



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS

C. P. N.

**“APROXIMACIÓN COMPARATIVA ENTRE LOS
CUERPOS NORMATIVOS DE LA RESOLUCIÓN
TÉCNICA N° 37 Y LAS RESOLUCIONES
TÉCNICAS N° 32 A 35”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

Integrantes:

Ignacio Portabella Fazio

Gabriel Yenarópulos

Profesor Tutor:

Marcelo Pieralisi

Mendoza - 2015

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I – DIFERENCIAS GENERALES.....	7
A. CUERPO NORMATIVO.....	7
a. Norma internacional de Auditoría (NIA).....	7
b. Norma Local	9
B. APLICABILIDAD	11
a. Resolución Técnica de la FACPCE N° 26 “Adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB) y de la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades (“NIIF para pymes”).....	12
b. Resolución técnica de la FACPCE N° 17 “Desarrollo de cuestiones de aplicación general”..	15
C. VIGENCIA.....	15
D. MECANISMO DE ACTUALIZACIÓN.....	16
E. CÓDIGO DE ÉTICA.....	18
CAPÍTULO II – DIFERENCIAS ESPECÍFICAS.....	20
A. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 32 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DEL IAASB DE LA IFAC”	20
a. ASPECTOS VARIOS	20
NIA 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría”	21
NIA 210 “Acuerdo de los términos del encargo”	22
NIA 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”	22
NIA 230 “Documentación de auditoría”	23
NIA 240 “Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”	23
NIA 250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.....	24

NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”	25
NIA 265 “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”	26
b. PLANIFICACIÓN.....	26
NIA 300 “Planificación de la auditoría de estados financieros”	26
NIA 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación o ejecución de la auditoría”	27
NIA 402 “Organizaciones de servicios”	28
NIA 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”	28
c. EJECUCIÓN	29
NIA 500 “Evidencia de auditoría”	29
NIA 501 “Evidencia de auditoría- consideraciones específicas para determinadas áreas” ..	31
NIA 505 “Confirmaciones externas”	32
NIA 510 “Encargos iniciales de auditoría- Saldos de apertura”	33
NIA 520 “Procedimientos analíticos”	35
NIA 530 “Muestreo de auditoría”	35
NIA 540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar”	36
NIA 550 “Partes vinculadas”	36
NIA 560 “Hechos posteriores al cierre”	37
NIA 570 “Empresa en funcionamiento”	38
NIA 580 “Manifestaciones escritas”	38
NIA 600 “Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (Incluido el trabajo de los auditores de los componentes).....	39
NIA 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”	39
NIA 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor”	40

d. CONCLUSIÓN	40
NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”	40
NIA 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”	42
NIA 706 “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”	42
NIA 710 “Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos”	43
NIA 720 “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados”	43
NIA 800 “El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial”	44
NIA 805 “Consideraciones especiales- Auditorías de un solo estado financiero y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero”	44
NIA 810 “Trabajos para dictaminar sobre estados financieros resumidos”	45
B. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 33 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE REVISIÓN DEL IAASB DE LA IFAC”	45
Normas Internacionales de Encargos de Revisión 2400 “encargos de revisión de Estados Financieros”	45
Normas Internacionales de Encargos de Revisión 2410 “Revisión de información financiera de periodos intermedios realizada por el auditor independiente de la entidad”	46
C. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 34 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD Y NORMAS SOBRE INDEPENDENCIA”	47
NICC 1 “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones en estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados”	47
D. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 35 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS DEL IAASB DE LA IFAC”	48
Norma Internacional de Encargos de Seguridad 3000 “Encargos de grado de seguridad distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica”	48

Norma Internacional de Encargos de Seguridad 3400 “Examen de información financiera prospectiva”	49
Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400 “Encargos para realizar procedimientos acordados respecto de la información financiera”	49
Norma Internacional sobre servicios relacionados 4410 “Encargos para compilar estados financieros”	50
CONCLUSIONES	52
BIBLIOGRAFÍA.....	54

INTRODUCCIÓN

El propósito del presente trabajo es conocer en profundidad el alcance, la aplicación y los conceptos técnicos que se derivan de los cuerpos normativos de las Resoluciones Técnicas (en adelante RT) N° 37 y de las N° 32, 33, 34 y 35; para que, una vez realizado esto, encontremos en condiciones de comparar ambos cuerpos normativos tanto en su contenido teórico, como en su aplicación práctica.

Para el desarrollo del mismo hemos recurrido a distintas fuentes de información, percatándonos de que al ser un tema cuya entrada en vigencia es reciente, la información al respecto es escasa. Por tal motivo realizamos un estudio de la misma tratando de lograr un conocimiento profundo y acabado de la práctica de auditoría.

Consideramos de suma importancia el presente trabajo dada la marcada tendencia de cambio que vivimos, donde se apunta a dejar de lado las normas de auditoría locales para adoptar en su totalidad las normas de auditoría internacionales. Dentro de este proceso de cambio es que el IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board) en 2009 concluye el “Proyecto Clarity”, ya que reconoce que las normas deben ser comprensibles, claras y susceptibles de aplicación coherente y que estos aspectos de la claridad sirven para mejorar la calidad y la uniformidad de la práctica de auditoría en todo el mundo. Dicho proyecto incluyó cambios en las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante “NIA”) que, en algunos casos, fueron de fondo y como resultado de este emitió treinta y seis normas internacionales de auditoría y una norma internacional de control de calidad.

Para una mayor comprensión y claridad realizaremos una comparación respecto de algunos conceptos generales para luego poder analizar las principales diferencias existentes entre cada cuerpo normativo.

CAPÍTULO I – DIFERENCIAS GENERALES

En este capítulo pasaremos a mencionar las diferencias generales que existen entre las normas internacionales de auditoría y las normas nacionales de auditoría. Estas diferencias las obtendremos comparando los cuerpos normativos de ambas normas, la aplicabilidad de ambas normas, la vigencia, la aplicabilidad que tienen, el mecanismo de actualización de cada cuerpo normativo y el código de ética aplicable a ambos.

A. CUERPO NORMATIVO.

A continuación realizaremos una comparación entre la estructura de los cuerpos de las normas internacionales de auditoría con las normas nacionales de auditoría.

a. NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA (NIA)

A nivel internacional el ente rector de la actividad profesional es la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

La IFAC se fundó el 7 de octubre de 1977, en Munich, Alemania, en el 11 ° Congreso Mundial de Contadores con el objetivo de fortalecer la profesión contable en todo el mundo. Consta con 167 miembros y asociados (Principalmente organismos profesionales nacionales contables) en 127 países y representan a más de 2.5 millones de contadores.

Uno de las premisas establecidas para lograr ese objetivo fue el desarrollo de altos estándares de calidad internacional en:

- 1) Auditoría y otras tareas de aseguramiento.
- 2) La contabilidad del sector público.
- 3) La ética y la educación para los contadores profesionales.

Brindando a su vez el apoyo necesario para la implementación de esos estándares y su posterior utilización adecuada.

A tales efectos se dio nacimiento en el año 1978, en la estructura del IFAC, a un organismo técnico, el International Auditing of Practices Committee (IAPC), convertido desde el año 2002 en el

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), encargado del estudio y elaboración de propuestas de normas profesionales aplicables en la materia.

En cumplimiento de su misión el IAASB elaboró un conjunto normativo, o de estándares, aplicable al desarrollo de tareas de auditoría y aseguramiento.

