

## Principales cambios en el informe Nro. 22 por CENCyA Cobelli, Beatriz del Carmen

Abstract: En el trabajo se exponen los últimos cambios del Informe 22 que tiene por finalidad recopilar los modelos que pueden requerirse para la elaboración de los diferentes informes y/o certificaciones.

### I. Introducción

Como todos los años desde que se emitió la RT 53 modificatoria de la RT 37, "Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento", se revisa el Informe Nro. 22 que contiene los principales modelos de Informes que utilizará el auditor/ contador público, en las diversos encargos y circunstancias. Tal revisión se realiza a la luz de mejorar la versión existente desde el Consejo Elaborador, análisis en los que se descubren errores, omisiones o posibles mejoras, diferentes planteos efectuados por Secretarios Técnicos de los Consejos Profesionales de todo el país. De modo práctico y para facilitar su lectura se muestran en este documento las principales modificaciones presentadas.

### II. Principales cambios en el informe Nro. 22 de CENCyA

Modelos de Informes de Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento preparados de acuerdo con la RT 37 modificada por RT 53.

Este tema nos hace reflexionar sobre el Informe 22, que cuenta con 370 (trescientas setenta) páginas, de suma utilidad, además de constituir una guía para la aplicación correcta de la norma a la hora de plasmar por escrito la tarea realizada.

El objetivo, tal como se manifiesta en la Introducción, de este Informe de CENCyA, es poner a disposición del contador público, en un único documento, los modelos de informes existentes en distintos pronunciamientos y los introducidos por las modificaciones de la RT 37 conformando un compendio integrado, funcional y de rápido acceso. Concordante con sus objetivos, su estructura se corresponde con la de la res. técnica 37 modificada por la res. técnica 53, de modo que se pueda ubicar fácilmente el modelo necesario para solucionar rápidamente las cuestiones profesionales tanto generales como las particulares que requieren un tratamiento específico. Esto significa para algunos encargos, particularmente de auditoría, proporcionar los modelos base de los informes de uso más habituales y una sección con alternativas sugeridas que podrán incluirse o no de acuerdo con el juicio profesional del contador actuante.

Como se propuso desde el primer momento, el Informe 22, se irá ampliando y mejorando año tras año, así como adecuando a la nueva normativa profesional que se emita. Por esa razón, es altamente recomendable utilizar la última versión disponible en el sitio web de la FACPCE para aplicar apropiadamente los modelos vigentes con sus textos actualizados.

Las principales modificaciones consisten fundamentalmente en:

- Cambios en la redacción de algunos párrafos.
- Adecuación de modelos de informes de aseguramiento del balance social en función a cambios en los estándares del GRI.
- Adecuación de los modelos de informes de auditoría de estados contables resumidos para alinearlos a los modelos de las normas internacionales.

- Incorporación de modelos de certificaciones y revisión de la redacción de algunos de los ya existentes.

- Modificaciones semánticas y agregados.

Por lo expuesto precedentemente nos pareció muy interesante tratar este tema, así iremos desarrollando las modificaciones.

### III. Modificaciones semánticas y agregados

ANTES	AHORA
Opinión con salvedad	Opinión con salvedades
En la descripción de informes de revisión: Conclusión favorable	Conclusión no modificada
En el texto de otros informes de aseguramiento: No modificada	Favorable
Estados contables rectificad	Estados contables rectificativos
Estados contables libres de incorrecciones significativas	Estados contables libres de incorrección significativa
Incorrección significativa	Incorrección significativa "{puede agregarse "debida a fraude o error"}" (incorporado siempre como una opción).

En Auditoría Externa de estados contables para fines generales - Sección III.A

En lo que refiere a la Opinión cuando sea adversa (modelos 07 y 08)

Se agregó la expresión "en todos los aspectos significativos".

Esta expresión no se encuentra en informes internacionales en inglés, pero está así indicado en la RT 53 y en algunos modelos ISA (International Standards on Auditing) en español, quedando redactado de la siguiente manera: "En mi opinión, debido a la significación de la cuestión {o cuestiones} descrita {s} en la sección 'Fundamento de la opinión adversa', los estados contables adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al ... de ..... de 20X1, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las Normas Contables Profesionales Argentinas".

