

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

PRIMERA PARTE

VISTO:

El Informe titulado “El informe del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26” aprobado por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) y por la Junta de Gobierno; y

CONSIDERANDO:

- a) Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b) que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c) que el artículo 16 del Reglamento del CENCyA incluye entre los tipos de pronunciamientos técnicos de aplicación obligatoria a la Interpretación de normas profesionales;
- d) que la profesión contable argentina necesita conocer, cuando se presentan alternativas en la interpretación de las normas contables profesionales vigentes, cuál es la más adecuada;
- e) que en el mes de diciembre de 2010 esta Federación aprobó la Resolución Técnica N° 29 (RT 29) que modificó la Resolución Técnica 26 que había adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) para determinados entes bajo el control de la Comisión Nacional de Valores (CNV) y estableció como fecha de aplicación obligatoria por primera vez de las NIIF para aquellos ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2012;
- f) que teniendo en cuenta la aplicación de las NIIF en nuestro país para determinados tipos de entes bajo el control de la CNV, es importante contar con una guía para los profesionales que deben emitir sus informes de auditoría o de revisión limitada a estos entes;
- g) que se ha elaborado y puesto a conocimiento público el Informe 1 del CENCyA sobre la misma temática;
- h) que la Interpretación N° 5 presenta dos enfoques para la consideración de la información comparativa por parte del auditor, pero que existe un tercer enfoque (conocido con el nombre de "cifras correspondientes") intermedio, que no es contrario a las normas de la Resolución Técnica 7 "Normas de auditoría" y tiene amplia aceptación internacional, todo lo cual hace conveniente difundir este tercer enfoque para conocimiento de la profesión contable argentina y ejemplificarlo para facilitar su aplicación;

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

- i) que este Proyecto de Interpretación de norma profesional sobre "El informe del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26 e incorporación del enfoque de cifras correspondientes para la consideración de la información comparativa por el auditor" contribuye al objetivo referido en los considerandos anteriores y ha sido aprobado por el CENCyA;
- j) que este pronunciamiento será de utilización inmediata por los auditores;
- k) que, dada la existencia del Informe 1 del CENCyA, puede reducirse el plazo de consulta de esta interpretación.

POR ELLO:

LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar el Proyecto de Interpretación de normas profesionales titulado "El informe del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26 e incorporación del enfoque de cifras correspondientes para la consideración de la información comparativa por el auditor" detallado en la segunda parte de este Proyecto.

Artículo 2º - Establecer como período de consulta de este Proyecto de Interpretación sesenta días desde su publicación en la página web de esta Federación.

Artículo 3º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) realizar los procesos de difusión, divulgación y análisis de este Proyecto de Interpretación, de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Catamarca firmada en la Junta de Gobierno del 27 de septiembre de 2002; y
- b) solicitar al CENCyA la participación que considere necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4º - Publicar este Proyecto de Interpretación de norma profesional en la página web de esta Federación, comunicarla a los Consejos Profesionales, a la Comisión Nacional de Valores y a los organismos nacionales pertinentes.

SEGUNDA PARTE

Tema

El informe del auditor sobre estados financieros preparados de acuerdo con la Resolución Técnica N° 26 e incorporación del enfoque de cifras correspondientes para la consideración de la información comparativa por el auditor.

Alcance general de una Interpretación

De acuerdo con el inciso d) del artículo 16 del Reglamento del CENCyA aprobado por la Junta de Gobierno de la FACPCE el 1° de octubre de 2010, una Interpretación de normas profesionales, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma profesional.

Alcance de esta Interpretación

1. Esta Interpretación trata aspectos relacionados con una auditoría o una revisión limitada de estados financieros preparados de acuerdo con la RT 26 y provee guías para la emisión del informe del auditor sobre esos estados financieros.

Pregunta 1:

2. ¿Qué particularidades de los estados financieros anuales e intermedios, preparados de acuerdo con la RT 26, debe considerar el auditor para la emisión de su informe de auditoría o de revisión limitada?

Respuesta:

3. Dependiendo de si se trata de estados financieros anuales o intermedios, de si corresponden al primer ejercicio en que se apliquen las NIIF o a ejercicios posteriores o de si fueron preparados aplicando las NIIF o la NIIF para las Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) emitidas por el IASB, las particularidades a considerar son las siguientes:
 - (a) En los estados financieros anuales preparados conforme a las NIIF, se incluirán como mínimo: (i) dos estados de situación financiera; (ii) dos estados del resultado y otro resultado integral del período (o estados de resultado integral) y dos estados del resultado del período (si se optara por su presentación separada); (iii) dos estados de flujos de efectivo; (iv) dos estados de cambios en el patrimonio y las notas correspondientes con un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

(b) En función a lo que establece la NIC 34 *“Información Financiera intermedia”*, en los estados financieros intermedios se requiere: (i) un estado de situación financiera al final del período intermedio actual comparado con el estado de situación financiera al final del período contable anual inmediatamente anterior; (ii) un estado del resultado y otro resultado integral para el período intermedio actual y otro para el acumulado por todo el período contable actual, comparativo con iguales períodos intermedios del período contable anual precedente (por ejemplo, en el segundo trimestre de un ejercicio finalizado el 31 de diciembre se presentará la información actual y la del período precedente correspondiente al trimestre abril – junio y al semestre enero – junio); (iii) un estado de cambios en el patrimonio y (iv) un estado de flujos de efectivo, para el acumulado por todo el período contable actual, junto con estados comparativos del mismo período del ejercicio contable anual precedente.