El Instituto Internacional de Auditoría y Aseguramiento de Normas (IAASB), establece las normas internacionales de auditoría y aseguramiento de alta calidad. El IAASB reconoce que las normas deben ser comprensibles, claras y susceptibles de aplicación coherente. Estos aspectos de la claridad sirven para mejorar la calidad y la uniformidad de la práctica en todo el mundo. En 2004, el IAASB comenzó un programa integral para mejorar la claridad de sus Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Este programa consistió en la aplicación de las nuevas modalidades de redacción para todas las NIA. El 27 de febrero de 2009, el “Proyecto Clarity” alcanzó su culminación cuando el Consejo Internacional de Supervisión Pública aprobó bajo el debido proceso las últimas NIA. Como resultado, podemos tener acceso a 36 NIA recién actualizadas y a una Norma Internacional sobre Control de Calidad (NICC).

Podemos resaltar los siguientes puntos resultantes del Proyecto Claridad (“Proyecto Clarity” de la IFAC):

- La identificación de los objetivos generales del auditor al llevar a cabo una auditoría de acuerdo con las NIA;
- establecer un objetivo en cada NIA y el establecimiento de la obligación del auditor en relación con ese objetivo;
- aclarar las obligaciones impuestas a los auditores por los requisitos de las NIA y el lenguaje utilizado para comunicar dichos requisitos;
- la eliminación de cualquier posible ambigüedad acerca de los requisitos que un auditor necesita cumplir; y
- la mejora de la legibilidad y comprensibilidad general de las NIA a través de mejoras estructurales y de redacción.

Otro aspecto positivo del “Proyecto Clarity” es que las NIA tienen la misma estructura o cuerpo, lo que favorece a la interpretación y lectura de las mismas. En cada una de ellas podemos encontrar los siguientes puntos:

- ✓ Introducción (relaciones con otras NIA, etc.)

El material introductorio puede incluir información sobre el propósito, alcance y objeto de la NIA, además de las responsabilidades de los auditores y otros en el contexto en el que se establece la NIA.

✓ Objetivos que procura el auditor

Cada NIA ahora contiene una declaración clara del objetivo del auditor en el área de auditoría tratada por la NIA.

✓ Definiciones que son necesarias

Para una mayor comprensión, los términos aplicables se han definido en cada una de las NIA.

✓ Requerimientos que debe cumplir el auditor

Cada objetivo se apoya en requisitos claramente establecidos. Los requisitos se expresan siempre con la expresión "el auditor deberá".

✓ Aplicaciones (desarrollos de los requerimientos)

La aplicación y otro material explicativo, expresan con mayor precisión lo que significa un requisito y lo que se pretende que con los mismos se cumpla. Incluyendo también ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en determinadas circunstancias.

✓ Apéndices de ejemplos y modelos en su caso.

b. NORMA LOCAL

Durante unos veinte años, los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE) se reunieron en convenciones nacionales bianuales. En la V Convención Nacional, realizada en 1959, surgió la idea de construir la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Posteriormente, en Córdoba, se formó la Comisión Coordinadora de CPCE, como paso previo a la creación definitiva de la entidad, decisión ratificada en la VIII Convención de CPCE, realizada en San Juan, en el año 1966. Esta comisión fue la encargada de organizar las convenciones bianuales y llevar a la práctica las resoluciones recomendatorias más importantes.

La resolución técnica N° 37 (RT N°37) tiene el siguiente esquema:

Ira parte:

a) Visto

- b) Considerando
- c) Resuelve

2da Parte:

I. Introducción

- a) Propósito de esta resolución técnica
- b) Antecedentes

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

- a) Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta resolución técnica.
- b) Normas para el desarrollo de su encargo
- c) Normas sobre informes

III. Normas de auditoria

- a) Auditoría externa de estados contables con fines generales.
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
- b) Auditoria de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
- c) Auditoria de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
- d) Auditoria de estados contables resumidos.
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes

IV. Normas de revisión de estados contables de periodos intermedios

- i. Normas para su desarrollo
- ii. Normas sobre informes

V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento

- a) Otros encargos de aseguramiento en general
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes

- b) El examen de información contable prospectiva
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
 - c) Informes sobre los controles de una organización de servicios
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
- VI. Normas sobre certificaciones
- i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre el contenido de la certificación
- VII. Normas sobre servicios relacionados
- a) Encargos para la aplicar los procedimientos acordados.
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
 - b) Encargos de aplicación
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes
 - c) Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el capítulo V
 - i. Normas para su desarrollo
 - ii. Normas sobre informes

Glosario de términos.

B. APLICABILIDAD

La aplicabilidad está definida por el ámbito de aplicación que tiene cada cuerpo normativo, el cual determina el parámetro para definir según la organización que se está auditando.

Podemos definir dos grupos de organizaciones a los cuales se le aplicarán distintos cuerpos normativos. El primero está integrado por las entidades reguladas según lo establecido en la RT 26 y el segundo grupo está integrado por las entidades regidas por lo establecido en la RT 17.

a. RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 26 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) DEL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB) Y DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (“NIIF PARA PYMES”)

Primero definiremos la aplicabilidad de la Resolución técnica 26, el inciso a) lo dividimos en tres partes para un mejor entendimiento. A continuación pasaremos a transcribir el inciso a) y luego lo iremos dividiendo en partes para poder ampliar el concepto y así explicar mejor su contenido.

“a) en los casos en que una entidad, ya sea de manera obligatoria según lo establecido en la sección 3 de esta resolución técnica, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el citado régimen, con las excepciones dispuestas en la sección 4 incisos a) y b)) o por propia opción, según la sección 5 prepare sus estados financieros (informes contables preparados para su difusión externa), de acuerdo con las Normas internacionales de información financiera (NIIF).”

A continuación explicaremos la primer parte del inciso mencionado precedentemente:

Primera parte: a) en los casos en que una entidad, ya sea de manera obligatoria según lo establecido en la sección 3 de esta resolución técnica,

Esta parte del inciso la podemos definir con una extensión de lo que dice la sección 3 de esta resolución técnica: Las NIIF se aplican obligatoriamente a la preparación de estados financieros de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17.811 (OFERTA PUBLICA DE TITULOS VALORES).

En los artículos 16, 17 y 21 de la Ley N° 17.811, que a continuación se transcriben, se detallan las entidades objeto de su aplicación.

“Artículo 16. — Se considera oferta pública la invitación que se hace a personas en general o a sectores o grupos determinados para realizar cualquier acto jurídico con títulos valores, efectuada por los emisores o por organizaciones unipersonales o sociedades dedicadas en forma exclusiva o parcial al comercio de aquéllos, por medio de ofrecimientos personales, publicaciones periodísticas, transmisiones radiotelefónicas o de televisión, proyecciones cinematográficas, colocación de afiches, letreros o carteles, programas, circulares y comunicaciones impresas o cualquier otro procedimiento de difusión.”

“Artículo 17. — Pueden ser objeto de oferta pública únicamente los títulos valores emitidos en masa, que por tener las mismas características y otorgar los mismos derechos dentro de su clase, se ofrecen en forma genérica y se individualizan en el momento de cumplirse el contrato respectivo.”

“Artículo 21. — Pueden realizar oferta pública de títulos valores las sociedades que los emitan y las personas físicas o jurídicas inscriptas en el Registro establecido por el artículo 6º, inciso d) de esta ley, estamos hablando del registro de las personas físicas y jurídicas autorizadas para efectuar oferta pública de títulos valores y establecer las normas a que deben ajustarse aquellas y quienes actúan por cuenta de ellas. Estas últimas deben llevar un registro o fichero con los datos personales, documentos de identidad y firma de sus clientes. El agente de bolsa que opere exclusivamente en un mercado de valores, está exento del cumplimiento de los recaudos mencionados en este artículo.)”