Cuando se trate de Abstención de Opinión dentro de los Informes de Auditoría (modelos 09 y 10)

Se agregó que la auditoría se realizó de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la sección III.A. de la RT 37. El párrafo pertinente de la sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables" queda redactado de la siguiente forma (por ejemplo Modelo 09):

Mi responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados contables de la Sociedad de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la sección III.A. de la res. técnica 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la abstención de opinión" de mi informe, no he podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes que proporcionen una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados contables.

Cuando se trate de Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos previsto en Capítulo III. C de la norma. Se adecuó el título de los informes de la Sección III.C.

a) Su redacción actual es: Informe de auditoría emitido por el auditor independiente sobre ...

b) Sección III.C - Eliminación del párrafo de énfasis III.C.12. Sobre fecha de emisión de la información, quedando redactado de la siguiente manera:

Fecha de emisión de la información sobre el elemento es posterior a la fecha de emisión de los estados contables con fines generales, corresponde a ejercicio irregular, modelo 12. Se eliminó el modelo 12 cuyo texto era: "Sin modificar mi opinión, llamo la atención sobre la nota ... mediante la cual la Dirección de ABCD manifiesta que, con fecha ... de ..... de 20X1, emitió sus estados contables con fines generales por el ejercicio finalizado el ... de ..... de 20X1, aclarando que la información sobre el elemento objeto de este informe corresponde a un período irregular con fecha de cierre el ... de ..... de 20X1, y por lo tanto, incluye los movimientos entre esas fechas"

c) En los modelos 03 y 04 se agregó la sección: Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios {Otras de acuerdo a cada jurisdicción}

Sección "Estados contables resumidos" III.D

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables resumidos.

Se agregó "...y de la RT 37 de la FACPCE".

Se cambió el título: "Informe de auditoría emitido por el auditor independiente sobre estados contables resumidos"

Los estados contables resumidos adjuntos no contienen toda la información que requieren las Normas Contables Profesionales Argentinas.

En consecuencia, la lectura y consideración de los estados contables resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados contables auditados y del informe de auditoría correspondiente. {En el caso de que los estados contables resumidos sean emitidos con posterioridad a la fecha de emisión de los estados contables auditados, agregar: "Los estados contables resumidos, así como los estados contables auditados, no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de mi informe sobre los estados contables auditados"}.

Y se ajustaron más los modelos locales a los modelos de la NIA 810 que trata el tema de referencia.

En cuanto a los Otros Encargos de Aseguramiento - Balance Social; Sección V .F, se realizaron las siguientes modificaciones:

- Adecuación de modelos a los cambios introducidos a los Estándares del GRI (Global Reporting Initiative).

- Mejor diferenciación entre modelos de informes que brindan seguridad razonable y limitada.

- Mejoras de redacción.

Las modificaciones impactan en los modelos 01 a 06 de la sección V.F.

Las más significativas consisten en las que se detallan a continuación:

a) El título del informe, ahora: Informe de aseguramiento limitado/razonable (según el

caso) de contador público independiente sobre cierta información contenida en el balance social preparado de conformidad con los estándares del GRI.

b) Sección "Responsabilidad de la Dirección de la entidad en relación con el Balance Social" La adecuación de los modelos a los cambios introducidos en los Estándares del GRI, tienen alto impacto en esta sección del informe, motivo por el que ha sido modificada en su totalidad.

c) Sección "Procedimientos realizados". La modificación impacta en los apartados a), b) y g) de la sección. La adecuación de los textos de los informes a los cambios mencionados implicó una revisión general, por lo que se recomienda una lectura completa de la sección.

En relación con el Capítulo VI Certificaciones, muy utilizadas en nuestro país y teniendo en consideración los aportes efectuados por quienes más lo utilizan, se agregaron dos modelos:

- Certificación requerida por la res. gral. 2681, art. 21, inc. c, de la AFIP (Modelo VI.07).

Aplicable a asociaciones civiles, fundaciones y mutuales en relación con medios utilizados para recibir ingresos de fondos superiores a \$10.000.

- Certificación de manifestación de bienes, derechos y deudas personales (Modelo VI.08).

El modelo propuesto por el Informe Nro. 22 es distinto al del Memo A-73 de Secretaría Técnica. Se incorporó un modelo de "Manifestación de bienes, derechos y deudas personales" que debe presentar el comitente para que el contador certifique la información en ella contenida.

Se unificó el párrafo sobre Restricción a la distribución y uso de un informe, quedando redactado de la siguiente manera:

Otras cuestiones: Restricción a la distribución y uso de esta certificación (o del informe que corresponda)

Mi certificación (o el informe que corresponda) ha sido preparada/o exclusivamente para uso de la Dirección iv de ABCD y para su presentación ante .....; por lo tanto, no asumo responsabilidad, por su distribución o utilización por partes distintas a las aquí mencionadas [\(1\)](#).