(c) La NIC 34 distingue entre estados financieros intermedios completos y estados financieros intermedios condensados.

Si la entidad presenta estados financieros intermedios completos, la forma y el contenido de tales estados financieros deben cumplir las exigencias establecidas en la NIC 1 para un conjunto de estados financieros anuales completos. En el caso de los estados financieros intermedios condensados, éstos deben contener, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que se hayan incluido en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en la NIC 34, aunque deberán incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados. Normalmente en los estados financieros intermedios no existirá una descripción de las políticas contables sino una remisión a los últimos estados financieros anuales que las detallan y solo se identificará la adopción de una nueva política contable o cambios en las mismas, y se pondrá énfasis en las nuevas actividades, sucesos y circunstancias, sin duplicar información publicada previamente.

(d) En ocasión de la presentación de los estados financieros intermedios correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF, es probable que los últimos estados financieros anuales preparados conforme a las normas contables anteriores no contengan toda la información necesaria que requieren las NIIF, como para remitirse a ella en los términos indicados en el apartado (c) precedente para los estados financieros intermedios condensados. En tal caso, esos estados financieros intermedios deberán incluir información adicional a la que

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

hubiera correspondido en caso que los estados financieros anuales al cierre del ejercicio anterior hubieran sido preparados de conformidad con las NIIF. Esta situación no implica que dichos estados financieros intermedios deban ser considerados como estados financieros intermedios completos. Asimismo, a partir del segundo período intermedio trimestral, la entidad emisora puede evitar repetir la mencionada información adicional, haciendo para ello referencia a los estados financieros anuales al cierre del ejercicio anterior y a la información contenida en los estados financieros del primer período intermedio trimestral.

- (e) La NIC 1 requiere la presentación de un tercer estado de situación financiera al inicio del período precedente, cuando la entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva o reclasifique partidas en sus estados financieros y ello tenga efecto significativo sobre la información de ese tercer estado de situación. Cuando una entidad publique estados financieros completos en los períodos intermedios y deba reflejar un cambio retroactivo, también deberá presentar el tercer estado de situación financiera. Sin embargo, si solo presentara estados financieros condensados en el período intermedio, no existe obligación de presentar dicho tercer estado, pero la entidad podrá hacerlo si lo considera de utilidad para los usuarios de los estados financieros. No se requiere que el tercer estado de situación financiera sea acompañando con notas relacionadas.

Consecuentemente con este requerimiento de la NIC 1 y de acuerdo a lo previsto en la NIIF 1, en los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF deberá incluirse, en adición a lo indicado en el apartado (a) de este punto 3, un tercer estado de situación financiera a la fecha de transición a las NIIF, que es el comienzo del primer período para el que una entidad presenta información comparativa completa conforme a las NIIF, en sus primeros estados financieros presentados conforme a NIIF. Este estado constituye el punto de partida para la contabilización según las NIIF.

No existe en la NIIF 1 un requerimiento de presentar junto con los estados financieros intermedios correspondientes al ejercicio en que se aplican por primera vez las NIIF, un estado de situación financiera de apertura. Sin embargo, la información que incluiría ese estado puede entenderse comprendida en la conciliación del patrimonio a la fecha de transición a las NIIF que una entidad debe presentar de acuerdo a lo indicado en el apartado (g) de este punto 3.

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

- (f) En los estados financieros correspondientes al ejercicio anterior a aquél en que se apliquen por primera vez las NIIF, las entidades obligadas a la aplicación de la RT 26 deben incluir conciliaciones del patrimonio al cierre de ese ejercicio y a la fecha de transición hacia las NIIF, y del resultado y de los flujos de efectivo correspondientes a ese ejercicio, en este caso si hay variaciones significativas. Dichas conciliaciones comparan las cifras determinadas según las normas contables anteriores a la adopción de las NIIF con las NIIF que los responsables de la aprobación de los estados financieros de la entidad (en adelante: “el órgano de administración de la entidad”) estiman utilizar en los primeros estados financieros anuales preparados con las nuevas normas.

Las mismas conciliaciones deben presentarse en los estados financieros del ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF pero corregidas en caso que las conciliaciones preliminares se hubieran realizado con normas diferentes a las que se apliquen en los estados financieros en que se aplican por primera vez las NIIF, ya fuera porque (i) el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad hubiera aprobado nuevas normas o interpretaciones con vigencia efectiva para el ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF o con vigencia posterior pero con opción de aplicación anticipada admitida, y el órgano de administración de la entidad decidiera hacer uso de esa opción, o (ii) se hubieran modificado algunas de las decisiones preliminares del órgano de administración de la entidad sobre aplicación de normas alternativas o aplicación anticipada de las NIIF.

- (g) De acuerdo con lo que establece la NIIF 1, en los estados financieros intermedios correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF, deberán también incluirse conciliaciones con el impacto cuantitativo del cambio a las NIIF referidas al período intermedio y al período contable equivalente del ejercicio anterior, más las conciliaciones indicadas en el apartado f) anterior, siempre considerando las NIIF que el órgano de administración de la entidad estima utilizar en los primeros estados financieros anuales preparados bajo esas normas.
- (h) Una situación particular se presenta en el caso de los estados financieros separados (individuales) de una entidad controlante que debe presentar estados financieros consolidados. De acuerdo con el punto 9 de la RT 26, esos estados financieros deben ser elaborados aplicando las NIIF en forma integral con la sola excepción de que las inversiones en entidades subsidiarias, entidades controladas en forma conjunta y entidades asociadas, se contabilizarán utilizando el método de la participación con el alcance establecido en dicho punto 9, en vez

de lo requerido en las NIIF, según la cual la contabilización debe efectuarse al costo o a su valor razonable.

