

EL INFORME DE AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES Y LA INFORMACIÓN ACERCA DE CÓMO SE LLEVAN LOS REGISTROS CONTABLES

Para abordar esta temática, en primer término, se considera relevante analizar si existe actualmente en vigor normativa legal o profesional que, con alcance general, obligue a todo auditor a incluir en su informe de auditoría un párrafo específico relativo a cómo lleva el ente sus registros contables o si, por el contrario, tal obligación existe sólo en determinados casos en virtud de normativa aplicable exclusivamente a ciertos entes.

En jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, pueden distinguirse tres etapas en la evolución de la obligación de exponer en el informe del auditor -en todos los casos cualquiera sea el tipo de ente cuya información contable se audita- el párrafo específico precedentemente mencionado. Tales etapas son:

Etapa I - Obligación con origen en Leyes, Decretos-Ley y Decretos, Nacionales o de la Provincia de Buenos Aires:

La obligación de informar acerca de cómo son llevados los libros contables por el ente cuyos estados contables son objeto de la labor profesional tuvo su origen en normativa emitida por el Poder Ejecutivo Nacional, en los inicios de la reglamentación de las profesiones de los Graduados de Ciencias Económicas en el país, pues el Art. 25 del Decreto PEN 34.331, del 29/12/1945, respecto de las Certificaciones a las que aludía el Art. 13, Acápito B), Inciso b), Apartados 4 y 9 e Inciso d) del Decreto-Ley 5103/45 establecía que "...La certificación garantizará que las cifras de los estados del activo, pasivo y cuentas de ganancias y pérdidas concuerden con las registraciones contables, llevadas de conformidad con las disposiciones legales y respaldadas con sus respectivos comprobantes, asegurando además que en la determinación de los valores y resultados sea observado un criterio técnicamente correcto....".

La normativa que emitió la Provincia de Buenos Aires reglamentando las profesiones de Ciencias Económicas (que en un principio eran Doctor en Ciencias Económicas, Actuario y Contador Público Nacional), también desde sus inicios, reemplazó lo dispuesto por las normas señaladas en el párrafo anterior.

En efecto, el 28 de junio de 1945 el Gobierno Provincial dictó el Decreto 9857 (B.O. 4/7/45) en el que se preceptuaba que las citadas profesiones se regirían por las disposiciones del Decreto-Ley 5103/45 y las reglamentaciones que se dicten al efecto. Pocos años después se emitió un nuevo Decreto del Poder Ejecutivo Provincial, el Decreto N° 2868/48 por el que se aprobó el proyecto de reglamentación de dichas profesiones elevado a ese Poder por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, en aquella época de reciente creación, el que incorporó en su Artículo 73° lo establecido en el Art. 25 del Decreto PEN 34.331; y, finalmente, el 25 de septiembre de 1950 se promulgó la Ley N° 5607, primera Ley Reglamentaria de las Profesiones en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, norma que también reemplaza lo ya señalado en materia de información acerca de cómo son llevados los libros contables por el ente cuyos estados contables son objeto de la labor profesional.

Etapa II - Obligación con origen en Normativa Reglamentaria emitida por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires:

Esta etapa se inicia con la Ley N° 7195 (que derogó a la Ley N° 5607), sancionada en diciembre de 1965, la cual nada decía acerca de la necesidad de incluir en el informe del auditor expresión alguna sobre cómo se llevaban los libros contables; sin embargo, su Artículo 53, en el último párrafo, afirmaba "El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires dictará las normas reglamentarias respecto del contenido de los informes, dictámenes y/o certificaciones."

En virtud del mandato de dicho artículo, el Consejo Profesional emitió su Resolución CD N° 28/66 estableciendo el contenido y la forma de presentación a la que debían ajustarse los informes, dictámenes y Certificaciones.

Tal reglamentación dispuso en relación con los dictámenes (y los informes que contuvieran dictámenes) que el profesional firmante debía mencionar en forma expresa la “Fuente de información que ha utilizado, dejando constancia, en caso de tratarse en todo o en parte de registraciones contables, el juicio que le merecen éstas desde el punto de vista técnico legal, y si los libros en los cuales están asentadas son rubricados o no”; para el caso de las Certificaciones, la señalada norma mandaba expresar “Fuente de información que ha utilizado, dejando constancia, en caso de tratarse en todo o en parte de certificaciones relacionadas con registraciones contables, si éstas están llevadas o no conforme a las prescripciones legales y siguiendo procedimientos técnicos aceptables”. Es decir, la problemática relativa a la mención de cómo son llevados los libros contables desaparece de la Ley pero es introducida por la normativa reglamentaria del Consejo.

