto del encargo en lo que a su preparación y presentación razonable nos referimos y a **quien** pertenece dicha información. La responsabilidad es de la dirección aun cuando se tercericen las actividades de preparación de las cuentas de publicación.

Ejemplo - Responsabilidades de la dirección de la Sociedad en relación con los estados contables (Informe N° 22 de FACPCE):

Responsabilidades de la dirección de la Sociedad en relación con los estados contables

La dirección de la Sociedad es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa debida a fraude o error. En la preparación de los estados contables, la dirección es responsable de la evaluación de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en caso de corresponder, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, excepto si la dirección tuviera intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no existiera otra alternativa.

Párrafo de Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los EC

En este párrafo se continua destacando la descripción de la responsabilidad del auditor en cuanto a la evaluación de la correcta aplicación, por parte de la entidad, del principio contable de empresa en funcionamiento. Es casi el último párrafo del informe y el principal cambio es el mayor detalle con que se explica en qué consiste una auditoría.

Ejemplo-Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los EC (Informe N° 22 de FACPCE):

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los EC

Mis objetivos como auditor independiente son obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contenga mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Resolución Técnica 37 de la FACPCE siempre detecte una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables.

Como parte de una auditoría de conformidad con la Resolución Técnica de la FACPCE, aplico mi juicio profesional y mantengo una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- a. Identifico y evalúo los riesgos de incorrección significativa en los estados contables debido a fraude o error, diseño y aplico procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtengo elementos de juicio suficientes y adecuados para proporcionar una base para mi opinión. El riesgo de no detectar una incorrección significativa debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección significativa debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.*
 - b. Obtengo conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.*
 - c. Evalúo si las políticas contables aplicadas son adecuadas, así como la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección de la Sociedad.*
 - d. Concluyo sobre lo adecuado de la utilización por la dirección de la Sociedad del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas importantes sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluyo que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llame la atención en mi informe de auditoría sobre la información expuesta en los estados contables o, si dicha información expuesta no es adecuada, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de mi informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.*
 - e. Evalúo la presentación general, la estructura y el contenido de los estados contables, incluida la información revelada, y si los estados contables representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren una presentación razonable.*
-

- f. *Me comunico con la dirección de la Sociedad en relación con, entre otras cuestiones, la estrategia general de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada en el transcurso de la auditoría.*

También proporciono a la dirección de la Sociedad una declaración de que he cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con mi independencia.

Párrafo Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

En este párrafo el profesional auditor, en su calidad de tal, es requerido por leyes y/o reglamentaciones a dar cumplimiento a normativa legal y/o reglamentaria. Este párrafo prácticamente no ha sufrido modificaciones con la emisión de la nueva norma de auditoría local. En él se informará sobre cuestiones tales como:

- a. Monto de deuda previsional registrado contablemente con el ahora Sistema Integrado Previsional Argentino – SIPA – siendo este un requerimiento que ya **quedo** obsoleto y que se constituye en innecesario con la tecnología disponible y los aplicativos existentes en la actualidad. Esto surge de la vieja ley N° 17250, en su artículo **10**;
 - b. Responsabilidades del Contador en materia de prevención de lavado de activo y financiación del terrorismo (de corresponder, es decir cuando la entidad auditada sea un “sujeto obligado a informar” según la ley N° 25246 de prevención de lavado de activos o sea un “**sujeto no obligados** a informar” que supere los límites establecidos)
 - c. Otras responsabilidades de información que puedan corresponder según la jurisdicción y el órgano de control de la sociedad al que se encuentra sometida la entidad. Ejemplo, en Mendoza, el auditor debería informa cuando **los libros** contables (Libro diario General y Libro Inventario y Balances) no **está copiados** y/o actualizados.
-

Ejemplo: Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios:

(Informe N° 22 de FACPCE):