La referencia a una sola excepción en el punto 9 de la RT 26, debe entenderse como que en toda otra situación deben aplicarse las NIIF, sin necesidad de incorporar los mayores requerimientos que establece la RT 26 para los estados financieros consolidados y los estados financieros de entidades que no ejercen control o control conjunto sobre otras entidades. En consecuencia, siguiendo a la NIIF 1, las conciliaciones identificadas en el apartado (f) de este punto 3 recién resultan de presentación obligatoria en los estados financieros separados de una entidad controlante a partir del primer período intermedio del ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF.

- (i) En cuando a los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF para las PYMES, esa NIIF no contiene normas específicas sobre los estados financieros intermedios y, respecto de los estados financieros anuales, las principales diferencias con lo indicado en los apartados precedentes radica en que no se requiere la presentación de un estado de situación financiera de apertura, y en que los estados de resultado integral y de cambios en el patrimonio pueden combinarse en un único estado de resultados y ganancias acumuladas, si los cambios en el patrimonio se limitan a ganancias o pérdidas, pagos de dividendos, corrección de errores de ejercicios anteriores o cambios en las políticas contables. Asimismo una entidad que aplique por primera vez la NIIF para las PYMES deberá incluir conciliaciones y otras explicaciones sobre cómo la transición desde el marco de información financiera anterior a la NIIF para las PYMES ha afectado la situación financiera, el resultado integral y los flujos de efectivo presentados con anterioridad.
- (j) También en relación con la presentación de los estados financieros separados de una entidad controlante, la NIC 34 no establece reglas en particular sobre esa presentación en los períodos intermedios y se limita a indicar: "Los estados financieros separados de la controladora no son coherentes ni comparables con los estados financieros consolidados más recientes del grupo. Si la información financiera anual de la entidad incluye, junto con los estados financieros consolidados, los estados separados de la controladora, esta norma no requiere ni prohíbe que se incluyan también los estados separados de la controlante en la información intermedia elaborada por la entidad". Siendo ésta la única referencia a los estados financieros intermedios separados de una entidad controlante en la NIC 34, cabe interpretar:
 - (i) que para la preparación de esos estados financieros intermedios separados resultan aplicables las disposiciones de la NIC 34,

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

según las cuales es posible remitirse a los últimos estados financieros anuales para todo lo allí descripto que se mantiene vigente en el período intermedio, con el objetivo de evitar duplicar en los estados financieros intermedios información que es de acceso público; y

- (ii) que, si es posible la remisión a los últimos estados financieros anuales mencionada en (i), más aún lo sería una remisión a los estados financieros consolidados correspondientes al mismo período intermedio, para evitar repetir políticas contables y otras cuestiones que resultan aplicables por igual a los estados financieros intermedios consolidados del grupo y a los estados financieros separados de la entidad controlante.

Asimismo, una nota a los estados financieros separados condensados de la entidad controlante deberá indicar (a) en qué medida aplican a dichos estados financieros las políticas contables y bases de presentación descriptas en los estados financieros consolidados condensados correspondientes al mismo período intermedio, y (b) que la información que ellos contienen debe ser leída en conjunto con los últimos estados financieros anuales de la entidad controlante y con los estados financieros consolidados del grupo correspondientes al mismo período intermedio.

Pregunta 2:

- 4. ¿Qué enfoque puede seguir el auditor de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF para el tratamiento en su informe de la información comparativa del ejercicio o de un período anterior?

Respuesta:

- 5. En primer término, cabe recordar que la RT 7 “Normas de auditoría” no establece en qué forma el auditor debe referirse a las cifras y demás información de ejercicios o períodos anteriores presentada junto con los estados financieros correspondientes al ejercicio actual. Asimismo, la Interpretación N° 5 “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos” plantea dos enfoques para la consideración de la información comparativa, pero esos enfoques no deben entenderse como las únicas opciones disponibles para el auditor. Esta Interpretación incorpora la posibilidad de un tercer enfoque, que puede entenderse como intermedio entre los dos planteados por la Interpretación N° 5 y que es también considerado por la Norma Internacional de Auditoría N° 710 con el nombre de “cifras correspondientes”, expresión que esta Interpretación adopta para la identificación de este tercer enfoque. En tanto no sea contrario a un requerimiento específico, el auditor puede entonces

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

optar al emitir sus informes, y en particular su informe sobre estados financieros preparados de acuerdo con la RT 26 a que se refiere esta Interpretación, por cualquiera de las siguientes alternativas:

- (a) Las planteadas en la Interpretación N° 5 de la FACPCE; esto es:
 - (i) que el auditor concluya sobre los estados financieros de cada ejercicio o período intermedio presentado; o
 - (ii) que el auditor se refiera en su conclusión solo a las cifras y demás información actual e incluya en un párrafo específico de su informe una referencia a la información que se presenta a efectos comparativos, que consiste básicamente en indicar si esa información ha sido oportunamente sometida a un proceso de auditoría o de revisión, el tipo de informe emitido por el auditor, si la información fue modificada posteriormente a efectos comparativos, y si esas modificaciones han sido auditadas y con qué resultados.
- (b) El enfoque de cifras correspondientes, según el cual el auditor considera a las cifras y demás información comparativa como parte integrante de los estados financieros del ejercicio actual. Esas cifras correspondientes no se presentan entonces como estados financieros completos destinados a leerse en forma independiente sino que son parte integrante de los estados financieros del ejercicio o período actual y deben leerse únicamente en relación con las cifras de dicho ejercicio o período.