Continuando con la explicación del punto a, pasamos a explicar la segunda parte del mismo.

Segunda parte: ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el citado régimen, con las excepciones dispuestas en la sección 4 incisos a) y b)

Este inciso 4 dice, las siguientes entidades bajo el control de la CNV quedan excluidas de la aplicación obligatoria de las NIIF, o no están alcanzadas:

a) las entidades para las que la CNV mantenga la posición de aceptar los criterios contables de otros organismos reguladores o de control, tales como las sociedades incluidas en la Ley de Entidades Financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles;

b) las emisoras que califiquen como pequeñas y medianas empresas, según lo dispuesto por la Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional –SEPYME- o de acuerdo con la definición amplia de Pyme establecida por el Artículo 36 del Capítulo VI – Oferta Pública Primaria de las NORMAS (N.T. 2001 y modificaciones), que coticen sus acciones y/u obligaciones negociables bajo el régimen simplificado normado en los Artículos 23 a 39 del citado Capítulo VI de las NORMAS (N.T. 2001)de la CNV; y las normas reglamentarias sobre cotización de pequeñas y medianas empresas emitidas por las distintas bolsas de comercio del país;

c) las entidades del panel de PyME, que no están registradas en el régimen de oferta pública por su capital ni por sus obligaciones negociables, sino que operan en otras formas de financiación; y

d) las restantes entidades bajo control de la CNV, tales como sociedades gerentes y depositarias de fondos comunes de inversión; fondos comunes de inversión; fiduciarios ordinarios públicos y fiduciarios financieros, inscriptos en los registros que lleva la CNV; fideicomisos

financieros autorizados a la oferta pública; mercados de futuros y opciones; entidades autorreguladas no bursátiles; bolsas de comercio con o sin mercado de valores adherido; cajas de valores; entidades de compensación y liquidación; y cámaras de compensación y liquidación de futuros y opciones.

Por último, pasamos a explicar la tercera y última parte del punto a.

Tercera parte: “o por propia opción, según la sección 5 prepare sus estados financieros (informes contables preparados para su difusión externa), de acuerdo con las Normas internacionales de información financiera (NIIF);

Aplicación opcional de las NIIF o de las “NIIF para las Pymes”

5. Para todas las entidades no alcanzadas por, o exceptuadas de, la utilización obligatoria de las NIIF, serán aplicables, opcionalmente:

a) las NIIF;

b) la “NIIF para las Pymes”; o

c) las normas contables profesionales emitidas por esta Federación o las que emita en el futuro mediante resoluciones técnicas distintas a ésta.

La opción b) no podrá ser utilizada por entidades que estén excluidas del alcance de la “NIIF para las PYMES”.

Continuando con la descripción de la Resolución técnica 26 y una vez analizado el inciso a, pasaremos a analizar el inciso b de dicha resolución.

Inciso b) en los casos en que una entidad por propia opción, según la sección 5, prepare sus estados financieros de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – “NIIF para las Pymes”-.

Las NIIF y la “NIIF para las Pymes” son las emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standards Board (IASB) en la versión oficial en español publicada por la Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera, cuyo listado –incluyendo el Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y el Prólogo a las normas-, e indicación de la fecha de la última revisión, se presenta en los Anexos I y II de la Segunda parte de esta resolución técnica (Resolución técnica N° 26) , respectivamente. El Anexo I incluye las normas y las interpretaciones emitidas por el IASB, bajo las siglas IAS, IFRS, SIC e IFRIC –en su conjunto, las NIIF-, (que, respectivamente, corresponden en su denominación en español a normas internacionales de contabilidad –NIC-, normas internacionales de información financiera –NIIF-, interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas – SIC- e

interpretaciones del Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera – CINIIF-).

b. RESOLUCIÓN TÉCNICA DE LA FACPCE N° 17 “DESARROLLO DE CUESTIONES DE APLICACIÓN GENERAL”

La resolución técnica 17 define el segundo grupo de entidades que van a estar reguladas por su cuerpo normativo según lo siguiente:

Las normas contenidas en esta RT o en otras a las que este pronunciamiento remite se aplican a la preparación de estados contables (informes contables preparados para su difusión externa), cualesquiera fuera el ente emisor y los períodos por ellos cubiertos, excepto por:

a) aquellos casos en que expresamente se indique lo contrario; o

b) entes que no cumplen con la condición de “empresa en marcha”. Estas normas han sido diseñadas, básicamente, para entes que preparan sus estados contables sobre la base de una “empresa en marcha” (empresa que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible). En el caso de estados contables que no se preparen sobre dicha base, tal hecho debe ser objeto de exposición específica, aclarando los criterios utilizados para la preparación de los estados y las razones por las que el ente no puede ser considerado como una empresa en marcha.

C. VIGENCIA

Con respecto a la vigencia podemos mencionar que la aplicación obligatoria, para los sujetos obligados a aplicar RT N° 32, 33, 34 y 35, es anterior a la de la RT N° 37, corriendo la vigencia de la RT N° 32 y 33 a partir de los ejercicios iniciados el 1° de julio del 2013, desde donde deberá aplicarse con NIA o NIER, las auditorías o las revisiones, respectivamente, de los estados contables que obligatoriamente deben ser emitidos con normas internacionales de información financiera, de acuerdo a lo establecido en la RT N° 26. No aplicándose las normas contenidas en la NIER 2400 adoptadas por esta RT a los ejercicios económicos completos.

Las auditorías de información financiera histórica que no cumplan con lo establecido en el párrafo anterior podrán realizarse de acuerdo con NIA, si voluntariamente así se lo decide.

Para la RT N° 34, la fecha de aplicación corre desde la fecha de inicio del ejercicio en que el contador quede obligado por realizar servicios profesionales en los que se apliquen normas contenidas en la RT N° 32, 33 y 35, es decir cuando aplique las normas de independencia o sistemas de control de calidad a partir del 1° de julio del 2013.

Para la RT N° 35 los servicios previstos en ella se pueden prestar a partir del 1° de julio del 2013.

Entendemos relevante conocer que el 1 de enero de 2011 entró en vigencia el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, permitiéndose su aplicación con anterioridad a dicha fecha.

Respecto a la vigencia de las nuevas normas de Auditoría, podemos mencionar que la RT N° 37 (nueva Norma Local Profesional de Auditoría), la cual deroga a la RT N° 7, según la Resolución 66/14 de fecha 05 de febrero de 2014, entrará en vigencia obligatoria para los ejercicios y revisiones limitadas iniciados a partir del 1° de julio de 2014, y para el resto de los encargos incluidos en dicha norma a partir del 1° de julio de 2014.

La vigencia de esta norma, en un principio, estaba establecida para el 1° de enero de 2014, pero dada la significación en el desarrollo del ejercicio profesional que trae aparejado las modificaciones que implementa y para contar con un plazo de adaptación y capacitación para los profesionales, es que se prorrogó la vigencia de la misma.

D. MECANISMO DE ACTUALIZACIÓN

Es importante aclarar que al tener dos cuerpos normativos diferentes, vamos a tener dos mecanismos de actualización diferentes.

Por un lado vamos a tener al mecanismo de actualización establecido por la FACPCE para la RT N° 37 y por el otro lado lo establecido por la FACPCE para la adopción de las NIAS.

Los integrantes para cumplir con la elaboración, emisión y sanción de las normas profesionales son:

- a. el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA);
- b. la Mesa Directiva de la FACPCE;
- c. la Junta de Gobierno de la FACPCE; y
- d. los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todo el país.

