

Interpretación N° 12 - Aclaraciones a la Resolución Técnica N° 37

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA (CENCyA)**

**INTERPRETACIÓN N° 12
DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

**ACLARACIONES A LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37, “NORMAS
DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE
ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS
RELACIONADOS” (RT 37)**

SEGUNDAPARTE

Tema

Aclaraciones a la Resolución Técnica N° 37

Alcance general de una Interpretación

De acuerdo con el artículo 16 inciso d) del Reglamento del CENCyA aprobado por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una Interpretación de normas profesionales, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria.

Alcance de esta Interpretación

Esta Interpretación provee guías que permiten un mejor entendimiento de conceptos comprendidos en la RT 37.

Pregunta 1

En el caso de entes que posean participaciones permanentes en otros entes auditados por otro contador independiente, ¿permite la RT 37 la división de responsabilidad entre ambos profesionales?

Respuesta

En ningún caso la RT 37 permite la división de responsabilidadⁱ.

La RT 37 establece que “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 contadorⁱⁱ), 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 responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite su informe”.

La última parte del párrafo citado no debería interpretarse que asumir o no la responsabilidad es una decisión discrecional del contador principal. La única forma prevista en la RT 37 para que el contador principal no asuma responsabilidad por la totalidad de la información contenida en los estados contables, es cuando expresa una limitación al alcance de la tarea. Dicha limitación puede deberse a una restricción impuesta por el contratante o porque

el contador principal no ha obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea realizada por el auditor del componente.

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.

Pregunta 2

En el mismo párrafo analizado en la pregunta y respuesta anteriores, la RT 37 se refiere a que "... la inclusión de una limitación en el alcance del trabajo dependerá de si el contador principal ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte." Dicha posibilidad de obtención o no de elementos de juicio, ¿es una decisión del contador principal?

Respuesta

No, esta es una diferencia respecto de la RT 7, que dejaba librado al contador principal la obtención de elementos de juicio sobre las partidas vinculadas con las participaciones en los componentes. La RT 7 establecía: "Si existieran limitaciones al alcance de la tarea.... deben ser claramente expuestas..... Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, señalando.... Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro contador independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último contador). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el contador principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen".

En cambio, la RT 37 tiene una redacción que se diferencia de la RT 7 de forma tal que permite afirmar que la no obtención de elementos de juicio no puede estar fundada en una decisión del contador principal. Por el contrario, debe ser producto de restricciones impuestas por el contratante o por las circunstancias.

Esta respuesta es también válida para situaciones en las que se presenten otras limitaciones en el alcance del trabajo del auditor.

Pregunta 3

Continuando con el mismo párrafo de las preguntas anteriores, sobre el final de éste, la RT 37 establece que “Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite su informe”. ¿Cuál es el alcance de dicha responsabilidad?

Respuesta

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.

Pregunta 4

En el caso de la auditoría de los estados contables de un grupo de entes, el contador principal, ¿es también responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo?

Respuesta

Sí. El contador principal o del grupo debe determinar la naturaleza, la oportunidad y la extensión de su participación en los procedimientos de valoración del riesgo y en los procedimientos de auditoría posteriores aplicados por los contadores de los componentes a la información contable de éstos. El propósito de esta participación es la obtención de elementos de juicios válidos y suficientes en los que basar la opinión de auditoría sobre los estados contables del grupo.

Adicionalmente, debe existir una comunicación clara con los contadores de los componentes sobre el alcance y la oportunidad de sus trabajos sobre la información contable de los componentes, así como sobre sus hallazgos. Se debe comunicar claramente acerca de la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre la información contable de los componentes, la medición contable a valor patrimonial proporcional y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados contables individuales y del grupo han

sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información contable aplicable.

Abstención de opinión

Pregunta 5

El párrafo 21 de la sección A. ii del Capítulo III de la RT 37 expresa que “La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella”. ¿Se permitiría entender, entonces, que en una auditoría que tiene por objeto emitir una opinión sobre estados contables, el contador puede emitir opiniones parciales sobre cada uno de los estados contables individualmente, como, por ejemplo, el estado de resultados o el estado de flujo de efectivo?

Respuesta

No. El contador debe emitir una opinión sobre los estados contables en su conjunto, es decir, que la opinión se refiere a los estados contables como una unidad. El término “estados contables” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados contables y tal conjunto está establecido por los requerimientos de las normas contables profesionales.

La opinión del contador abarca al conjunto completo de estados contables, tal y como lo definen las normas contables profesionales. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información contable con fines generales, los estados contables comprenden: un estado de situación patrimonial o balance general, un estado de resultados, un estado de evolución del patrimonio neto y un estado de flujo de efectivo, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Pregunta 6

¿No se contradice el párrafo 21 de la sección A.ii del capítulo III de la RT 37 previamente mencionado, con la respuesta anterior?

Respuesta

No. No se contradice porque dicho párrafo intenta expresar dos situaciones distintas:

- “La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada ...”: Significa que cuando el contador considere necesario

abstenerse de opinar (o expresar una opinión desfavorable o adversa) sobre los estados contables en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable en relación con las normas contables profesionales.

La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (o favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la abstención de opinión u opinión desfavorable (o adversa) sobre los estados contables en su conjunto.

De esta manera, la RT 37 elimina la opinión parcial que expresamente admitía la RT 7ⁱⁱⁱ.