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

- a) *Según surge de los registros contables de la Sociedad, el pasivo devengado al ... de ... de ... (fecha de cierre de ejercicio) a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a la suma de \$ y no era exigible a esa fecha (o "..., siendo \$... exigibles y \$... no exigibles a esa fecha").*
- b) *He aplicado los procedimientos sobre prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución 420/2011 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). (De corresponder).*
- c) *A los efectos de lo determinado por el Anexo I D. de la Resol. N° 247/2009 del INAES, del punto 6.2.3 de la R.T. N° 24 de la FACPCE, y de la Resolución 9/2019 de la Dirección de Asociativismo y Cooperativas de Mendoza, informo que las operaciones correspondientes al ejercicio bajo examen han sido debidamente registradas en los sistemas y subsistemas contables, a la fecha de cierre. La Entidad, ha dado cumplimiento a las normas legales sobre Libro Diario, Libro Inventarios y Balances y Libro Informes de Auditoría excepto por encontrarse, los presentes estados contables, en proceso de transcripción al Libro Inventarios y Balances.*
-

Lugar, fecha, identificación y firma del Contador

En estas secciones del informe del profesional se mantienen idénticos requerimientos en cuanto a detallar:

1. "Nombre del contador";
2. "Asociación profesional (de corresponder)";
3. "Firma";
4. "Matrícula y
5. "Lugar (jurisdicción donde el profesional se encuentra matriculado en el CPCE y, por ende, ejerce su profesión)".

No obstante no haber sufrido modificaciones importantes los requerimientos para esa sección, es importante destacar que la nueva norma de auditoría **preciso** el concepto "Fecha", pasando de *“La fecha de emisión es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría del contador”* a *“La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que haya obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los estados contables y las personas con autoridad reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados contables”*

Con esta modificación la norma enfatiza que la fecha del informe del auditor independiente no podrá ser anterior a que se obtuvieran los elementos de juicio válidos (legítimos) y suficientes (reunidos en cantidad tal que permita validar las afirmaciones de auditoría) para fundamentar la opinión sobre los EC, pero por sobre todo, agrega la “aprobación” por parte del órgano de administración de la entidad cuando dice ...”y las personas con autoridad reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad sobre los mismos”...

II. Nuevos servicios profesionales

Se incluyen nuevos servicios profesionales como los "Informes de cumplimiento" (destinados principalmente a organismos de control); "Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero"; "Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto" y el "Encargo de aseguramiento del balance social (memoria de sostenibilidad)".

Sobre el resto debemos mencionar que la estructura de la RT 37 no sufre impactos muy significativos respecto de la norma anterior, dado los cambios en cuanto a su estructura se deben solo a los nuevos servicios antes mencionados que se incorporan.

Detallamos a continuación los Servicios Profesionales que se encuentran en la nueva norma de auditoría local (RT37) con indicación del capítulo en el cual se encuentran:

Encargos de Aseguramiento – Auditorías:

1. Auditoría externa de estados contables con fines generales (III.A.);
2. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (III.B.);
3. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable (III C);
4. Auditoría de estados contables resumidos (III D).

Otros

5. Revisión de Estados Contable de Periodos intermedios (IV);
 6. Otros encargos de aseguramiento a nivel general (V.A.);
 7. Examen de información contable prospectiva (V.B);
 8. Informe sobre los controles de una organización de servicios (V.C.);
 9. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero (V.D.);
 10. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto (V.E.);
 11. Encargos de aseguramiento del balance social (V.F.);
 12. Certificaciones (VI);
 13. Encargos para aplicar procedimientos acordados (VII.A.);
 14. Encargos de compilación (VII.B.);
 15. Informes especiales no incluidos en la sección (VII.C.);
 16. Encargos para la emisión de un encargo de cumplimiento (VIII).
-
-

III. Otras mejoras incorporadas en las normas comunes a todos los encargos (servicios) y en los procedimientos de auditoría.