A continuación se detalla la misión, las principales funciones, la composición y el mecanismo de emisión de una circular emitidas por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA).

MISION

El Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA) es el organismo encargado de elaborar, en el interés público, y difundir, las normas de Contabilidad y Auditoría a emitir por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), para su posterior sanción por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Depende de la Junta de Gobierno e informa su gestión a través de la Mesa Directiva.

FUNCIONES

CENCyA tiene la función de elaborar y proponer los proyectos de normas profesionales para su análisis y aprobación en la Junta de Gobierno y, colaborar en su posterior difusión, uso y aplicación.

COMPOSICIÓN

El CENCyA se compone de treinta y cinco (35) miembros titulares, con derecho a voz y voto:

- a. diecisiete (17) miembros conforman el Comité de Contabilidad;
- b. diecisiete (17) miembros conforman el Comité de Auditoría; y
- c. el Director General preside cada comité.

Participará de las reuniones del CENCyA un miembro de la Mesa Directiva que actuará como enlace entre ambas, con voz pero sin voto.

La Mesa Directiva actuará como nexo entre CENCyA y la Junta de Gobierno.

En la Circular de adopción de las normas internacionales de información financiera N° 3, en su artículo 16, establece que:

Las circulares de adopción de las NIIF se emiten para poner en vigencia, como norma contable profesional, a las nuevas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) e Interpretaciones –CINIIF- o a modificaciones a las NIIF e Interpretaciones-CINIIF- existentes, por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

La emisión de una circular de adopción de las NIIF contiene las siguientes partes:

Primera parte: En cuanto se tome conocimiento de la nueva norma o del cambio a las existentes generadas por el IASB, el Director General de CENCyA comunica a la Mesa Directiva y a CENCyA esta situación;

Segunda parte: El Director General eleva un documento resumen de la norma, y un anexo con la norma en español, a consulta de los Consejos Profesionales y de la profesión, durante un plazo de 30 días, pudiendo asignar un plazo menor, por excepción y razones fundadas; con la aclaración que los comentarios y observaciones que serán considerados se referirán solamente a cuestiones de aplicación de la misma en el contexto argentino (por ejemplo, cuestiones de controversias posibles con aspectos legales);

Tercera parte: Vencido el período de consulta, el Director General incluye su tratamiento como punto del orden del día en la primera reunión de CENCyA que se realice, presentando la opinión previa emitida por la comisión que realizó el estudio del borrador de norma propuesto oportunamente por el IASB y los comentarios recibidos; de resultar aprobada por CENCyA, se procede a:

4.1) redactar la circular de adopción de las NIIF;

4.2) asignarle un número correlativo;

4.3) consignar un título representativo de lo que se pone en vigencia, indicando la fecha de aplicación obligatoria y si tiene la opción de aplicación anticipada: y

4.4) anexar el texto de la norma del IASB en español.

Cuarta parte: El Director General presenta la Circular en la primera reunión de Mesa Directiva posterior a su aprobación por CENCyA para su tratamiento, en caso de resultar aprobada por la Mesa Directiva se remite a los Consejos Profesionales para su aprobación en su jurisdicción y a la Comisión Nacional de Valores para su tratamiento e incorporación a sus normas.

E. CÓDIGO DE ÉTICA

Con respecto a este tema, la NIA 200 en su apartado A14 dice: “El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia.” Estos requerimientos de ética están dados por el “Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad”, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, el cual forma parte del cuerpo normativo.

Mientras que en la RT 37 solo menciona que en su informe, el auditor debe explicar que las normas de auditoría exigen que el contador cumpla con los requerimientos de ética. Pero no menciona, ni especifica cuáles son estos requerimientos y vale mencionar que el código de ética local no forma parte del cuerpo normativo

CAPÍTULO II – DIFERENCIAS ESPECÍFICAS

Según la bibliografía existente referida a este tema es que podemos mencionar dos conceptos de auditoría.

La auditoría es un proceso mediante el cual un profesional independiente reúne elementos de juicios válidos y suficientes que permitan formar una opinión, o abstenerse de ella, informando si el objeto auditado se preparó conforme el parámetro definido. (Concepto amplio de auditoría)

La auditoría es un proceso mediante el cual un profesional en ciencias económicas independiente reúne elementos de juicio válido y suficiente que permitan formar una opinión, o abstenerse de ella, informando si los estados contables bajo análisis se realizaron bajo las normas contables profesionales vigentes. (Concepto de Auditoría de Estados Contables)

Este proceso tiene tres principales etapas las cuales son Planificación, Ejecución y Conclusión.

A continuación procederemos a marcar las principales diferencias en dichas etapas entre los cuerpos normativos de las NIA adoptadas por las resoluciones técnicas 32, 33, 34 y 35 con el cuerpo normativo de la resolución técnica N° 37.

Para poder cumplir con los objetivos fijados previamente, es que hemos realizado una lectura y análisis en profundidad de ambos cuerpos normativos, plasmando el resultado de dicho trabajo a través de una comparación individualizada de las NIA, mencionando los aspectos que a nuestro criterio son los más significativos.

A. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 32 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DEL IAASB DE LA IFAC”

a. ASPECTOS VARIOS

Incluye desde la NIA 200 a la 265, contemplando temas generales sobre Auditoría y las responsabilidades dentro de la misma.

NIA 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría”

Hemos podido observar las principales diferencias en cuanto a la independencia definida por los dos cuerpos normativos bajo análisis. Se mencionan las diferencias encontradas a continuación:

Según la IFAC existen dos tipos de independencia, de los cuales mencionamos los aspectos más significativos:

- Actitud mental independiente

Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

- Independencia aparente

Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

Luego esta NIA 200 pasa a aplicar y analizar los conceptos mencionados en los párrafos anteriores en cada uno de los siguientes escenarios, que en la Resolución técnica N° 37 no se encuentran mencionados:

- ü Préstamos y avales

- ü Relaciones empresariales

- ü Asignaciones temporales de personal

- ü Relación de servicio reciente con un cliente de auditoría

- ü Vinculación prolongada del personal sénior (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría

- ü Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de auditoría

- ü Políticas de remuneración y de evaluación

- ü Regalos e invitaciones

- ü Litigios en curso o amenazas de demandas

Vale aclarar que el detalle del análisis es muy amplio y siempre enfocado a organizaciones que se entienden de mayor tamaño en comparación con las que se entiende que están diseñadas las normas de independencia definidas por la Resolución Técnica N° 37.

NIA 210 “Acuerdo de los términos del encargo”

Esta NIA nos brinda las condiciones previas que se deben cumplir para aceptar una auditoría. Las mismas deben quedar plasmadas en un instrumento donde, tanto el cliente (la dirección, como los encargados del gobierno del ente) como el auditor, establecen los objetivos y el alcance de la tarea, las responsabilidades, el marco de información financiera a utilizar, los derechos que se desprenden del mismo y una pequeña referencia a la estructura y contenido que se espera obtener al finalizar la tarea.

Todos estos requerimientos previos a evaluar y documentar al momento de tomar una tarea de auditoría no los menciona la Resolución Técnica N° 37, pero si lo hace el Informe 8 de auditoría, donde se establecen los elementos específicos de un contrato de auditoría. Aunque este último no se hace referencia al caso de auditoría recurrente en la que se modificaron los términos de la misma donde se deberán valorar las modificaciones y, de ser necesario, recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría.