- “... o a una parte de ella”: Es cuando el contador no se ha abstenido de opinar sobre los estados contables en su conjunto, sino que, por circunstancias especiales, como por ejemplo una primera auditoría, el contador decide abstenerse de opinar sólo sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, y emitir una opinión no modificada (o favorable) relativa a la situación patrimonial. Es decir que la abstención de opinión se expresa con respecto a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo, pero no con respecto a los estados contables en su conjunto.

Examen de información contable prospectiva

Pregunta 7

El párrafo 9.6 de la sección B.i del capítulo V de la RT 37 manifiesta lo siguiente: “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.” ¿A qué se refiere la RT 37 en este párrafo con la expresión “normas contables profesionales”?

Respuesta

Éste es uno de los puntos que debe considerar el contador cuando analiza la presentación y las revelaciones correspondientes a información contable prospectiva.

En principio, las políticas contables adoptadas para la preparación de los últimos estados contables históricos y de los estados contables prospectivos objeto del encargo deberían ser coincidentes. Si así no fuera, se debe describir la

naturaleza de las políticas contables que difieren, el motivo que justifica el cambio y sus efectos.

Se considera que el término “normas contables profesionales”, a que se refiere la RT 37 en el párrafo transcrito, equivale a las “políticas contables adoptadas”.

Pregunta 8

En un encargo que consiste en examinar información contable prospectiva, ¿es posible obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que las hipótesis están libres de incorrección material?

Respuesta

Dado que la información prospectiva se refiere a hechos y actuaciones que no han tenido lugar y que puede que no ocurran nunca, la evidencia para sustentar las hipótesis está en general orientada al futuro y, como consecuencia, el auditor no está en condiciones de expresar una opinión sobre si se alcanzarán los resultados esperados, concluyendo normalmente en un informe de certeza negativa (aseguramiento limitado) como resultado de un grado de seguridad moderado.

No obstante, si el auditor ha obtenido un grado de satisfacción adecuado acerca de que las hipótesis están libres de incorrección material, no está excluida la posibilidad de expresar seguridad en forma positiva con respecto a tales hipótesis (aseguramiento razonable).

Revisión

Pregunta 9

Las normas sobre revisión de estados contables de períodos intermedios, ¿pueden aplicarse a otra información contable que no sea un juego completo de estados contables?

Respuesta

Las normas del capítulo IV de la RT 37 están destinadas, especialmente, a la revisión de estados contables de períodos intermedios completos, no obstante, 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.

El objetivo de una revisión de estados contables consiste en permitir al contador declarar si, basándose en la utilización de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que requiere una auditoría, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información no está preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información contable aplicable (seguridad negativa).

Encargos de aseguramiento - Relación tripartita

Pregunta 10

Teniendo en cuenta que uno de los elementos que caracterizan a un encargo de aseguramiento es una relación tripartita que involucra a un profesional, a una parte responsable y a el (los) usuario(s), ¿es posible realizar un encargo de aseguramiento cuando el único usuario sea la parte responsable?

Respuesta

Efectivamente. Si se cumplen los demás requerimientos es posible llevarlo a cabo, no obstante, en estos casos, el informe del contador incluirá una declaración que restrinja la utilización del informe a la parte responsable.

Uso del trabajo de un experto

Pregunta 11

En la RT 37, Título II – Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, B – Normas para el desarrollo del encargo, punto 9, se establece que el contador, al utilizar el trabajo de un experto, deberá evaluar la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines. ¿Cómo definir cada uno de estos requisitos y de qué manera puede el contador evaluarlos?

Respuesta

La competencia, la capacidad y la objetividad del experto son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado. La competencia se refiere a la naturaleza y grado de especialización del experto. La capacidad se refiere a la aptitud del experto para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. La 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.

Pregunta 12

¿Qué debe considerar el contador para reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe (punto II.B.1 de la RT 37) al evaluar la adecuación del trabajo del experto del contador?

Respuesta

El contador considerará:

- La relevancia de los hallazgos o conclusiones del experto, y su consistencia con los objetivos de su informe, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría.
- Si el trabajo implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, analizará que sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable y con los utilizados por la dirección y, de no serlo, el motivo y análisis de las diferencias.
- Si el trabajo implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y razonabilidad de dichos datos fuente.

Pregunta 13

¿Se debe hacer referencia en el informe del auditor al uso del trabajo de un experto?

Respuesta

El contador no hará referencia al trabajo del experto del auditor en su informe.

Si fuese necesario que el contador haga referencia al trabajo del experto del auditor en el informe por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión no modificada, el contador indicará en el informe, en el párrafo de otras cuestiones, que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

ⁱ La división de responsabilidad se produciría si el contador principal (el auditor del ente que posee participaciones en otro ente) emite su opinión de auditoría sobre los estados contables tomados como un todo, basándose únicamente en el informe de otro u otros contadores respecto de la auditoría de uno o más componentes. Dicho de otra forma, el contador principal emite su opinión sobre los estados contables en su conjunto, pero no asume responsabilidad por el examen de la información de los componentes auditados por otros contadores.

ii Auditor del componente

iii La RT7 disponía lo siguiente:

“30. Opinión parcial

El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre los estados contables en su conjunto o se hubiera abstenido de opinar sobre ellos, puede emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de la información que contienen dichos estados, siempre que ocurra lo siguiente:

30.1. Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados en el informe.

30.2. El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficiente, y cuando estos fueran suficientemente importantes en conjunto.

31. La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre los estados contables en conjunto o a la abstención de emitirlo.”