- Profundiza el enfoque basado en riesgos
 - Requiere que el auditor únicamente inicie o continúe encargos en los que tenga competencia y capacidad (idoneidad) para hacerlo y pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables;
 - Introduce el concepto de "Independencia real";
 - Requiere una comprensión común por parte del auditor y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes;
 - Incorpora normas de evaluación para la aceptación y continuidad de clientes;
 - Mejora normas, en base a conceptos hasta hoy incluidos también en la RT 37, versión anterior e Interpretaciones de FACPCE, sobre la utilización del trabajo de expertos;
 - Dispone que el Auditor no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión;
 - Reemplaza la denominación "Papeles de trabajo" por "documentación del encargo";
 - Mejora la redacción y la explicación de los procedimientos para el control interno;
-

- Mejora la redacción y la explicación de los procedimientos de auditoría para la identificación de hechos contables posteriores que puedan tener impacto en los saldos al cierre del ejercicio;
- Mejora la redacción y la explicación de todo lo relativo a la documentación del encargo y para el proceso de auditoría en general;
- Requiere la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes acerca del cumplimiento de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que pueden tener un efecto directo y significativo en la determinación de información a exponer en los EC;
- Requiere comunicar los asuntos de interés que surjan de la auditoría de los EC a quienes están a cargo de la dirección de la entidad;
- Clarifican las tareas referidas a la obtención de elementos de juicios sobre la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento.

B. Necesidad de la Revisión de calidad del proceso - (Quality Review)

Las nuevas normas de gestión de calidad del IAASB representan una referencia importante para la profesión de auditoría a nivel global. Estas normas mejoran el estándar de gestión de calidad en todo el ámbito de la profesión y actualizan la metodología con que las firmas de auditoría (estudios de auditoría) abordan los estándares de calidad.

En cuanto a normas de calidad se refiere podemos mencionar:

1. Norma Internacional sobre Gestión de la Calidad 1 (ISQM 1 - por sus siglas en inglés) vinculada con la responsabilidad de las firmas de auditoría sobre la calidad mediante un **sistema de gestión de calidad (SGC)**. Reemplaza a la ISQC 1 y se centra en “gestionar los riesgos para la calidad”. Dicha norma internacional aplica a todas las firmas que realizan encargos conforme a las normas del IAASB, incluyendo auditorías o revisiones de estados financieros y contribuye a:

- Mejorar la robustez del SGC de las Firms
- Adaptar el SGC a la naturaleza y circunstancias de las Firms y a los trabajos que realiza

Incluyendo:

- Enfoque integrado, proactivo y adaptado a la Gestión de la Calidad;
 - Foco en el logro de los objetivos de Calidad mediante la identificación de los riesgos de calidad y su respuesta;
 - Mayores requisitos sobre gobierno y liderazgo de las Firms;
 - Modernización: tecnología, redes y proveedores de servicios externos;
 - Mejora de la información y la comunicación;
 - Monitoreo más proactivo y remediación efectiva de las deficiencias;
 - Concepto de “escalabilidad”.
-
-

2. Norma Internacional sobre Gestión de la Calidad 2 (ISQM 2 - por sus siglas en inglés): Se refiere a las **revisiones de calidad de encargos** (EQR por sus siglas en inglés) y establece requisitos para la realización de estas revisiones. También es aplicable a todas las firmas que realizan encargos conforme a las normas del IAASB.

Estas revisiones de los encargos forman parte del SGC de la Firma

3. Norma Internacional de Auditoría 220 (Revisada) (ISA 220 Revisada): Esta norma se centra en la gestión de la calidad para una auditoría de los estados financieros. Establece los principios y procedimientos para garantizar la **calidad en el proceso de auditoría**, incluido el proceso de auditoría de los estados financieros.

En el orden local La Comisión Nacional de Valores (CNV) ha establecido normas específicas adoptando las normas de control de calidad de auditorías

A través de la vieja Resolución General N° 663/16, adopta en forma plena las normas internacionales de auditoría y de control de calidad de auditorías. Estas normas se aplican a las firmas de contadores públicos que realizan auditorías y revisiones de información financiera en Argentina.

