

TÍTULO:	MODIFICACIONES A LA RT (FACPCE) 37: AUDITORÍA DE GRUPOS
AUTOR/ES:	Español, Guillermo
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Enero
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

GUILLERMO G. ESPAÑOL^(*)

MODIFICACIONES A LA RT (FACPCE) 37: AUDITORÍA DE GRUPOS

En el presente trabajo hacemos un análisis de las normas referidas a la auditoría de grupos, aclarando cuestiones vinculadas al alcance, en función al significado que le da la [resolución técnica 53](#) [RT (FACPCE) 53]⁽¹⁾ de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Asimismo, hacemos algunas consideraciones relativas a la responsabilidad del auditor del grupo aclarando que este asume la responsabilidad exclusiva por la auditoría de los estados contables del grupo, en concordancia con lo que disponen las actuales normas internacionales y a diferencia de la división de responsabilidad que rigió para este cuerpo normativo hasta el año 2009, analizando también el motivo del cambio de criterio.

Luego abordamos los requerimientos normativos de la RT (FACPCE) 53, haciendo hincapié en los de tipo comunicacionales entre el auditor del grupo y el o los auditores de los componentes.

Finalmente, hacemos algunas aclaraciones sobre el alcance del trabajo del auditor del componente y finalizamos con una referencia a la evolución de las normas en nuestro país para que sirva de base para la emisión de una conclusión final.

I - INTRODUCCIÓN Y DEFINICIONES

Nuestra intención es iniciar una serie de artículos en los que trataremos los principales aspectos novedosos o bien modificaciones a la [RT \(FACPCE\) 37](#) , introducidos por la RT (FACPCE) 53.

En esta oportunidad nos vamos a referir a la auditoría de grupos, tema en el que la RT (FACPCE) 53 hizo un tratamiento sobre la base de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600⁽²⁾ del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por su sigla en inglés), desechando en forma superadora lo establecido en la RT (FACPCE) 37.

Enfoque de la RT (FACPCE) 37	Enfoque de la RT (FACPCE) 53
Basado en lo establecido en la RT (FACPCE) 7, con leves modificaciones	Basado en la NIA 600

En primer lugar, cabría aclarar a qué se refiere la RT (FACPCE) 53 con la palabra "grupo", citando al glosario de esta norma. Y esa cita nos obliga a remitirnos a la definición de "componente".

Grupo	Conjunto de componentes cuya información contable se incluye en los estados contables del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.
Componente	Una entidad o unidad de negocio cuya información contable se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados contables del grupo.

Como podemos apreciar, la definición de grupo (a los efectos de esta norma) es más amplia que la definición jurídica, e incluso contable. En efecto, el glosario de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB (NIIF) define grupo como "*una controladora y todas sus subsidiarias*" y la RT (FACPCE) 21 define grupo económico de la siguiente forma: "*Está constituido por el conjunto de la sociedad controlante (ya sea que ejerza el control en forma exclusiva o en conjunto) y todas sus controladas*".

La definición de la RT (FACPCE) 53 nos indica que debemos aplicar las secciones establecidas para auditoría de grupos en forma más amplia, incluso ante la inexistencia de una sociedad controladora. En efecto, basta con la existencia de unidad de negocio cuya información contable se prepara para ser incluida en los estados contables del grupo. Claramente esa unidad de negocio no es otra sociedad sino una descentralización administrativa de la misma que prepara sus estados contables. Por ejemplo, en el caso de una sucursal que lleva su propia contabilidad (puede ser en el mismo país o en uno diferente, en la misma moneda funcional o en una diferente) y que contrata un contador -diferente que el auditor de la entidad- para brindar aseguramiento a su información, se deberá adoptar el enfoque y las normas establecidas por la RT (FACPCE) 53 para auditoría de grupos.



II - RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR DEL GRUPO

Existen dos enfoques posibles sobre la responsabilidad del auditor del grupo:

- Responsabilidad exclusiva (*sole responsibility*)
- División de responsabilidad (*division of responsibility*)

Enfoque	Significado	Ejemplos normativos
Responsabilidad exclusiva	El auditor del grupo es responsable de la auditoría del grupo. Esto incluye la responsabilidad: <ul style="list-style-type: none"> - por la auditoría de los estados contables de los componentes; - por la auditoría de los estados contables separados de la controladora⁽³⁾ y - por el proceso de consolidación. 	<ul style="list-style-type: none"> - NIA 600 vigente desde períodos iniciados a partir del 15/12/2009 - RT (FACPCE) 53
División de responsabilidad	El auditor del grupo es solo responsable: <ul style="list-style-type: none"> - por la auditoría de los estados contables separados de la controladora y - por el proceso de consolidación. 	<ul style="list-style-type: none"> - NIA 600⁽⁴⁾ vigente hasta períodos iniciados a partir del 14/12/2009.

Los efectos prácticos son:

Aspecto	Responsabilidad exclusiva	División de responsabilidad
Mención en el informe	No se hace mención al auditor o auditores de los componentes.	Puede hacerse referencia al auditor o auditores de los componentes o no hacerlo. Aunque no se haga referencia, el auditor del grupo no asume responsabilidad por el trabajo de los auditores de los componentes,

		lo cual puede resultar confuso para el usuario de los informes de auditoría.
Comunicación entre los auditores	En función a que el auditor del grupo asume la responsabilidad sobre el trabajo del auditor del o de los componentes debe haber una clara comunicación entre el auditor del grupo y el o los auditores de los componentes.	En función a que el auditor del grupo no asume responsabilidad sobre el trabajo del auditor del o de los componentes no es estrictamente necesaria la comunicación entre el auditor del grupo y el o los auditores de los componentes.
Utilidad para los usuarios	Más útil. El dictamen expresa una seguridad razonable sobre todas las afirmaciones contenidas en los estados contables del grupo.	Menos útil. El dictamen no expresa seguridad alguna sobre las afirmaciones contenidas en los estados contables del grupo, originadas en los estados contables de los componentes.

La RT (FACPCE) 53 adopta el criterio de responsabilidad exclusiva. Así lo expresa claramente la sección III.A.i.3.14. *“El auditor del grupo es responsable de la auditoría del grupo y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre los estados contables del grupo no hará referencia al contador de un componente”*.

III - EL MOTIVO DEL CAMBIO DE ENFOQUE EN LA NIA 600. EL CASO “PARMALAT”

En el año 2003, la matriz de Parmalat en Italia era auditada por Deloitte & Touche Tohmatsu (hoy Deloitte). Su filial Bonlat Financing Corporation, con sede en las Islas Caimán había falsificado un extracto de cuenta del Bank of America por el cual aseguraba poseer 3.950 millones de euros. El documento que acreditaba la existencia de ese saldo había sido falseado groseramente mediante un escáner. Esta filial era auditada por Grant Thornton⁽⁵⁾. La versión entonces vigente de la NIA 600 permitía la división de responsabilidades, lo que en la práctica significa que el auditor de la matriz no se involucra en la auditoría de las subsidiarias ni tiene responsabilidad por las eventuales incorrecciones que pudieran tener esos estados contables, pero opina sobre los estados contables consolidados sin hacer esta aclaración.

De acuerdo con la Interpretación N° 12⁽⁶⁾ (I 12) de la FACPCE, *“la división de responsabilidad se produciría si el contador principal (el auditor del ente que posee participaciones en otro ente) emite su opinión de auditoría sobre los estados contables tomados como un todo, basándose únicamente en el informe de otro u otros contadores respecto de la auditoría de uno o más componentes. Dicho de otra forma, el contador principal emite su opinión sobre los estados contables en su conjunto, pero no asume responsabilidad por el examen de la información de los componentes auditados por otros contadores”*. Como consecuencia de este fraude, se modificó la actual NIA 600 de forma tal de exigir al equipo a cargo de la auditoría del grupo la obtención de evidencia sobre los estados contables de los componentes del grupo.

IV - REQUERIMIENTOS NORMATIVOS PARA EL AUDITOR DEL GRUPO

La RT (FACPCE) 53 establece una serie de obligaciones al auditor del grupo, casi todas ellas vinculadas con la comunicación entre él y el auditor del componente.