Así, se corrigieron varios errores detectados, en relación con los casos enumerados a continuación:

En primer término, se corrigió el uso de mayúsculas, por ejemplo: Dirección vs dirección; Estándares vs. estándares.

Se eliminaron tildes: solo; esta/s; esa/s; aquel/los, etc.

Se cambió plural por singular: "mi" informe por "nuestro" informe.

Se corrigió el año en algunas fechas (20X2 por 20X1).

Se eliminaron o explicaron algunas abreviaturas: NCPCA: Normas Contables Profesionales Argentinas, FACPCE: Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

Se modificó "seguridad limitada" por "seguridad razonable" en la descripción de un informe de aseguramiento del capítulo V en el índice.

Es muy interesante resaltar algunas puntos a tener en cuenta para la lectura e interpretación de los modelos, ya que los mismos deberán ser analizados a la luz de las necesidades del profesional, comitente y usuario.

- Los modelos de informes adjuntos son meramente ilustrativos y, por lo tanto, no son de

aplicación obligatoria, sino que sugeridos.

- El contador determinará bajo su responsabilidad y, sobre la base de su criterio profesional, el contenido y la redacción de sus informes.

- Con respecto al orden de los elementos del informe de auditoría, el párr. 3 de la sección III.A.ii de la res. técnica 37 (RT 37) —Normas sobre Informes— no establece un orden obligatorio, excepto para las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión", que deben ubicarse siempre al inicio del informe.

- El contador podrá incorporar párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones en sus informes de acuerdo con su evaluación de los temas que necesita comunicar. La ubicación de los mismos en los informes dependerá de la naturaleza de la información a transmitir o de la situación que lo origina, respectivamente, según se menciona en los párrs. 43 de la sección III.A.ii de la RT 37.

- Es muy importante destacar que los modelos propuestos se presentan considerando la información comparativa bajo los enfoques de cifras correspondientes de períodos anteriores (identificados con la sigla "CC") o de estados comparativos (identificados con la sigla "ECC"), según se definen en los párrs. 59 a 64 de la sección III.A.ii de la RT 37.

- Los modelos preparados bajo el enfoque de cifras correspondientes de períodos anteriores ("CC") podrían contener el siguiente párrafo educativo: "Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio finalizado el ... de ..... de 20X0 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio actual".

Este párrafo pretende aclarar el alcance con el cual el contador considera a la información comparativa cuando el enfoque empleado es el de cifras correspondientes.

En caso de decidir incorporar este texto educativo, la sección "Opinión" del informe contendrá:

- un primer párrafo que hará referencia al trabajo realizado o, en su caso, a que ha sido contratado para realizarlo y donde se identificará con precisión la información auditada,
- un segundo párrafo con el texto educativo ya señalado, y
- un tercer párrafo con la opinión del auditor.

El contador ejercerá su criterio sobre la conveniencia de incluir tal aclaración en su informe y hasta cuándo hacerlo.

- En la sección de "Opinión" sobre presentación razonable, los modelos hacen referencia a la situación patrimonial de la entidad, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo. La mención a la evolución del patrimonio neto se ha incorporado en los modelos por tratarse de una práctica habitual en Argentina, aunque no sea siempre así.

Otra práctica admitida es hacer referencia solo a la presentación razonable de la situación patrimonial, los resultados y el flujo de efectivo, entendiendo que en ella queda subsumida la evolución del patrimonio neto.

Excepto que se indique lo contrario, se asume que el contador realizó todos los procedimientos de auditoría requeridos por las normas profesionales.

- Los modelos no contemplan la inclusión de la información adicional requerida por disposiciones legales y reglamentarias que puedan disponerse en las distintas jurisdicciones donde se emitan los informes, como, por ejemplo: situación de los registros contables de la