La CNV también implementa un sistema de supervisión de control de calidad para las auditorías externas de los estados contables emitidos por entidades que hacen oferta pública

Asimismo, la nueva normativa asume criterios de independencia para ser aplicados por los auditores externos de sociedades que hacen oferta pública de sus valores negociables y cuyos estados financieros deban ser emitidos conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por la Resolución Técnica N° 26 “Adopción de las NIIF del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la NIIF para las PYMES” y sus modificatorias, a través de la incorporación a sus Normas de las Resoluciones Técnicas Nos. 32, 33 y 34 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Como consecuencia de lo anterior, el sistema de rotación de los socios clave de auditoría debe ajustarse a las normas sobre independencia dispuestas por la RT N° 34, teniendo en cuenta el tiempo durante el cual la persona ha prestado servicios al cliente. Por último, desaparece la obligación de rotar para las firmas de auditoría, siendo la rotación aplicable solamente a los socios clave en un encargo de auditoría.

En ese sentido, mediante la RG 762/18, se establece que los Auditores Externos y las asociaciones profesionales de auditores externos (Firmas), deben constituir y mantener un sistema de control de calidad propio que cumpla con las normas profesionales, legales y reglamentarias aplicables. Será atribución de la CNV supervisar dichos sistemas.

La adecuada calidad de las auditorías externas al mejorar la objetividad, independencia, transparencia y fiabilidad de los auditores aumenta el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros y asegura un elevado nivel de protección de los accionistas, inversores y otras partes interesadas en dicha información.

No obstante todo lo dicho, en el esquema de la nueva norma de auditoría local receptada en la Resolución técnica N°53 de la FACPCE, estas normas de Sistema de Gestión en la Calidad y Normas de Revisión de los encargos no están vigentes y/o no fueron incorporadas. Es decir que, este es un gran pendiente de la normativa y disciplina de auditoría local que, entendemos, no solo presupone la adopción de ciertas normas profesionales sino también la revisión de los planes de estudio a nivel universitario para, al menos, permitirnos la discusión de si el egresado actual, en la condiciones que egresa, está habilitado para las nuevas exigencias que requiere la especialización en auditoría o, deberá pensarse en una pos-formación para llegar a convertirse en un auditor habilitado. El interrogante que planteamos y dejamos planteado es:

1. ¿Considera Ud. que la norma sobre Sistema de Gestión de la Calidad (**NIGC 1-ISQM 1**) y las normas de Revisión de los Encargo de Seguridad (**NIGC 2-ISQM 1**) deberían estar vigentes para las auditorías de EC conforme normas locales de auditoría – RT 37 de FACPCE?
-
-

De una encuesta realizada a especialistas y expertos de auditoría de todo el país, muchos de ellos docentes en auditoría, sobre un total de 32 respuestas recibidas, el **56%** de los profesionales que respondieron, es decir, 18 respuestas, están de acuerdo con que la norma de Sistema de Gestión de la Calidad (**NIGC 1- ISQM 1**) y las normas de Revisión de los Encargos de Seguridad (**NIGC 2 - ISQM 1**), traducidas al español, deberían estar vigentes para las **auditorías** de EC conforme normas locales de auditoría – RT 37 de FACPCE. **El 45% restantes** de las respuestas, es decir, 14 respuestas, no está de acuerdo con esa adopción.

2. ¿Según su opinión, deberían existir normas locales de revisión de calidad de los procesos de auditoría llevados a cabo por los colegas auditores, según RT37 de FACPCE, **independientemente quien** haga esa revisión?

De una encuesta realizada a especialistas y expertos de auditoría de todo el país, muchos de ellos docentes en la disciplina Auditoría, sobre un total de 34 respuestas recibidas, el 82% de los profesionales que respondieron, es decir, 28 respuestas, están de acuerdo con que existan normas locales de revisión de calidad de los procesos de auditoría llevados a cabo por los colegas auditores, según RT37 de FACPCE, **independientemente quien** haga esa revisión. El **18% restantes** de las respuestas, es decir, 6 respuestas, no está de acuerdo con esa adopción.

Y, para cerrar quisimos hacer una tercer pregunta muy general que apunta a las bases de todo este trabajo y que es;

3. ¿Considera Ud. que la actual formación universitaria de grado en Argentina, es suficiente para ser auditor de estados contables con normas locales de auditoria (RT37 de FACPCE) ?