Bajo este enfoque debe considerarse lo siguiente:

- (i) La conclusión del auditor no identificará a la información comparativa en forma específica, ya que esa conclusión se refiere a los estados financieros del ejercicio o período actual en su totalidad, incluyendo las cifras y otros datos correspondientes a la información comparativa.
- (ii) Cuando la conclusión del auditor en su informe sobre los estados financieros del ejercicio o períodos intermedios precedentes incluyó una salvedad o una abstención de opinión o una opinión adversa y el problema que dio lugar a cualquiera de estas situaciones fue resuelto y apropiadamente contabilizado o expuesto en los estados financieros, según corresponda, la conclusión del auditor sobre los estados financieros del ejercicio actual no necesita una referencia al problema que pudo haber afectado el informe anterior.
- (iii) Cuando el informe del auditor sobre los estados financieros del ejercicio o períodos intermedios precedentes haya incluido una salvedad, una abstención de opinión o una opinión adversa y el

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

problema que dio origen a cualquiera de estas situaciones no fue resuelto, el auditor modificará su conclusión sobre los estados financieros del ejercicio o período actual y en las aclaraciones previas a esa conclusión seguirá uno de los siguientes cursos de acción:

- 1) cuando los efectos o posibles efectos sobre el ejercicio o período actual sean significativos, explicará que el problema identificado alcanza tanto a las cifras del ejercicio o período actual como a la información comparativa; o
 - 2) cuando los efectos sobre el ejercicio o período actual no sean significativos, explicará que su conclusión de auditoría contiene salvedad por los efectos o posibles efectos del problema no resuelto sobre la comparabilidad de las cifras del ejercicio o período actual con las cifras de la información comparativa.
6. Las consideraciones incluidas en el punto 5 de esta Interpretación aplican al estado de situación financiera de apertura que se presente en el ejercicio en que se aplican por primera vez las NIIF o cuando en un ejercicio posterior se aplique retroactivamente una política contable, o se realice una reexpresión retroactiva o reclasifique partidas de los estados financieros.

Pregunta 3:

7. ¿Cuál es la responsabilidad del auditor en relación con la información comparativa correspondiente al ejercicio anterior, incluyendo el estado de situación financiera de apertura, para cada uno de los enfoques indicados en la pregunta 2?

Respuesta:

8. Si en su informe de fecha corriente el auditor brinda una conclusión sobre los estados financieros de cada ejercicio o período presentado, su responsabilidad sobre la información comparativa correspondiente al ejercicio o período anterior es equivalente a su responsabilidad sobre los estados financieros del ejercicio o período actual. Por consiguiente, el informe sobre los estados financieros presentados con fines comparativos debe reconocer cualquier hecho observado durante la auditoría o revisión de los estados financieros del ejercicio o período actual que afecte a los estados financieros del ejercicio o período anterior presentados o a la suficiencia de las exposiciones contenidas en ellos.
9. Si el auditor aplica el enfoque de (a) concluir solo sobre los estados financieros del ejercicio o período actual y (b) referirse a la información presentada con fines comparativos en un párrafo específico de su informe

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

con el alcance previsto en los puntos 6 a 8 de la Interpretación N° 5, asumirá responsabilidad primaria solo sobre los estados financieros del ejercicio o período actual, sin hacer una actualización de su conclusión original sobre los estados financieros presentados con fines comparativos. En caso que los estados financieros de un ejercicio o período anterior presentados con fines comparativos hubieran sido ajustados con posterioridad a la emisión del informe del auditor sobre dichos estados financieros, como es el caso de los ajustes para la conversión de la información comparativa a las NIIF utilizadas en los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se aplican por primera vez, el auditor se referirá a dichos ajustes con el alcance previsto en los puntos 11 y 12 de la Interpretación N° 5.

10. Cuando el auditor aplique el enfoque de cifras correspondientes, concluirá y asumirá responsabilidad sobre los estados financieros en su totalidad, esto es incluyendo a las cifras y exposiciones correspondientes al ejercicio o período anterior presentado y, en su caso, al estado de situación financiera de apertura, todos los cuales se consideran parte integrante de los estados financieros del ejercicio o período actual. Sin embargo, el alcance de los procedimientos aplicados a las cifras correspondientes es significativamente menor que para las cifras del ejercicio o período actual y normalmente se limita a verificar que las cifras correspondientes se informaron y clasificaron de manera apropiada.

Pregunta 4:

11. ¿Debe el auditor efectuar alguna referencia específica en su informe a las conciliaciones cuantitativas que la RT 26 requiere incluir (a) en los estados financieros correspondientes al ejercicio anterior a aquél en que se apliquen por primera vez las NIIF, y (b) en los estados financieros anuales y en los estados financieros intermedios correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF?

Respuesta:

12. Dado que las conciliaciones cuantitativas no se diferencian de otra información incluida en las notas a los estados financieros, la opinión o seguridad negativa del auditor cubre dichas conciliaciones. Consecuentemente, el auditor debe obtener evidencias suficientes para cubrir en su conclusión sobre los estados financieros a las conciliaciones cuantitativas y exposiciones relacionadas.