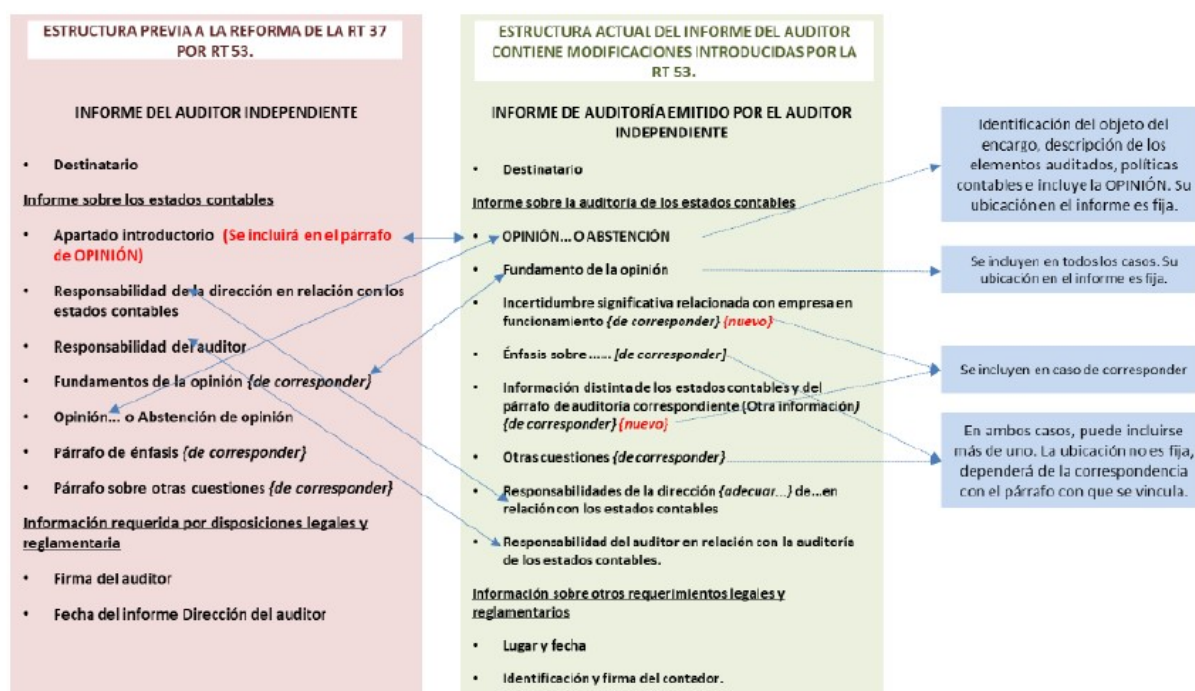


entidad; información adicional requerida por un regulador (CNV; BCRA; u otros organismos); deuda con organismos provinciales, cifras de los principales capítulos de los estados contables auditados. Solo incluyen texto referencial en relación a: deuda exigible y no exigible por el Sistema Integrado Previsional Argentino e información relacionada con procedimientos sobre prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo.

- Las situaciones planteadas no son todas las que podrían presentarse en la práctica; ya que podrían existir otras situaciones y combinaciones de circunstancias no contempladas en los modelos incluidos en el presente Informe.

#### IV. Modificaciones a la estructura de los informes de auditoría

En el siguiente gráfico, se presenta la nueva estructura de los modelos de informes a utilizar en los encargos correspondientes a las secciones III.A, B, C y D de la res. técnica 37 y las modificaciones con respecto al modelo anteriormente vigente.



#### V. Conclusiones

Con la emisión de la RT 37 modificada por RT 53 se emitieron informes (de carácter no obligatorios) para colaborar con la tarea profesional. En ese sentido el Informe 22 que recopila los modelos que pueden requerirse para la elaboración de los diferentes informes/certificaciones ha sido y sigue siendo de suma utilidad, teniendo un carácter muy dinámico pues se revisa y mejora anualmente por lo que se recomienda tener en cuenta la última versión.

También son muy interesantes los otros informes emitidos por CENCyA, tales como Informe 23 "Temas relevantes para contadores contenidos en RT 53", Informe 24 "Cuestiones relevantes para no contadores", Informe 25 "Aplicación de nuevas tecnologías en el trabajo del Auditor", Informe 26 - Informe Nro. 8 revisado CENCyA; "Guía de aplicación de las disposiciones de la RG 3363 (modificada por la RG 4483) de la AFIP". Cada uno de estos informes en su tema es muy valioso y resulta de mucho apoyo tanto a los profesionales como a los no contadores (organismos de control, entidades bancarias, registros, etc.), por tal motivo se sugiere su difusión tanto de parte de los profesionales como de los consejos profesionales.

Aclaración importante: Los párrafos en rojo se considera oportuno mostrarlos para que se observe el cambio.

(1) Se aclara que lo tachado corresponde a versión anterior y lo subrayado es el nuevo contenido.