La Resolución CD N° 28/66 es derogada por la Resolución CD N° 41/74, por la cual se revén los lineamientos dados respecto de Certificaciones, Dictámenes e Informes. En esta nueva Resolución de Consejo Directivo, al reglar el contenido del “Dictamen a los Estados Contables”, se indicaba que el profesional dictaminante debía “Expresar la fuente de información utilizada, dejando constancia, en caso de tratarse en todo o en parte de registraciones contables, de los registros principales en que se encuentran asentados y si éstos son llevados de acuerdo con principios técnicos aceptados y las prescripciones legales”. Por lo tanto, se mantiene para el Dictamen a los Estados Contables la previsión relativa a los libros contables. La norma prohibió la Certificación de Estados Contables.

La Resolución CD N° 41/74 fue derogada por la Resolución CD N° 28/78, derogación que tuvo vigencia a partir del 1° de enero de 1979, fecha en la que entró en vigor la Resolución Técnica N° 3 “Normas de Auditoría”, aprobada por la Res. CD N° 28/78.

La Resolución Técnica N° 3, entre otras temáticas, aborda la emisión de normas generales sobre Informes y normas específicas para el contenido del Informe Breve sobre Estados Contables, donde, al enumerar sus partes, prevé una sección de “Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de organismos de la profesión”. Dicha Resolución Técnica no indica que se deba dejar constancia acerca de si los libros se llevan en legal forma o conforme las prescripciones legales o afirmación semejante; no obstante ello, los modelos de Informe del Auditor que contiene su Anexo II expresan entre la “Información especial requerida por disposiciones legales” que “Los estados auditados concuerdan con los registros contables de la Sociedad, los que han sido llevados de acuerdo con las disposiciones legales”. Esta última situación ya refleja una suerte de transición a la última etapa, pues si bien la frase no aparece en la parte normativa de la RT se encuentra dentro de los modelos de informe.

Cabe destacar que a nivel nacional, la Ley 20488 (B.O. 23/07/1973), que derogó al Decreto-Ley 5103/45, también dispuso, en su Artículo 13, que en la emisión de dictámenes debíanse aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales, cuando ello fuera pertinente.

Etapa III – Desaparición de la obligación, en virtud de normativa de alcance general para auditorías en cualquier tipo de ente, de incorporar en el informe profesional el párrafo específico en cuestión.

La Resolución Técnica N° 7 –Normas de Auditoría-, aprobada por Resolución CD N° 644/86, sucesora de la RT N° 3, conserva la previsión de una sección del Informe Breve sobre los Estados Contables en donde exponer “Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión”; **pero no contiene modelos de informes ni estipula el contenido específico de esa sección.**

A la fecha de la presente, la RT N° 7 conserva su vigencia de forma concomitante con la Resolución Técnica N° 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, aplicable por anticipado desde su fecha de aprobación el 20/12/2013. La RT N° 37 también prevé dentro del contenido del Informe Breve de Auditoría la sección “Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de

control o de la profesión, en caso que corresponda”, incluso explicita que la misma debe individualizarse como información distinta del Informe de Auditoría sobre los Estados Contables propiamente dicho. **La RT N° 37 tampoco contiene modelos de informes ni estipula el contenido específico de tal sección.**

La Norma Internacional de Auditoría 700 – Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros-, incorporada a las normas vigentes en la jurisdicción por la Resolución CD N° 3506 al aprobar la Resolución Técnica N° 32 “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC”, que tiene vigencia obligatoria solamente para las auditorías correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2014 de estados financieros que obligatoriamente deban ser emitidos con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26, también prevé la existencia de una sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, o denominación similar, pero **tampoco exige que en ella se incluya el párrafo específico bajo análisis.**

En materia de normativa legal, el 17/12/1987 se promulga la Ley 10.620 actualmente vigente (que reemplazó a la Ley 7165), la cual en su Artículo 18, en términos muy similares a la Ley 20.488, expresa que “En la emisión de informes, dictámenes y certificaciones se deberán aplicar las normas técnicas aprobadas por el Consejo Profesional, cuando ello sea pertinente.”