Sección de la RT (FACPCE) 53	Requerimiento
III.A.i.3.13	El auditor del grupo obtendrá elementos de juicio válidos y suficientes sobre la información contable de los componentes y el proceso de consolidación, para poder expresar una opinión sobre los estados contables del grupo.
III.A.i.3.15	El auditor del grupo comunicará sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al auditor del grupo. La comunicación incluirá una solicitud de que el auditor del componente confirme que colaborará con el auditor del grupo, la significación del componente, los riesgos de incorrección significativa y una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo.
III.A.i.3.16	El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo, incluyendo: <ol style="list-style-type: none"> 1. una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética e independencia aplicables a la auditoría del grupo; 2. si ha cumplido con los requerimientos del auditor del grupo; 3. la identificación de la información contable del componente; 4. la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente; 5. una lista de las incorrecciones no corregidas; 6. los indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección; 7. cualquier deficiencia significativa en el control interno del componente; 8. cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo; y 9. los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.
III.A.ii.28.3	Cuando sea aplicable, describirá, además, las responsabilidades del auditor del grupo en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que: <ol style="list-style-type: none"> 1. sus responsabilidades son obtener elementos de juicio válidos y suficientes en relación con la información contable de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo; 2. es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y 3. es el único responsable por su opinión.

Las primeras tres filas del cuadro precedente están incluidas entre las normas

sobre el proceso de auditoría. En cambio, la última fila es la descripción de responsabilidades adicionales que se deben incluir en el informe de auditoría cuando se trata de una auditoría de un grupo. Es importante destacar que en el informe se incluye la mención a su responsabilidad exclusiva, tema tratado más arriba.

V - LIMITACIONES AL ALCANCE

Estas normas procuran que el auditor del grupo no tenga limitaciones al alcance de la tarea por

- no ser auditor de uno o más componentes significativos, y
- no haber obtenido colaboración del auditor o los auditores de uno o más componentes significativos.

La sección III.A.i.3.13 impone obligaciones mutuas al auditor del grupo y al o a los auditores de los componentes. Allí se establece que *“Cuando se auditan estados contables de un grupo, debe existir una clara comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización del trabajo, sobre la información contable del componente, así como sobre sus hallazgos”*.

Un auditor que ha sido nombrado para hacer una auditoría de un componente en el marco de una auditoría de un grupo no puede negar colaboración al auditor del grupo en virtud de esta disposición normativa. Este enfoque es diferente del que establecía la RT (FACPCE) 37, como veremos más adelante.

¿Cuándo podría suceder que el auditor del grupo tuviera una limitación porque el auditor del componente se niega a prestarle colaboración? La respuesta es que esto podría suceder solo en el remoto caso en que el auditor del componente se encuentre en una jurisdicción en la cual no rija ni las RT (FACPCE) 53 ni las NIA y, a su vez, rijan normas de auditoría que autoricen esta falta de colaboración.

VI - ALCANCE DEL TRABAJO DEL AUDITOR DEL COMPONENTE

La sección III.A.i.3.17 contiene una aclaración que no se encuentra en la NIA 600: *“Las tareas sobre la información contable de un componente llevadas a cabo por el auditor del grupo o por el auditor de ese componente con el fin de que el auditor del grupo cuente con los elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión sobre los estados contables del grupo, tienen, por lo general, un alcance menor al de las tareas que el auditor del componente debe realizar para obtener los elementos de juicio necesarios para emitir su opinión sobre los estados contables propios del componente. Para este último propósito, el auditor cumplirá con todas las obligaciones y requerimientos que esta resolución técnica le impone, debiendo conservar por lo tanto un respaldo documental completo de los elementos de juicio que soportan su opinión”*.

Desde nuestro punto de vista, se trata de una aclaración importante que vamos a tratar de explicar mediante un ejemplo. Las ventas en todo Latinoamérica de la multinacional de origen estadounidense Procter & Gamble, propietaria de marcas tales como afeitadoras Gillette, pañales Pampers, champús Wella, Pantene, Herbal Essences, Head & Shoulders, toallas femeninas Allways, etc., ascienden al 6% con relación al total de ingresos mundiales⁽⁷⁾. Sin duda, cada una de las subsidiarias de cada país de Latinoamérica no es relevante en los estados contables consolidados

del grupo. En función a esa escasa importancia relativa que cada componente tiene para el grupo, es probable que el auditor del grupo no requiera gran cantidad de procedimientos a cada uno de los auditores de cada componente. ¿Significa eso que el auditor del componente argentino ha cumplido con sus obligaciones normativas habiendo cumplido con el requerimiento que le formulara el auditor del grupo? La respuesta es negativa. Generalmente, en estos casos, el requerimiento del auditor del grupo es de menos alcance que los requerimientos de la RT (FACPCE) 53. El párrafo que citamos al inicio de esta sección indica que el auditor debe cumplir con las obligaciones que surgen como consecuencia de ser auditor de un componente y, aunque esto le exija trabajo adicional, cumplir simultáneamente con los requerimientos de la RT (FACPCE) 53.