NIA 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”

Esta NIA establece la implementación de procedimientos para controlar la calidad del encargo y así el auditor obtener un grado de seguridad razonable sobre que la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias. La misma se desarrolla bajo la premisa de que la realización del encargo de auditoría se hace con un equipo, y por consiguiente, se establecen pautas específicas tanto: para el socio del encargo, que es quien define las políticas de la auditoría, designa como va a ser la distribución de los equipos de trabajo, quien va a controlar como se ejecutan las

tareas, es quien controla que se cumplan con los requerimientos sobre Independencia y quién asume la responsabilidad final de la calidad global de la tarea realizada, así como también para los miembros del equipo, que son todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría, que realizan procedimientos de auditoría en relación con el encargo.

También dispone, para la auditoría de Estados Financieros de entidades cotizadas, el requerimiento de la revisión de control de calidad. En tal sentido, el encargado del encargo:

a) comprobará que se haya nombrado un revisor de control de calidad del encargo, quien realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría.

b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y

c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado.

Y por último, estipula un proceso de seguimiento para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos en relación con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente.

En cambio, referido a este tema, la Resolución técnica N° 37 no menciona concepto alguno.

NIA 230 “Documentación de auditoría”

De la comparación entre esta NIA y la RT N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

NIA 240 “Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”

Esta NIA explica el concepto de “fraude” diciendo que aunque es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal.

El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

La responsabilidad de la detección de fraudes en los Estados Financieros, también es de los responsables del gobierno de la entidad, por lo cual el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como del control interno que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos.

Este mismo tema, la resolución técnica N° 37 no desarrolla mucho al respecto, solo menciona la posible existencia de incorrecciones originadas en error o fraude.

NIA 250 “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”.

Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones; y

b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros.

En la presente NIA, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado a) anteriormente mencionado, la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”

Esta NIA trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros y en este sentido, es él quien determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. Cuando esta comunicación sea hacia un subgrupo de los responsables de gobierno, determinará si es necesario comunicarse, también, con el órgano de gobierno completo.

Los aspectos a comunicar por el auditor son:

- responsabilidades en relación con la auditoría de estados financieros,
- alcance y momento de realización de la auditoría,
- hallazgos significativos de la auditoría.

Para esta comunicación, el auditor comunicará por escrito: la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones.

Esta NIA dice lo mismo que la RT N° 37 en cuanto a comunicación, lo que cambia es que también se lo tenemos que comunicar al órgano de gobierno (ya que es una empresa más grande) y si los órganos de gobierno y de dirección están integrados por las mismas personas, con la comunicación a uno de ellos es suficiente.

NIA 265 “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”

De la comparación entre esta NIA y la Resolución técnica N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

b. PLANIFICACIÓN

Esta etapa abarca desde la NIA 300 hasta la NIA 450 y su comparativa en la RT37. Leyendo ambos cuerpos normativos surgen las siguientes diferencias:

NIA 300 “Planificación de la auditoría de estados financieros”

Esta NIA establece como uno de sus principales puntos que el socio del encargo y los miembros claves del equipo del encargo deben participar en la planificación de la auditoría incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo, ya que esto permite utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejora la eficacia y la eficiencia del proceso de auditoría.

También en esta NIA menciona que el auditor realizara las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:

a) la aplicación de los procedimientos relativos a la aceptación de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría y

b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

En cambio sobre dichos temas en la resolución técnica N° 37 no dice nada al respecto.

NIA 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación o ejecución de la auditoría”

Esta NIA establece que la importancia relativa puede ser variable a lo largo de la auditoría ya que podemos ir obteniendo nueva información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría.

Otra diferencia que establece la NIA 320 es que al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

En cambio, la RT N° 37 en el proceso de ejecución más puntualmente en el punto III. A. i. 3.8 dice: Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del contador sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

- Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
- Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
- Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

Sin hacer mención a la parte que si hay incorrecciones por importes menores a lo que se definió previamente como importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y el auditor

coincidiera que pueden influir en las decisiones que tomaran los usuarios basándose en los estados financieros, el auditor determinará el nivel de importancia relativa a aplicar a algunas transacciones, saldos contables o información a revelar.

NIA 402 “Organizaciones de servicios”

De la comparación entre esta NIA y la RT N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

NIA 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”

Esta NIA habla sobre la necesidad de revisar o no la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, y establece que será necesario revisarlo cuando:

a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o

b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320.

El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones.

Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación llevada a cabo por una autoridad competente de un acto ilegal, o presuntamente ilegal. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del auditor pueden ser complejos. En dichas situaciones, el auditor puede considerar la posibilidad de recabar asesoramiento jurídico.

El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no

corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella.

c. EJECUCIÓN

NIA 500 “Evidencia de auditoría”

La primera diferencia respecto de la resolución técnica N° 37 la encontramos cuando dice:

Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor:

- a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;
- b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y
- c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.

Se pasan a explicar algunos conceptos:

Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento de la evaluación del trabajo realizado por un experto. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican

dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección.

Explicamos el punto a); b) y c) mencionados arriba:

“a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto”

La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

“b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto”

El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad.

En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto.

“c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente”

Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- i. La relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;

ii. En el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; y

iii. Cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

NIA 501 “Evidencia de auditoría- consideraciones específicas para determinadas áreas”

Esta NIA hace referencia al procedimiento sustantivo llamado inventario.

Si las existencias, refiriéndose a las mercaderías, son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de:

- i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad;
- ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección;
- iii) inspeccionar las existencias;
- iv) realizar pruebas de recuento; y

b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.

Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos anteriormente, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.

Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.

Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría.

Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:

a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad.

b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias.

En cambio la RT N° 37 en la segunda parte, punto III. A. i. 3.5.4. dice que uno de los procedimientos que debemos realizar son las inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).

NIA 505 “Confirmaciones externas”

Esta NIA tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

La confirmación externa es la evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.

Dicha confirmación externa se puede clasificar en:

- De confirmación positiva: Responde sobre la información detallada en la carta enviada.
- De confirmación negativa: Únicamente responde si no está de acuerdo con la información enviada.

- Sin contestación: Contesta parcialmente o no contesta sobre la información enviada. También puede ser que devuelvan la carta por no haberla entregado al destinatario.
- Contestación en disconformidad: Responden en disconformidad o dejando una clara discrepancia con la información enviada.

Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:

a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos.

b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y

c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad. El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor.

La RT N° 37 en la segunda parte, punto III. A. i. 3.5.5. Dice que uno de los procedimientos que debemos realizar es la Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

NIA 510 “Encargos iniciales de auditoría- Saldos de apertura”

El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante:

a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido re expresados;

b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y

c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos:

i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;

ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o

iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad.

Esta NIA, tiene un apartado que hace referencia a “conclusiones e informe de auditoría”

Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda.

Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda.

Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual.

La resolución técnica N° 37 es su segunda parte punto III. A. ii. punto 35. dice al respecto:

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

- a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador;
- b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y
- c) la fecha del informe del otro contador.

NIA 520 “Procedimientos analíticos”

De la comparación entre esta NIA y la RT N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

NIA 530 “Muestreo de auditoría”

Esta NIA tiene como principal objetivo el de proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

Para obtener esta muestra es necesario realizar un muestreo, que lo podemos definir como la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población. Es muy importante al momento de diseñar la muestra de auditoría, tener en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. También se tiene que tener presente el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional.

Luego de obtener la muestra, el auditor va a aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, si el auditor no puede aplicar los procedimientos diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría.

Como conclusión del procedimiento el auditor evaluará:

a) los resultados de la muestra; y

b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

En cambio en la RT N° 37 segunda parte, II, B “normas para el desarrollo del encargo” solo se menciona lo siguiente *“en la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos”*.