Finalmente, se comenta que el 13 de agosto de 1993, a partir de una sugerencia de la FACPCE que había desarrollado un reglamento de autenticación de firmas marco elaborado por su Secretaría Técnica como material base para la unificación normativa en esa temática, el Consejo Profesional aprobó el Reglamento de Autenticación de Firmas – Res. CD N° 1814-, el cual, en su versión original, incluyó en el Punto de control 4.5.9, en relación con el Informe Profesional, la verificación de que “En caso de corresponder que se deje constancia si surgen o no de registros contables llevados formalmente de acuerdo con las normas legales vigentes,....”.

Si bien el punto indicaba expresamente que se debía dejar constancia “en caso de corresponder”, por Resolución CD N° 2537 del 22/05/98 ese aspecto de control fue eliminado. Meses después, el 13/10/98 la Secretaría Técnica de la FACPCE emite su Memorando A-38 en el que concluye que no existe obligación con alcance general de incluir el párrafo en cuestión en el informe del auditor, aclarando que sí corresponde cuando un Organismo de Control lo requiera, y que debería eliminarse el requisito de control de los Reglamentos de Autenticaciones de Firmas de los Consejos Profesionales.

Surge de la evolución reseñada que, actualmente, ni la Ley nacional reglamentaria de las profesiones en Ciencias Económicas (Ley 20.488), ni la Ley que legisla acerca de la reglamentación de esas profesiones en la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.620), ni la normativa emitida por este Consejo Profesional, obligan a informar en los informes de auditoría acerca de cómo se llevan los libros contables. Consecuentemente, no existe una obligación general por la cual cualquiera sea el ente cuyos estados contables son objeto de auditoría el auditor se vea normativamente compelido a incorporar esa información.

Sí, en cambio, existen obligaciones informativas sobre el tema en cuestión requeridas por determinados organismos de control específicos que, lógicamente, tienen un alcance acotado a los informes profesionales sobre información de entes bajo su respectivo control. **Ejemplos** de tales normativas son: a) La Resolución N° 247/09 del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, b) la Resolución N° 442/98 de la Secretaría de Transporte, c) La Comunicación “A” 5042 del Banco Central de la República Argentina y d) La Circular N° 3567 de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

En conclusión, no existe una obligación normativa que con carácter general y para todo tipo de ente exija que el auditor indique en su informe cómo se llevan los registros contables; sí, en cambio, hay normativa específica de ciertos organismos de control que lo requiere; sin embargo, seguramente por la fuerza de la costumbre arraigada a lo largo de muchos años (desde el inicio

de la reglamentación de la profesión), y a pesar de la difusión de la citada falta de obligación general, es común observar en los informes profesionales de auditoría la aseveración de que los mismos surgen de libros que son llevados en legal forma o de acuerdo con las disposiciones legales o afirmación semejante, en casos en los que no se encuentra el profesional obligado a incluirla. La problemática bajo análisis persiste sólo para los informes de auditoría de determinados entes.

En segundo término, corresponde referirse a cuál se interpreta debería ser el alcance de la afirmación, en el marco de un informe de auditoría de estados contables, de que “los registros contables del ente...han sido llevados de acuerdo con las disposiciones legales...”.

Las normas sobre registraciones contables impuestas por el Código de Comercio suelen ser clasificadas por la doctrina en dos grupos, según su naturaleza: formales y sustanciales, también llamadas estas últimas materiales o esenciales. Si bien no existe coincidencia absoluta entre los distintos autores acerca de qué exigencias encuadran en uno u otro grupo, en general puede considerarse que:

*a) Las normas o requisitos **sustanciales** son:*

- a1) Llevar una contabilidad mercantil organizada sobre una base uniforme, de la que resulte un cuadro verídico de los negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable (Art. 33, inc. 2, y Art. 43).*
- a2) Registrar contablemente todas las operaciones económicas susceptibles de ello (Arts. 43 y 45).*
- a3) Complementar todos los asientos con la documentación respectiva (arts. 43 y 44).*
- a4) Reflejar con claridad los actos de gestión y la situación patrimonial (Art. 44).*
- a5) Los balances deberán expresar con veracidad y exactitud compatible con su finalidad la situación financiera a su fecha (Art. 51).*
- a6) Aplicar criterios uniformes de valoración (Art. 51).*
- a7) Exponer las pérdidas y ganancias en el estado de resultados con verdad y evidencia (Art. 52).*