Si el auditor entendiera que las conciliaciones contienen desvíos significativos o son incompletas y el órgano de administración de la entidad no aceptara corregirlas, esta circunstancia tendrá el impacto

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

correspondiente en la opinión o seguridad negativa del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

13. Asimismo, normalmente existirá incertidumbre sobre si las NIIF consideradas en la preparación de las conciliaciones serán las definitivas, en tanto esas conciliaciones pueden modificarse hasta que se preparen los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF.

Si bien el emisor de los estados financieros explicará en una nota que las partidas y cifras incluidas en esas conciliaciones pueden modificarse hasta que se preparen los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF, el auditor puede considerar la inclusión en su informe de un párrafo de énfasis como el siguiente:

“Tal como se indica en la nota xx a los estados financieros adjuntos, las partidas y cifras contenidas en las conciliaciones incluidas en dicha nota están sujetas a cambios y solo podrán considerarse definitivas cuando se preparen los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF.”

En caso que el auditor decida la inclusión de este párrafo de énfasis en su informe, éste podrá ubicarse como una aclaración previa a la opinión o seguridad negativa sobre los estados financieros o, alternativamente, luego de dicha opinión o seguridad negativa.

Un párrafo de énfasis de este tipo puede justificarse más en el informe sobre los estados financieros anuales correspondientes al ejercicio anterior a aquél en que se apliquen por primera vez las NIIF que en un informe sobre los estados financieros intermedios correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF, atendiendo a que, cuanto más cerca se esté de la fecha de emisión de los estados financieros correspondientes al ejercicio anual en que se apliquen por primera vez las NIIF, se acota la incertidumbre mencionada.

Pregunta 5:

14. ¿Qué terminología debe utilizar el auditor en su informe al referirse a la presentación razonable de los estados financieros preparados utilizando las NIIF?

Respuesta:

15. La NIC 1 en su párrafo 15 y la NIIF para las PYMES en su párrafo 3.2. indican que los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos del efectivo de una entidad. Esta terminología es la misma que debería utilizar

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

el auditor en su informe al referirse a la presentación razonable de los estados financieros. Sin embargo, es también aceptable utilizar, en reemplazo de la expresión “el rendimiento financiero”, la expresión “el resultado integral”, siendo esta última la expresión utilizada en esta Interpretación.

Pregunta 6:

16. ¿Qué impacto tiene en el informe de revisión limitada que los estados financieros del período intermedio sometidos a revisión sean condensados o completos?

Respuesta:

17. En el caso de estados financieros condensados de período intermedio, no corresponde hacer referencia a la presentación razonable de dichos estados financieros ni en el párrafo que identifica la responsabilidad del órgano de administración de la entidad en la preparación de los estados financieros ni en el párrafo en que el auditor brinda seguridad negativa sobre los estados financieros. En cambio, el auditor hará referencia en ambos párrafos a la presentación de los estados financieros intermedios de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad N° 34 (NIC 34).

En el caso de estados financieros completos de período intermedio, pueden utilizarse los dos tipos de referencias previamente mencionadas.

Pregunta 7:

18. ¿Cómo debe identificar el auditor a los estados financieros preparados de conformidad con las NIIF y sometidos a su auditoría o revisión limitada en el primer párrafo de su informe?

Respuesta:

19. Los siguientes son modelos para la identificación de los estados financieros preparados bajo NIIF en el primer párrafo del informe del auditor. Estos modelos asumen las siguientes particularidades:

- (a) El auditor del ejercicio actual (20X2) lo ha sido también en los ejercicios o períodos a los que se refiere la información comparativa (20X1).
- (b) Los modelos se refieren a los estados financieros de una entidad que no es controlante de otra y entre paréntesis se indican los cambios o agregados a efectuar si el informe fuera sobre los estados financieros consolidados de un grupo, asumiendo en esta última situación que el auditor emite un informe aparte sobre los estados financieros separados de la entidad controlante (ver pregunta 10 sobre aspectos vinculados a la emisión de este informe aparte).

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

- (c) Se refieren a los estados financieros de una entidad que opta por presentar un estado de resultados en adición a un estado del resultado integral.
- (d) En el caso de estados financieros anuales, se hace referencia a un cierre de ejercicio de fecha 31 de diciembre. En el caso de estados financieros intermedios, los modelos se refieren a un segundo trimestre, en el cual el estado de resultados y el estado del resultado integral se presentan para el período intermedio actual (tres meses) y para el acumulado por todo el período contable actual (seis meses).
- (e) Los estados financieros anuales incluyen el estado de situación financiera de apertura pero no así los estados financieros de período intermedio.

Modelos

19.1. Casos en que el auditor considera a la información comparativa como parte integrante de los estados financieros (enfoque de cifras correspondientes).

En estos casos, el auditor debe identificar específicamente a la información comparativa como parte integrante de los estados financieros del ejercicio actual.

Estados financieros anuales

“Hemos (He) auditado los estados financieros adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que comprenden (a) el estado (*consolidado*) de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2, (b) los estados (*consolidados*) de resultados, del resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha y (c) un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los importes y otros datos correspondientes al ejercicio 20X1 son parte integrante de los estados financieros (*consolidados*) auditados mencionados precedentemente y tienen el propósito de que se lean solo en relación con esos estados financieros.”