NIA 540 “Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar”

De la comparación entre esta NIA y la RT N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

NIA 550 “Partes vinculadas”

Esta NIA Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata sobre las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros.

Los principales objetivos son:

a) con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:

i. reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y

ii. concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:

ü logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o

ü no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y

b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor.

Lo antes mencionado es un resumen de los principales puntos de la NIA 550, ya que sobre este tema nada dice la RT N° 37.

NIA 560 “Hechos posteriores al cierre”

Sobre este tema se puede encontrar información en la RT N° 37. Pero como se viene demostrando las NIA son más detallistas y más extensas, por lo que podemos indicar como principales diferencias lo que a continuación se menciona.

El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de que todos los hechos ocurridos con

posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

Otra diferencia que establece esta NIA en comparación con la RT N° 37 es sobre los hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros, y también lo relacionado a hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros. En donde en ambos casos la NIA da a conocer los distintos escenarios que se le pueden presentar al auditor dependiendo de la postura que tome la empresa en relación a dichos hechos.

NIA 570 “Empresa en funcionamiento”

Esta NIA y la RT N° 37 en cuanto al tema de empresa en funcionamiento, no tienen diferencias sustanciales. Vale aclarar que por el grado de especificación y de detalle el cuerpo normativo de la NIA es mucho mayor al de la RT N° 37, en cuanto al contenido general, entre los dos cuerpos normativos existen diferencias sustanciales que mencionar.

NIA 580 “Manifestaciones escritas”

Dicha NIA tiene mucha similitud con lo dicho por la RT N° 37, solo se pueden mencionar algunos detalles como diferencias, entre ellos están:

La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros.

Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría.

Otro caso puede ser si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:

a) discutirá la cuestión con la dirección;

b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y

c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría.

NIA 600 “Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (Incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

Los principales puntos en los que podemos resumir esta NIA son:

a) determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y

b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo

i) la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y

ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Lo antes mencionado es un resumen de los principales puntos de la NIA, ya que sobre este tema nada dice la RT N° 37.

NIA 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

Esta NIA trata las responsabilidades que tiene el auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos cuando el auditor externo ha determinado, que es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría.

a) si es posible que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría; y

b) en caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo.

Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines de la auditoría, el auditor externo evaluará:

- a) la objetividad de la función de auditoría interna;
- b) la competencia técnica de los auditores internos;
- c) la probabilidad de que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y
- d) si es posible una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor externo.

Otro punto interesante es cuando se decide utilizar trabajos específicos de los auditores internos, el auditor externo evaluará y aplicará procedimientos de auditoría para determinar su adecuación a los fines del auditor externo.

NIA 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor”

Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Lo más importante descrito por esta NIA es:

- a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y
- b) en caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.

Podemos decir que la nueva figura que es descrita por esta NIA es el experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El experto puede ser interno o externo.

d. CONCLUSIÓN

NIA 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”

Sobre el Apartado introductorio, la NIA menciona que contendrá:

- a) la identificación de la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
- b) manifestación que los estados financieros han sido auditados;
- c) el título de cada estado incluido en los estados financieros;
- d) una referencia sobre el resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y
- e) la fecha o periodo a la que se refieren cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.

Los mismos requisitos establece la RT N° 37, salvo por el punto b) antes mencionado, el cuál no se incluye. Este punto toma relevancia al momento de incorporar algún documento con otra información distinta a los Estados Financieros y los cuales no son objeto de la auditoría. En este caso de deberá identificar, para mejor comprensión de los usuarios, los números de páginas en las que se presentan los estados financieros auditados.

A su vez la RT N° 37, y no así la NIA, incluye un apartado sobre Información Comparativa, indicando que existen dos formas de presentar dicha información:

- a) Estados contables con cifras correspondientes de periodos anteriores
- b) Estados contables Comparativos.

En el primero de los casos, la opinión del contador debe referirse únicamente al periodo actual, sin referirse a las cifras correspondientes por ser éstas parte de los estados contables del periodo actual. La excepción a esta regla es cuando el problema que dio lugar a la opinión modificada en el periodo actual se haya resuelto o cuando se haya identificado una incorrección significativa en el periodo anterior y no se haya corregido.

En cambio, cuando se refiera a Estados Comparativos, se referirá a cada periodo incluido en los estados contables. En este caso se puede dar que:

- Que exprese dos opiniones distintas sobre cada periodo;
- Que la opinión sobre el periodo precedente difiera de la que expresó en su momento.

En este caso deberá incluir un párrafo sobre otras cuestiones, donde explique los motivos del cambio.

También menciona que cuando la auditoría del periodo anterior fue realizada por otro auditor, deberá indicar (ya sea que la información sea presentada con cifras correspondientes o estados comparativos):

- que los Estados Contables del periodo anterior fueron auditados por otro contador;
- el tipo de opinión expresada por ese contador;
- la fecha de dicho informe.

NIA 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”

Esta NIA, a diferencia de la RT N° 37, no plantea el caso de que si, después de aceptar el encargo, la dirección impone una limitación al alcance de la auditoría que suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (o abstenerse de opinar), en este caso se debe solicitar a la dirección que se elimine esta limitación, caso contrario, este hecho deberá ser comunicado a los responsables de gobierno y determinará la posibilidad de aplicar procedimientos alternativos. En caso de no poder obtener evidencia válida y suficiente, se procederá de la siguiente manera:

a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o

b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible, en esta caso se deberá comunicar a los responsables de gobierno cualquier cuestión relativa a la incorrecciones identificadas; o

ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

NIA 706 “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”

De la comparación entre esta NIA y la RT N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

NIA 710 “Información comparativa: Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos”

Esta NIA versa sobre la información comparativa, la cual puede presentarse, como ya dijimos antes, de dos formas, y agrega a lo mencionado por la RT N° 37 los siguientes aspectos:

a) respecto de cifras correspondientes a periodos anteriores, agrega que si el problema por el cual en el periodo anterior emití una opinión modificada, adversa o me abstuve de opinar, no se ha resuelto en el presente periodo, el contador expresará una opinión modificada sobre los estados contables del presente periodo.

Y en el caso inverso, si en el periodo precedente la opinión fue no modificada y en el periodo actual obtengo evidencias de auditoría sobre la existencia de una incorrección material en los estados contables, se deberá emitir una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual.

b) Tanto para cifras correspondientes como para estados financieros comparativos, determina que en el caso de que los estados financieros del periodo anterior no hayan sido auditados, el auditor expresará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría tal situación. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría sobre que los saldos de apertura no tienen incorrecciones que afecten a los estados contables de forma significativa.

NIA 720 “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados”

Esta NIA se diferencia de la RT N° 37, ya que agrega el concepto de Incorrecciones materiales en la descripción de un hecho dentro de otra información incluida en los estados financieros. En tal sentido, en caso de detección de incorrecciones, deberá discutir las con la dirección, si persiste la incorrección, solicitará a la dirección que consulte a un tercero calificado y si luego de todo esto continua la incorrección y la dirección se rehúsa a corregir, se informará a los responsables de

gobierno y adoptará las medida adicionales que considere necesarias, como por ejemplo obtener asesoramiento jurídico.

NIA 800 “El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial”

En este caso, se engloba en una misma NIA normas o lineamientos especiales en para los casos de: a) estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información con fines específicos; b) cuentas específicas, elementos de cuentas, o partidas en un estado; c) cumplimiento con convenios contractuales; d) estados contables resumidos. Que en la RT N° 37 son tratados de manera diferenciadas, y se pueden encontrar en “segunda parte, punto III.B)” y siguientes.