VII - ENFOQUE ANTERIOR DEL TEMA

Para poder sacar conclusiones acerca del cambio, es procedente repasar cómo era la situación previa. En este sentido, tanto la RT (FACPCE) 37 como su predecesora, la RT (FACPCE) 7, tenían un texto similar, como puede verse en el siguiente cuadro:

RT (FACPCE) 7 ⁽⁸⁾	RT (FACPCE) 37	Observaciones
III.C.11. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a esta, aquellas deben ser claramente expuestas en el apartado denominado "Alcance del trabajo de auditoría". Tales limitaciones deben indicar los procedimientos no aplicados, en su caso, señalando lo siguiente:	III.A.ii.16. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a esta, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado "Fundamentos de la opinión con salvedades". Tales limitaciones en el alcance deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:	La única diferencia es la mención al párrafo en el cual se exponía la causa de la limitación al alcance: - Alcance del trabajo de auditoría, en la RT (FACPCE) 7 - Fundamentos de la opinión con salvedades, en la RT (FACPCE) 37
11.1. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del servicio de auditoría.	16.1. si la restricción ha sido impuesta por el contratante del encargo de auditoría; o	
11.2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.	16.2. si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.	
11.3. Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (caso de inversiones en entes objeto de auditoría por este último auditor). Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se supone que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información	Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro contador independiente (como es el caso de participaciones del ente cuyos estados contables son objeto de auditoría, en otros entes cuyos estados contables han sido auditados por otro contador), la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no	Trata sobre las participaciones en otros entes cuya auditoría fue hecha por otro contador. En la RT (FACPCE) 7 dice " <i>Esta limitación al alcance será optativa</i> ". En cambio, en la RT (FACPCE) 37 dice que " <i>la inclusión de una</i>

<p>contenida en los estados contables sobre los que emite dictamen.</p>	<p>elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte. Si no se incluye, significa que el contador principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite su informe.</p>	<p><i>limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte".</i> Esto último generó las preguntas 1 a 4 de la Interpretación No 12, que analizamos en el siguiente apartado.</p>
---	---	--

VIII - LAS ACLARACIONES DE LA INTERPRETACIÓN N° 12

Las preguntas 1 a 4 de la I 12 están destinadas a aclarar el citado párrafo de la RT (FACPCE) 37 que manifestaba *"la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte"*. Probablemente la duda provenía de la inercia en la aplicación del párrafo equivalente en la RT (FACPCE) 7, el cual era sumamente claro: *"Esta limitación al alcance será optativa"*.

¿Qué significa, entonces, que la limitación depende de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes? Podría interpretarse que el auditor no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes porque:

- ha optado por no hacerlo [enfoque de la derogada RT (FACPCE) 7]
- no ha podido hacerlo a pesar de haber hecho los mejores esfuerzos. Como veremos, es el enfoque aclaratorio de la I 12.

Las respuestas a las preguntas 1 a 4 de la I 12 establecen claramente que la limitación no es opcional.

- *"La última parte del párrafo citado no debería interpretarse que asumir o no la responsabilidad es una decisión discrecional del contador principal"* (respuesta a la pregunta 1)
- *"...esta es una diferencia respecto de la RT (FACPCE) 7, que dejaba librado al contador principal la obtención de elementos de juicio sobre las partidas vinculadas con las participaciones en los componentes"* (respuesta a la pregunta 2)
- *"En cambio, la RT (FACPCE) 37 tiene una redacción que se diferencia de la RT (FACPCE) 7 de forma tal que permite afirmar que la no obtención de elementos de juicio no puede estar fundada en una decisión del contador principal. Por el contrario, debe ser producto de restricciones impuestas por el contratante o por las circunstancias"* (respuesta a la pregunta 2)

La aparente similitud en la redacción de las RT (FACPCE) 7 y 37 que se ve en el cuadro precedente es solo aparente. La I 12 se encarga de diferenciar claramente esa similitud, dejando en claro que esta es solo aparente, pero no real.