Estados financieros de período intermedio

“Hemos (He) revisado los estados financieros condensados⁽¹⁾ de período intermedio adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados condensados⁽¹⁾ de período intermedio adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que comprenden (a) el estado (*consolidado*) de situación financiera al 30 de junio de 20X2, (b) los estados (*consolidados*) de resultados y del resultado integral por los períodos de seis y tres meses finalizados el 30 de junio de 20X2, y los estados (*consolidados*) de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el período de seis meses finalizado en esa misma

fecha y (c) notas explicativas seleccionadas⁽²⁾. Los importes y otros datos correspondientes al ejercicio 20X1 y sus períodos intermedios son parte integrante de los estados financieros (*consolidados*) *condensados*⁽¹⁾ mencionados precedentemente y tienen el propósito de que se lean solo en relación con esos estados financieros.”

- (1) Eliminar “condensados” si se presentan estados financieros completos para el período intermedio.
- (2) Si se presentan estados financieros completos para el período intermedio, debe reemplazarse “notas explicativas seleccionadas” por “un resumen de políticas contables significativas y otra información explicativa”

19.2. Casos en que el auditor solo emite opinión o seguridad negativa sobre los estados financieros del ejercicio/período actual sin considerar a la información comparativa como parte integrante de dichos estados financieros

Los modelos son coincidentes con los del punto 19.1, salvo por la exclusión de la oración final que identifica a los importes y otros datos del ejercicio 20X1 o de períodos intermedios de ese ejercicio como parte integrante de los estados financieros del ejercicio/período actual. La exclusión se debe a que esos importes y datos que constituyen información comparativa no están comprendidos en la opinión o seguridad negativa del auditor, pero en el párrafo siguiente al de identificación de los estados financieros o, alternativamente, a continuación del párrafo de opinión o seguridad negativa, el auditor deberá referirse a la información comparativa (incluyendo el estado de situación financiera de apertura, cuando corresponda su presentación) con el alcance previsto en los puntos 5 a 13 de la Interpretación N° 5, esto es, indicando si esa información ha estado previamente sometida a un proceso de auditoría o de revisión y, en caso afirmativo, si ha sido el auditor actual u otro profesional el responsable de tal trabajo y las características del informe emitido.

19.3. Caso en que el auditor concluye por separado sobre los estados financieros actuales y sobre los estados financieros del ejercicio o períodos anteriores

Estados financieros anuales

“Hemos (He) auditado los estados financieros adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que comprenden (a) los estados (*consolidados*) de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 y al 1 de enero de 20X1, (b) los estados (*consolidados*) de resultados, del resultado integral, de cambios en el

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

patrimonio y de flujos de efectivo por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, y (c) un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.”

Estados financieros de período intermedio

“Hemos (He) revisado los estados financieros condensados⁽³⁾ de períodos intermedios adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados condensados⁽³⁾ de períodos intermedios adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que comprenden (a) el estado (*consolidado*) de situación financiera al 30 de junio de 20X2, (b) los estados (*consolidados*) de resultados y del resultado integral por los períodos de seis y tres meses finalizados el 30 de junio de 20X2 y 20X1, y de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por los períodos de seis meses finalizados en esas mismas fechas, y (c) notas explicativas seleccionadas ⁽⁴⁾.”

El modelo para estados financieros de período intermedio supone que el auditor ha prestado un servicio de auditoría sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1 que incluyen el estado de situación financiera a dicha fecha presentado con fines comparativos, y que el auditor se referirá a dicho trabajo y a su informe de auditoría en un párrafo específico de su informe de revisión limitada. Sin embargo, en el caso de períodos intermedios correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF, es posible que el mencionado informe de auditoría sea sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1 antes de su conversión a las NIIF. En el punto 22.2.3 de esta Interpretación, se desarrollan las alternativas que se le presentan al auditor en este caso, y una de ellas es cubrir la información comparativa al 31 de diciembre de 20X1 en el alcance de su revisión. En tal caso, el párrafo de identificación de los estados financieros indicará:

“Hemos (He) revisado los estados financieros condensados⁽³⁾ de períodos intermedios adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados condensados⁽²⁾ de períodos intermedios adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que comprenden: (a) el estado (*consolidado*) de situación financiera al 30 de junio de 20X2 y al 31 de diciembre de 20X1[...].”

⁽³⁾ Eliminar “condensados” si se presentan estados financieros completos para el período intermedio.

⁽⁴⁾ Si se presentan estados financieros completos para el período intermedio, debe reemplazarse “notas explicativas seleccionadas” por “un resumen de las políticas contables significativas y otra información disponible”

Pregunta 8:

20. ¿Cómo debe referirse el auditor a las NIIF en (a) el párrafo de su informe que describe la responsabilidad del órgano de administración de la entidad y (b) en el párrafo de su informe que contiene la opinión o seguridad

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

negativa, sobre los estados financieros preparados de conformidad con las NIIF?

Respuesta:

21. La identificación de las NIIF no debe dejar dudas a los lectores de los estados financieros de que las normas aplicadas son las NIIF aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) sin ninguna modificación.
22. Los siguientes son modelos sobre los párrafos de responsabilidad del órgano de administración de la entidad y de opinión o seguridad negativa. Las particularidades de los estados financieros considerados en estos modelos son las mismas indicados en los apartados (a) a (e) del punto 19 de esta Interpretación. Estos modelos identifican al Directorio como el órgano de administración de la entidad, pero esa expresión deberá modificarse en la medida que el tipo societario de la entidad así lo requiera.

Modelos

22.1. Párrafos de responsabilidad del órgano de administración de la entidad

Estados financieros anuales de una entidad obligada a aplicar las NIIF

“El Directorio de la entidad es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros (*consolidados*) de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas como normas contables profesionales por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas e incorporadas por la Comisión Nacional de Valores (*u otro regulador que requiera la adopción de las NIIF en las entidades bajo su control*) a su normativa, tal y como fueron aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). [...]”