*b) Las normas o requisitos **formales** son:*

- b1) Llevar los libros necesarios para registrar contablemente todas las operaciones económicas susceptibles de ello (Art. 33, inc. 2 y Art. 44). (para Fernández y Gómez Leo, este es un requisito formal intrínseco).*
- b2) Cumplir, respecto de esos libros, los requisitos intrínsecos y extrínsecos correspondientes (Arts. 45, 53, 54, 62, 66 y otros). Tales requisitos son:
 - b2.1) Que se encuentren encuadernados y foliados, e individualizados con la respectiva rúbrica del órgano de control (rúbrica que contendrá nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquél a quien pertenezca y del número de hojas que contenga). – Requisito extrínseco-*
 - b2.2) Deben ser llevados: i) Sin alterar el orden progresivo de las fechas y operaciones, ii) Sin dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones; iii) Sin hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones se han de salvar por medio de un nuevo asiento; iv) Sin tachar asiento alguno; y v) Sin mutilar alguna parte del libro, arrancar hoja o alterar la encuadernación y foliación. –Requisito intrínseco-**

- b2.3) Pueden ser llevados por el propio comerciante o por otro, presumiendo la ley que éste último ha sido autorizado por el comerciante. –Requisito intrínseco-
- b2.4) Los comerciantes nacionales deberán llevarlos en idioma del país para que sean admitidos en juicio, los negociantes extranjeros podrán llevarlos en lengua extranjera pero, para que sean admitidos en juicio, deberán ser previamente traducidos en la parte relativa a la cuestión. –Requisito intrínseco-
- b2.5) En el Libro Diario deben asentarse todas las operaciones, día por día y en el orden en que se vayan efectuando, debiendo cada partida manifestar quién es el acreedor y quien el deudor. –Requisito intrínseco-
- b2.6) En el Libro de Inventarios y Balances debe ser asentada la enumeración completa y detallada de todos los componentes del patrimonio, con indicación del valor asignado a la fecha a la cual ha sido confeccionado (Interpretación que realiza Jorge Schiavo en su libro “Los registros contables legales”, Ediciones nueva técnica S.R.L., sobre las disposiciones de los Arts. 48, 49 y 52). Además del inventario deben ser asentados los estados contables de cierre de ejercicio completos. (Interpretación que realiza Jorge Schiavo en su libro “Los registros contables legales”, Ediciones nueva técnica S.R.L., sobre las disposiciones de los Arts. 48, 49 y 52).
- b2.7) En el Libro de Inventarios y Balances, los estados contables básicos y sus notas, cuadros y anexos deben ser firmados por el comerciante o, en su caso, por las autoridades societarias correspondientes. (Interpretación que realiza Jorge Schiavo en su libro “Los registros contables legales”, Ediciones nueva técnica S.R.L., sobre la disposición del Art. 48, último párrafo).

b3) Conservar los libros de comercio hasta diez años después del cese de su actividad comercial y la documentación respaldatoria durante diez años contados desde su fecha.

La aseveración que realice un profesional en su informe de auditoría indicando que “... Los estados auditados concuerdan con los registros contables del ente, los que han sido llevados de acuerdo con las disposiciones legales.....” implica, en principio y en base a una interpretación literal de la expresión, que se ha verificado que las registraciones contables del ente cumplen con todos los requisitos sustanciales y formales enunciados por el Código de Comercio, si se trata de un ente comercial, o por las leyes correspondientes y/o resoluciones de su organismo de control (que en general remiten al texto del Código de Comercio, sea a través de una remisión genérica o sea remitiendo al contenido de artículos del mismo), cuando se trate de entes no comerciales. También es posible que Organismos de Control establezcan requisitos adicionales a los expresamente previstos en el Código.

Ahora bien, genéricamente, la Auditoría de Estados Contables es el examen de éstos con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas normas contables.

En la generalidad de los casos, la auditoría de estados contables mejora la credibilidad de los estados examinados, pero es virtualmente imposible que proporcione una seguridad total sobre la forma en que ellos fueron preparados, porque:

a) muchas medidas contables dependen de estimaciones, como las efectuadas sobre la vida útil de una maquinaria o sobre el desenlace de una contingencia;

b) por razones de costo, las auditorías se basan en evaluaciones generales sobre el funcionamiento de los sistemas del ente y en la realización de muestreos (y no de exámenes totales) de la documentación que respalda los estados contables.

Con su labor de auditoría, el auditor provee un nivel de seguridad alto pero no absoluto, de que la información sujeta a auditoría está libre de incorrecciones significativas. La auditoría se plantea como fin opinar acerca de si los estados contables en conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales –RT N° 7- o, conforme la RT N° 37, las normas de referencia que permitan una opinión sobre razonabilidad de las cifras, entre las que se encuentran las Normas Contables Profesionales. (Aclaración: con la RT N° 37 aparece también la posibilidad de utilizar marcos de cumplimiento, siendo en ese caso el fin de la labor profesional concluir si los estados contables están o no preparados de acuerdo a un determinado marco utilizado en su confección – El marco de cumplimiento implica que no se puede opinar sobre la razonabilidad de la información).