IX - CONCLUSIÓN

Por primera vez en las normas de auditoría argentinas se trata el tema auditoría de grupos. También por primera vez el tema está en completo alineamiento con las NIA, de manera tal que quienes aplicaran RT (FACPCE) 32 o RT (FACPCE) 37 no deberían tener un enfoque diferente sobre este tema. Obviamente, la NIA 600 tiene un contenido más detallado que los párrafos que tratan el tema en la RT (FACPCE) 53, pero ello es acorde con la diferencia de volumen de cada texto normativo.

En cuanto a la evolución normativa en nuestro país, la RT (FACPCE) 53 trata la auditoría de grupos de manera integral y no como un mero caso de limitación al alcance para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir un dictamen de auditoría.

Por otra parte, si analizamos la evolución normativa sobre este tema, el enfoque original hasta el año 2013, año en el que se aprueba la RT (FACPCE) 37 era de una pasividad total del auditor del grupo (o auditor principal para usar la terminología de aquella época) que le permitía no involucrarse en la obtención de evidencia de auditoría sobre los componentes hasta llegar hoy a un compromiso de colaboración mutua entre el auditor del grupo y el o los auditores de los componentes. Sin duda, la experiencia ha ido capitalizando a nuestro marco normativo.

X - BIBLIOGRAFÍA

- Abán, G.; Albanese, D. Bellomio, J; Mercapidez, G; Migoya, M y Perassi, L.: "Nueva RT N° 37 Modificaciones RT N° 53 a la Norma de Auditoría" - 1a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2022.
- Español, Guillermo; Subelet, Carlos: "RT 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados" - 4a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2015.
- FACPCE: "Normas Profesionales Argentinas" - URL: https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php
- Fowler Newton, Enrique: "Tratado de Auditoría" - 5a ed. - LL - 2022.
- IFAC - IAASB: <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements?keyword=manual&language=820#publications-list> - 2018.
- Lattuca, Antonio J.: "Compendio de Auditoría" - 2011.
- Slosse, Carlos y otros: "Auditoría" - 4a ed. - LL - 2020.

Notas:

(*) Contador Público y Licenciado en Administración (UNR). Profesor Titular Ordinario de Auditoría (UNR). Presidente Honorario del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA). Ex Presidente del Comité de Revisión de Traducciones de las Normas Internacionales del IFAC al español. Miembro del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la FACPCE. Profesor de grado y posgrado, panelista y expositor. Autor del libro "RT 37 Normas de Auditoría". Auditor y síndico de diversas sociedades.

(1) La RT (FACPCE) 53 no reemplaza a la RT (FACPCE) 37 sino que sustituye su texto. En consecuencia, la norma vigente será la RT (FACPCE) 37 con el texto sustituido por la RT (FACPCE) 53. No obstante, por cuestiones de claridad, en este artículo mencionaremos a la RT (FACPCE) 37 cuando hagamos referencia al texto original y a la RT (FACPCE) 53

cuando lo hagamos al texto modificado

(2) Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

(3) El término "controladora" se usa en sentido amplio, entendiendo que, según explicamos más arriba, el conjunto de los componentes puede pertenecer a una misma unidad de negocio

(4) La NIA 600 previa al Clarity Project se denominaba "Uso del trabajo de otro auditor" y en su párrafo 18 permitía la división de responsabilidades, pese a que el "auditor principal" daba su opinión sobre los estados contables en su conjunto

(5) En <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/6467/6278> se puede encontrar una descripción detallada del tema

(6) Interpretación No 12 de Normas de Contabilidad y Auditoría de la FACPCE "Aclaraciones a la Resolución Técnica N° 37"

(7) <https://es.statista.com/estadisticas/598507/porcentaje-de-las-ventas-netas-por-region-de-procter-y-gamble/>

(8) RT (FACPCE) 7 Normas de Auditoría, aprobadas en 1985 y vigentes hasta su reemplazo por la RT (FACPCE) 37