Estados financieros de período intermedio de una entidad obligada a aplicar las NIIF

“El Directorio de la entidad es responsable por la preparación y presentación de estos estados financieros (*consolidados*) condensados de período intermedio [*reemplazar por “...presentación razonable de estos estados financieros (consolidados) de período intermedio si se trata de estados financieros completos*] de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 34 “Información Financiera Intermedia” (NIC 34), adoptada como norma contable profesional por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas e incorporada por la Comisión Nacional de Valores (*u otro regulador que requiera la adopción de la NIC 34 para la preparación de estados*

financieros intermedios de entidades bajo su control) a su normativa , tal y como fue aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). [...]”

Estados financieros anuales de una entidad que opta por aplicar las NIIF

“El Directorio de la entidad ha optado por aplicar las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) adoptadas como normas contables profesionales por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, tal y como fueron aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y, por lo tanto, es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros mencionados en el párrafo 1 de acuerdo con dichas normas. [...]

Estados financieros de período intermedio de una entidad que opta por aplicar las NIIF

“El Directorio de la entidad ha optado por aplicar las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) adoptadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas como normas contables profesionales, tal y como fueron aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y por presentar estados financieros intermedios condensados, como lo permite la Norma Internacional de Contabilidad 34 “Información Financiera Intermedia” (NIC 34) y, por lo tanto, es responsable por la preparación y presentación de los estados financieros condensados mencionados en el párrafo 1 de acuerdo con dicha norma. [...]

⁽¹⁾ Eliminar “condensados” si se presentan estados financieros completos para el período intermedio

22.2. Párrafos de opinión y seguridad negativa

22.2.1. Párrafos de opinión y de seguridad negativa cuando el auditor considera a la información comparativa como parte integrante de los estados financieros actuales

Opinión

“En nuestra (mi) opinión, los estados financieros (*consolidados*) mencionados en el párrafo 1 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de ABC S.A. (*ABC S.A. y sus sociedades controladas*) al 31 de diciembre de 20X2 y su resultado integral y los flujos de su efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.”

Seguridad negativa para estados financieros de período intermedio condensados o completos

“Sobre la base de nuestra (mi) revisión, nada ha llamado nuestra (mi) atención que nos (me) hiciera pensar que los estados financieros (*consolidados*) de período intermedio mencionados en el párrafo 1 no están preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con la NIC 34.”

Alternativa de seguridad negativa solo para estados financieros de período intermedio completos

“Sobre la base de nuestra (mi) revisión, nada ha llamado nuestra (mi) atención que nos (me) hiciera pensar que los estados financieros (*consolidados*) mencionados en el párrafo 1 no brindan una presentación razonable, en todos sus aspectos significativos, de la situación financiera de ABC S.A (ABC S.A. y sus sociedades controladas) al 30 de junio de 20X2 y de sus resultados integrales por los períodos de seis y tres meses finalizados el 30 de junio de 20X2 y los flujos de su efectivo por el período de seis meses finalizado en esa misma fecha, de conformidad con la NIC 34].”

22.2.2. Párrafos de opinión y de seguridad negativa cuando el auditor solo concluye sobre los estados financieros actuales sin considerar a la información comparativa como parte integrante de dichos estados financieros

Los modelos son coincidentes con los del punto 22.2.1., pero el alcance es menor porque la opinión o seguridad negativa excluyen a la información comparativa. Sin embargo, tal como indican los puntos 6 y 7.1 de la Interpretación N° 5, aún en estos casos, el auditor deberá referirse en un párrafo específico de su informe a los estados financieros presentados con fines comparativos, limitándose a indicar las características del informe originalmente emitido sobre esos estados financieros. Asimismo, en el primer ejercicio de aplicación de las NIIF, los estados financieros presentados con fines comparativos contendrán los ajustes necesarios para la conversión a las NIIF y el auditor se referirá a esas modificaciones con el alcance previsto en los puntos 11 y 12 de la Interpretación N° 5. En caso que el auditor incorpore una conclusión sobre esas modificaciones, indicará:

- (a) el trabajo efectuado sobre los ajustes posteriores a la emisión de su informe original y si esos ajustes son apropiados y fueron debidamente aplicados a la información comparativa; u
- (b) otro tipo de trabajo que pudo haber hecho sobre la información comparativa presentada bajo NIIF y el resultado de dicho trabajo.

22.2.3. Párrafos de opinión y seguridad negativa cuando el auditor concluye por separado sobre los estados financieros actuales y sobre los estados financieros comparativos.

Opinión

“En nuestra (mi) opinión, los estados financieros (*consolidados*) mencionados en el párrafo 1 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de ABC S.A (*ABC S.A. y sus sociedades controladas*) al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 y al 1 de enero de 20X1, y sus resultados integrales y los flujos de su efectivo por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.”

Seguridad negativa para estados financieros de período intermedio condensados o completos

“Sobre la base de nuestra (mi) revisión, nada ha llamado nuestra (mi) atención que nos (me) hiciera pensar que los estados financieros (*consolidados*) de período intermedio mencionados en el párrafo 1 no están preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con la NIC 34.”