Sin duda, la opinión del auditor sobre los estados contables es un elemento muy valioso a la hora de analizar si los estados contables presentan un cuadro verídico de sus negocios y si las cifras resultan de la correspondiente documentación respaldatoria; pero por las limitaciones propias de la labor y de las normas contables que utiliza como sensor, se entiende que no resulta adecuado que el profesional en su informe incluya aseveraciones que puedan conducir a un lector a interpretar que las registraciones contables cumplen con los requisitos **sustanciales**.

Distinto es el caso de los requisitos **formales**, pues, por un lado, éstos configuran aspectos de evaluación más objetiva y, por el otro, ciertamente, son procedimientos de auditoría expresamente previstos en las normas de auditoría el “Cotejo de los estados contables con los registros de contabilidad” y la “Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación respaldatoria”.

En ese entendimiento es que, en los casos en que el auditor debe informar acerca de cómo son llevados los libros contables por el ente cuyos estados contables son objeto de la labor profesional, resulta recomendable indicar que las registraciones contables cumplen, “en sus aspectos formales”, con las disposiciones legales aplicables.

Sin perjuicio de la conclusión expresada en el párrafo que antecede, nuevamente debemos destacar el alcance de la labor de auditoría que, como se ha señalado, se basa en evaluaciones generales sobre el funcionamiento de los sistemas del ente y en la realización de muestreos (y no de exámenes totales) de la documentación que respalda los estados contables. Es decir, los citados procedimientos relacionados con los registros contables se efectúan en el marco del alcance de la auditoría.

Por ello, deberá interpretarse que la aseveración de que las registraciones contables cumplen, en sus aspectos formales, con las disposiciones legales (expresión en la que lógicamente se asume se trata de las aplicables en el caso), **está acotada a lo que razonablemente es verificable al practicar las revisiones que se realizaron en el marco de la auditoría; caso contrario, un requisito puntual estaría modificando sustancialmente el alcance de la labor.**

Cabe aclarar que si bien la expresión “en sus aspectos formales”, o similar, no se condice exactamente con lo que piden varios organismos de control que suelen requerir que se indique que los libros son llevados de acuerdo con las disposiciones legales (caso de los ejemplos más arriba citados), la misma es una expresión bastante generalizada y acota la responsabilidad al reflejar con más fidelidad la resultante de la labor que se realizó. No obstante ello, se cree que se utilice una u otra expresión, cuya interpretación literal implique un alcance superior al que puede resultar de la labor de auditoría, aún aunque sea por exigencias de organismos de control, la interpretación de su alcance en el marco del citado servicio profesional debería, por los motivos ya explicados, ser la expuesta a lo largo de la presente.

Finalmente, se aclara también que la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales, con las modificaciones introducidas por la Ley 22.903, establece en su Artículo 61: a) la posibilidad de prescindir del cumplimiento de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el libro de Inventarios y

Balances; b) Obliga a que la petición de autorización para llevar libros por medios mecanizados, magnéticos, etc, incluya una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico o antecedentes de su utilización, la que, una vez autorizada, deberá transcribirse en el Libro de Inventarios y Balances; y, c) Indica que el Libro Diario podrá ser llevado con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un mes.

La Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires regula en sus normas las solicitudes de reemplazo del Libro Diario y autorización para la utilización de sistemas mecanizados o computadorizados (Art. 218 de su Disposición 18/12 Texto Ordenado por la Disposición 51/12). Otros Organismos de Control de otro tipo de entidades, ejemplo, el INAES respecto de las Cooperativas, admiten esta práctica en términos semejantes.

Se observará de lo expuesto, que el Art. 61 de la Ley 19.550, y su modificatoria, permite prescindir de algunos de los requisitos formales que exige el Código de Comercio, claramente no de todos, agrega otro y admite flexibilización en relación a la forma de llevar el Libro Diario; pero **la introducción en el análisis de esta problemática no cambia la conclusión previamente alcanzada sobre las posibilidades de revisión del cumplimiento de las disposiciones legales en materia de registros contables, en sus aspectos formales, en el marco de una auditoría de estados contables.**

Junio 2014.

Gerencia Técnica
C.P.C.E.P.B.A.