Estas normas se diferencias, también, ya que la NIA establece el caso en que la información, dependiendo de la entidad a la cual deba ser entregada, puede haber un formato predeterminado para el dictamen del auditor. En este caso, el auditor determinará la concordancia con las normas de auditoría y determinará si es necesaria la adecuación del formato o la emisión de un dictamen.

Particularmente, para “estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información con fines específicos”, “Auditorías a un solo componente de los estados contables” y “estados contables resumidos”, no hay diferencias entra ambas normas.

Distinto es el caso para “Dictámenes sobre cumplimiento con convenios contractuales”, donde nada dice la RT N° 37 al respecto y la NIA lo explica diciendo que este punto es el caso de contratos de emisión de bonos o convenios de préstamos. La opinión del contador será respecto de los convenios sobre aspectos generales del cumplimiento relacionados con temas financieros – contables. Caso contrario debería considerarse el uso de un experto en el tema.

Y respecto del dictamen, el mismo debería limitarse a declarar si, según opinión del auditor, la entidad ha cumplido con las condiciones particulares del convenio o no.

NIA 805 “Consideraciones especiales- Auditorias de un solo estado financiero y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero”

De la comparación entre esta NIA y la Resolución técnica N° 37 no surgen diferencias significativas relevantes que mencionar.

NIA 810 “Trabajos para dictaminar sobre estados financieros resumidos”

Esta NIA difiere de la RT N° 37 ya que la primera agrega respecto de la última los siguientes puntos:

a) Estados comparativos. En este caso hay dos puntos a tener en cuenta: a) si los estados financieros resumidos no presentaran su estado comparativo y si lo hicieran los estados financieros completos, se determina si es razonable esta omisión o el impacto, en caso de no ser razonable, de la misma; y b) en caso de que el comparativo lo hubiese dictaminado otro auditor, se aplicaran mencionará el tipo de informe, la fecha y el nombre del auditor que realizó dicha auditoría.

b) Asociación del auditor. En caso de que el auditor se entere que la entidad pretende, tanto vincular al auditor a un estado resumido mencionando que fue dictaminado, pero no incluyendo dicho dictamen, como contratándolo para que realice una auditoría de estados financieros completos y pretender utilizar dicho dictamen a los estados resumidos, debe asegurarse que no se preste a confusión de que los estados resumidos fueron dictaminados por él, y la referencia que se haga sea dentro del contexto del dictamen de los estados completos.

B. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 33 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE REVISIÓN DEL IAASB DE LA IFAC”

Normas Internacionales de Encargos de Revisión 2400 “encargos de revisión de Estados Financieros”

Las principales diferencias que podemos mencionar en cuanto a los encargos de revisión de estados financieros entre la Norma Internacional de Encargos de Revisión (en adelante NIER) y la RT N° 37 son que:

- a) El objetivo de la revisión de estados financieros es permitir al profesional ejerciente establecer si, sobre la base de los procedimientos que no suministran todas las evidencias necesarias para una auditoría, hubo algo que llamara su atención y lo hiciera pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (seguridad negativa).
- b) El profesional ejerciente y el cliente deberán acordar las condiciones del encargo.

- c) El profesional ejerciente deberá planificar el trabajo con el fin de realizar un encargo de manera eficaz.

Cuando se utiliza el trabajo realizado por otro profesional o experto, el profesional ejerciente deberá estar satisfecho con que dicho trabajo sea adecuado para los fines de la revisión.

El profesional ejerciente deberá indagar sobre los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que puedan hacer necesario un ajuste o una aclaración en los estados financieros.

Normas Internacionales de Encargos de Revisión 2410 “Revisión de información financiera de periodos intermedios realizada por el auditor independiente de la entidad”

Esta NIER habla sobre la revisión de información financiera de periodos intermedios. La RT N° 37 también menciona este tema, como venimos observando en las generalidades de los casos en este trabajo, la norma internacional es más detallista y más profunda en cuanto a la descripción de los procedimientos a realizar, por lo que a continuación se mencionan las principales diferencias.

Al contrario de una auditoría, una revisión no está destinada a obtener un grado de seguridad razonable de que la información financiera de períodos intermedios está exenta de incorrecciones significativas. Una revisión consiste en la realización de indagaciones, principalmente a personas responsables de temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión puede hacer que temas significativos que afecten la información financiera de períodos intermedios llamen la atención del auditor, pero no proporcionan todas las evidencias que se exigirían en una auditoría.

Un profesional que es contratado para realizar la revisión de la información financiera de períodos intermedios y que no es el auditor de la entidad, realiza la revisión de conformidad con la NIER 2400, “Encargos de Revisión de Estados financieros”. Debido a que el profesional ejerciente normalmente no tiene la misma comprensión de la entidad y su entorno, incluso de su control interno, que el auditor de la entidad, el profesional ejerciente necesita realizar diferentes indagaciones y procedimientos para alcanzar el objetivo de la revisión.

Las condiciones acordadas del encargo normalmente se registran en una carta encargo. Dicha comunicación ayuda a evitar los malentendidos en relación con la naturaleza del encargo y, en particular, el objetivo y el alcance de la revisión, las responsabilidades de los directivos, el alcance de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y la forma del informe.

El auditor deberá leer la demás información que acompañe a la información financiera de períodos intermedios con el fin de analizar si dicha información es significativamente incongruente con la información financiera de períodos intermedios.

C. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 34 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD Y NORMAS SOBRE INDEPENDENCIA”

NICC 1 “Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones en estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados”

Esta norma no determina aspectos significativamente diferentes respecto de la NIA 220 “Control de Calidad de la auditoría de Estados Financieros”. Pero si agrega los conceptos que a continuación se detallan:

Como premisa principal, se establece que la firma de auditoría establecerá un sistema de control de calidad para garantizar la calidad del encargo y así el auditor obtener un grado de seguridad razonable sobre que la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias. Dicho sistema de control de calidad contará con los siguientes elementos:

- A) Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- B) Requerimientos de ética e independencia aplicables.
- C) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- D) Recursos humanos.
- E) Realización de los encargos.
- F) Seguimiento.

Respecto del código de la IFAC, se establecen a los siguientes como los principios fundamentales de ética profesional, a saber:

- a) Integridad;
- b) Objetividad;
- c) Competencia y diligencia profesionales;
- d) Confidencialidad; y

e) Comportamiento profesional.

En cuanto a la independencia, se debe poder otorgar un grado de seguridad razonable de que tanto la firma, como su personal cumplen con los requisitos de independencia cuando lo exigen los requisitos de ética aplicables.

La aceptación y continuidad de una relación con un cliente, se verá efectivizada una vez que se corrobore que:

- El equipo tiene competencia y capacidad para desarrollar el encargo;
- Se cumplen los requisitos de ética aplicable;
- Se ha considerado la integridad del cliente.

Por último, agrega sobre el seguimiento, que se establecerá un sistema de seguimiento y control sobre los procedimientos aplicados. Dicho proceso:

- Incluirá el examen y evaluación continua del sistema de control de calidad que aplica la firma;
- Requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios con experiencia y autoridad; y
- Requerirá que quien realice el encargo de revisión de control de calidad, no participe en la inspección de los encargos.

D. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 35 “ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS DEL IAASB DE LA IFAC”

Norma Internacional de Encargos de Seguridad 3000 “Encargos de grado de seguridad distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica”

Esta Norma Internacional de Encargos de Seguridad (en adelante NIES; o Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, según la RT N° 37), no difiere sustancialmente en los conceptos que trata la RT N° 37, pero si agrega algunos conceptos, como por ejemplo:

- El uso del trabajo de un experto. Se deben tener en cuenta las habilidades y conocimientos con las que deberá contar el experto para poder llevar a cabo el encargo, así como también los criterios para que el profesional ejerciente determine que se obtuvieron las evidencias válidas y suficientes. Estos requerimientos variarán según la naturaleza de los encargos y las responsabilidades de los mismos.

El profesional ejerciente deberá involucrarse en el encargo y comprender el trabajo para el cual se utiliza un experto, hasta un punto suficiente que le permita aceptar la responsabilidad de la conclusión a la cual el experto ha llegado.

- Hechos Posteriores. El profesional ejerciente deberá considerar el efecto que, sobre la información objeto de análisis, pueden producir los hechos hasta la del informe. Puede ocurrir que por la naturaleza del tema objeto de encargo, no sea relevante algún Hecho Posterior ocurrido. Queda en manos del profesional ejerciente, la evaluación y la determinación de criterios para considerar o no dichos hechos posteriores.

- Otras Responsabilidades Relacionadas con la Presentación de Información. Se debe considerar que pueden surgir otras responsabilidades como consecuencia de la realización del encargo. Un ejemplo de esto, son los temas relevantes para los intereses de los directivos, los cuales incluyen sólo aquellos temas que llamaron la atención del profesional ejerciente mientras realizaba el encargo de seguridad. Si las condiciones del compromiso no lo exigen específicamente, el profesional ejerciente no está obligado a diseñar procedimientos con el fin específico de identificar temas de interés para los directivos.

Norma Internacional de Encargos de Seguridad 3400 “Examen de información financiera prospectiva”

Al igual que la NIES anterior, esta norma agrega conceptos desarrollados respecto de la RT N° 37. En este caso en particular, la diferencia está dada por el concepto de “Período Cubierto”.

Es de vital importancia considerar el periodo cubierto por la información prospectiva, ya que a medida que aumenta el mismo, va aumentando el grado de incertidumbre, especulaciones y baja, consecuentemente, el nivel de seguridad que podemos otorgar. El período no deberá extenderse más allá del tiempo para el que la gerencia tenga una base razonable para los supuestos, lo cual dependerá de factores como el ciclo operativo, el grado de confiabilidad de los supuestos o las necesidades de los usuarios.

Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400 “Encargos para realizar procedimientos acordados respecto de la información financiera”

Ambos cuerpos normativos son muy similares mencionando los mismos temas, pero encontramos la siguiente diferencia que entendemos como importante para mencionar:

La NISR aclara y recomienda que en aras de beneficiar al cliente y al auditor, el auditor debe enviar una carta encargo donde constarán los términos y las condiciones fundamentales de la designación. La carta encargo dará constancia de que el auditor acepta su designación y evitará todo tipo de mala interpretación en lo que se refiere a temas tales como los objetivos y el alcance del encargo, las responsabilidades del auditor y la forma de los informes.

Norma Internacional sobre servicios relacionados 4410 “Encargos para compilar estados financieros”

Esta NISR es muy similar a lo mencionado en la RT N° 37 segunda parte, punto VII, B, solo se pudo encontrar como diferencia lo correspondiente al código de ética que se pasa a mencionar a continuación.

El contador deberá regirse por el Código de Ética para Contadores Profesionales de la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que rigen las responsabilidades profesionales del contador para este tipo de encargos son los siguientes:

- a) Integridad;
- b) Objetividad;
- c) Competencia profesional y debido cuidado,
- d) Confidencialidad;
- e) Conducta profesional; y
- f) Conocimiento técnico.

La independencia no constituye un requisito para los encargos de compilación. Sin embargo, cuando el profesional ejerciente contable no sea independiente, deberá dejar constancia a tal efecto en su informe.

Como diferencia que se encuentra en la RT N° 37 y que no encontramos mencionado en el cuerpo normativo de las NIA es el punto IIV, C, “Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el capítulo V” y dice lo siguiente:

- A. Normas para su desarrollo

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

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

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

B. Normas sobre informes

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

CONCLUSIONES

Luego del desarrollo del trabajo y como consecuencia del mismo, la determinación de las diferencias entre ambos cuerpos normativos, podemos concluir:

- Que la adopción de la norma internacional de auditoría trae aparejado un aumento significativo en la cuantía de las disposiciones normativas, pero que este aumento no es proporcional al incremento de conceptos y criterios a aplicar. Esto se debe a que en la actualidad durante el desarrollo de un trabajo de auditoría, los criterios, las pautas y los métodos utilizados están determinados por los usos y costumbres de la misma. Lo que implica que, la principal diferencia entre ambos cuerpos normativos está dada en la obligatoriedad o no de la aplicación de los procedimientos que determinan.
- Que las NIA (normas adoptadas por la RT N° 32) son de alta calidad técnica, su texto es ilustrativo, conteniendo ejemplos y explicaciones sobre lo normativo, lo que ayuda al profesional en su comprensión y aplicación.
- Que las entidades de interés público (aquellas que cotizan en bolsa y las que la norma así lo determine) tienen la obligación de aplicar las NIIF (Norma Internacional de Información Financiera).
- Que resulta necesario establecer la aplicación obligatoria de las NIA para los entes que utilizan en forma obligatoria las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Que esta convergencia entre las normas nacionales e internacionales de auditoría es necesaria, ya que:
 - ayuda a fortalecer la confianza y a reducir la incertidumbre por parte de los inversores, sobre todo los inversores extranjeros;
 - las NIA, contienen ejemplos, explicaciones y casos de aplicación práctica, lo que facilita su estudio y comprensión, para así lograr su correcta aplicación.

- Que las conclusiones antes mencionadas, también aplican para para los NIES, NISR, NIER, NICC.
- Que la tendencia nacional es seguir la corriente mundial de adopción de normas internacionales de auditoría, unificando conceptos y criterios.

BIBLIOGRAFÍA

Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad - Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (2010).

Consejo Profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2014). Resolución N° 66: Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2000). Resolución técnica N° 17: Desarrollo de cuestiones de aplicación general.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2009). Resolución técnica N° 26: Adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB) y de la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades (“NIIF para pymes”).

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2012). Resolución Técnica N° 32: Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2012). Resolución Técnica N° 33: Adopción de las Normas internacionales de encargos de revisión del IAASB de la IFAC.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). Resolución técnica N° 34: Adopción de las normas internacionales de control de calidad y normas sobre independencia.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). Resolución Técnica N° 35: Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados del IAASB de la IFAC.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2013). Resolución Técnica No 37: Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2015). Circular N° 8 adopción de las NIFF.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2012). Informe N° 8 de auditoría.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2010). Resolución Junta Gobierno 408 - ANEXO B: Reglamento del Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCyA).

Ley de mercados de capitales -26831 – Buenos Aires (2012).

Ley oferta pública de títulos valores – 17.811- Buenos Aires (1968).

Régimen de transparencia de la oferta pública - Decreto 677/2001- Buenos Aires (2001).

SLOSSE, Carlos A.; GORDICZ, Juan C.; GAMONDÉS, Santiago F.: (2006) Auditoría. Buenos Aires; La Ley.

Páginas WEB consultadas


<https://www.ifac.org/> [julio 2015]

http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_internacional.php [julio 2015]

http://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB_Clarity_10-08.pdf [julio 2015]

Declaración Jurada Resolución 212/99-CD

"El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros"

Apellido y Nombre	Mendoza, N° Registro	Firma
Xenarópulos, Gabriel	25067	
Portabella Fozio, Ignacio	24967	