De la encuesta realizada a especialistas y expertos de auditoría de todo el país, muchos de ellos docentes en auditoría, sobre un total de 43 respuestas recibidas, el 86% de los profesionales que respondieron, es decir, 37 respuestas, que la actual formación universitaria de grado en Argentina, no es suficiente para ser auditor de estados contables con normas locales de auditoria (RT37 de FACPCE). El 14% restantes de las respuestas, es decir, 6 respuestas, manifiesta que la actual formación universitaria de grado en Argentina, es suficiente para ser auditor de estados contables con normas locales de auditoria (RT37 de FACPCE).

CONCLUSION:

Una de las principales implicaciones de esta nueva versión (actualizada) de la resolución técnica N°37 de FACPCE es el acercamiento de la norma local de auditoría a la norma internacional de auditoría, lo que significa que las prácticas de auditoría en Argentina estarán más alineadas con estándares reconocidos a nivel global. Esto no solo eleva el nivel de las auditorías locales, sino que también facilita la comparabilidad de nuestros informes con los informes financieros confeccionados a nivel internacional. **Está** situación sin duda puede mejorar la percepción de los inversores y fomentar la confianza en el mercado argentino, toda vez de poner a nuestro país a la altura de los países más profesionalizados.

Considerando los avances de los negocios a nivel internacional, las nuevas realidades y condiciones, así como también, el consecuente requerimiento de los nuevos “jugadores”, entre los cuales se encuentran los usuarios de la información auditada, era necesario este “aggiornamento” de nuestras normas **auditoria** y es por eso, que entendemos que la nueva versión de la RT 37 con la consecuente modernización del Informe del **auditoria**, los nuevos servicios profesionales y las otras mejoras menores incorporadas a las normas, lo alcanza, aún a pesar de que, en este proceso de actualización algunas propuestas de mejora quedaron en el tintero como, por ejemplo, el requerimiento de i. una carta de contratación obligatoria **y/o** ii. que la

planificación sea por escrito. No obstante, lo antes dicho, entendemos que hemos alcanzado un avance muy importante, que aportará muchos beneficios a los profesionales, y a la comunidad de negocios, toda vez, que le permitirá a nuestro país aspirar a cumplir estándares internacionales, por ejemplo, para postular a la OCDE.

En Mendoza esta nueva norma está vigente a partir de los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2023 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios; y para los demás encargos, a partir del 1° de enero de 2023 inclusive.

Respecto de los interrogantes finales, resulta revelador que la mayoría de las respuestas recibidas manifiesten ampliamente estar de acuerdo con que existan normas locales de revisión de calidad de los procesos de auditoría llevados a cabo para las auditorías según RT37 de FACPCE; una mayoría más acotada manifiesta estar de acuerdo con que la norma de Sistema de Gestión de la Calidad y las normas de Revisión de los Encargos de Seguridad, deberían estar vigentes en Argentina para las auditorías de EC conforme normas locales de auditoría – RT 37 de FACPCE, siendo lo más preocupante que un 86% de los profesionales expertos que respondieron manifiestan que la actual formación universitaria de grado en Argentina, no sería suficiente para constituir las bases de lo que implica ser auditor de estados contables, con normas locales de auditoría, en los tiempos que corren.

BIBLIOGRAFIA:

1. FACPCE - Resolución Técnica N°53 "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento;
 2. FACPCE - Resolución Técnica N°37 "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados;
 3. SLOSSE, Carlos A.; GORDICZ, Juan C.; GAMONDÉS, Santiago F.; TUÑEZ, Fernando: "Auditoria", (Bs.As., La Ley, 2020. 4ta. Edición);
 4. ZANET, Fernando. Guía Práctica del Auditor, (Bs As., Buyatti, 2019);
 5. IAASB - International Standard on quality management (ISQM) 1 – NIGC 1, Quality management for Firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements;
 6. IAASB - International Standard on quality management (ISQM) 2 – NIGC 2, Engagement quality reviews;
 7. Norma Internacional de Auditoria 220 – NIA 220 – Gestión de la Calidad de Estados Financieros.
 8. **Resultados de Encuestas practicadas.**
-
-