Alternativa de seguridad negativa solo para estados financieros de período intermedio completos

“Sobre la base de nuestra (mi) revisión, nada ha llamado nuestra atención que nos hiciera pensar que los estados financieros (*consolidados*) mencionados en el párrafo 1 no brindan una presentación razonable, en todos sus aspectos significativos, de la situación financiera de ABC S.A (*ABC S.A. y sus sociedades controladas*) al 30 de junio de 20X2 y de sus resultados integrales por los períodos de seis y tres meses finalizados el 30 de junio de 20X2 y 20X1 y los flujos de su efectivo por los períodos de seis meses finalizados en esas mismas fechas, de conformidad con la NIC 34.”

Los modelos de seguridad negativa precedentes suponen que el auditor ha prestado un servicio de auditoría sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1, que incluyen al estado de situación financiera a dicha fecha presentado con fines comparativos, y que se referirá a dicho trabajo y a su informe de auditoría en un párrafo específico del informe de revisión limitada. Sin embargo, en el caso de períodos intermedios correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF, es posible que el mencionado informe de auditoría sea sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1 antes de su conversión a las NIIF. En este caso el auditor podrá indicar en un párrafo específico de su informe:

- (a) que auditó el estado de situación financiera y sus notas relacionadas al 31 de diciembre de 20X1 convertido a las NIIF, y comunicar el resultado de su trabajo, o
- (b) que auditó los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 20X1 preparado bajo las normas contables anteriores, el tipo de informe originalmente emitido, y su conclusión sobre si los

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

ajustes efectuados para la conversión a NIIF del estado de situación financiera con sus notas relacionadas son apropiados y fueron correctamente aplicados, o

- (c) que realizó un trabajo de revisión limitada sobre el estado de situación financiera y sus notas relacionadas al 31 de diciembre de 20X1, y cubrir a la información de dicho estado financiero en el párrafo de seguridad negativa, en cuyo caso el párrafo de identificación de los estados financieros incorporará al estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1 (ver punto 19.3 de esta Interpretación).

Pregunta 9:

23. ¿Cómo deben modificarse los párrafos de identificación de los estados financieros, responsabilidad del órgano de administración de la entidad y opinión, si los estados financieros son preparados en base a la NIIF para las PYMES en vez de las NIIF?

Respuesta:

24. En el párrafo de identificación de los estados financieros puede requerirse una adaptación si la entidad emisora de los estados financieros decidiera presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en reemplazo del estado del resultado integral y de cambios en el patrimonio, cuando se cumplan las condiciones indicadas en el punto 3 (i) de esta Interpretación.

25. El párrafo de responsabilidad del órgano de administración de la entidad puede indicar lo siguiente:

“El Directorio de la entidad ha optado por la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) adoptada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, tal y como fue aprobada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y, por lo tanto, es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros mencionados en el párrafo 1 de acuerdo con dicha norma.”

26. En el párrafo de opinión, el auditor hará referencia al parámetro utilizado para su opinión de la siguiente manera:

“En nuestra (mi) opinión [.....] de conformidad con la Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES.”

Pregunta 10:

27. Cuando una entidad controlante presente estados financieros consolidados junto con sus estados financieros separados aplicando los requerimientos de los puntos 8 y 9 de la RT 26, ¿cómo debe identificar el auditor a dichos

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

estados financieros, referirse a la responsabilidad del órgano de administración de la entidad en su preparación y comunicar los resultados de su trabajo?

Respuesta:

28. La RT 26 establece el siguiente alcance para la aplicación de las NIIF y de la NIIF para las PYMES:

- (a) los estados financieros de una entidad que no es controlante de otra y los estados financieros consolidados de una entidad que ejerce control o control conjunto sobre otras entidades (inclusive sobre las de cometido específico contempladas en la SIC 12) deben prepararse aplicando las NIIF en forma integral; y
- (b) los estados financieros separados de una entidad controlante deben prepararse aplicando las NIIF con una sola excepción a esas normas referida a la medición de las inversiones en entidades dependientes, entidades controladas en forma conjunta y entidades asociadas, que deberán seguir midiéndose utilizándose el método de la participación (valor patrimonial proporcional) en lugar de contabilizarse al costo o a su valor razonable como requieren las NIIF (ver al respecto el punto 9 de la RT 26).

Producto de este distinto alcance en la aplicación de las NIIF, el auditor de los estados financieros de una entidad controlante puede decidir entre la emisión de un único informe que cubra los estados financieros consolidados y los estados financieros separados de esa controlante, aún cuando estén preparados sobre bases distintas, o la emisión de un informe para cada uno de esos juegos de estados financieros.

Para evitar confusiones sobre el alcance de la aplicación de las NIIF en estos casos, es preferible la emisión de informes separados, pero el enfoque a utilizar es en definitiva una opción del auditor. En cualquier caso, los estados financieros deberán incluir una nota, a la que hará referencia el informe, que explique en qué difieren las normas utilizadas para la preparación de los estados financieros separados de una entidad controlante respecto de las NIIF completas.

Cuando el auditor emita un informe sobre los estados financieros consolidados y otro informe sobre los estados financieros separados de la entidad controlante, seguirá para este último informe los lineamientos incluidos en los puntos anteriores de esta Interpretación. Respecto de los estados financieros separados de la entidad controlante, el auditor podrá indicar lo siguiente en su informe (se ejemplifica solo el caso en que el auditor opina sobre los estados financieros separados anuales del ejercicio

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

actual, considerando a la información comparativa como parte integrante de dichos estados financieros):

Párrafo de identificación de los estados financieros

“Hemos (He) auditado los estados financieros separados (individuales) adjuntos de ABC S.A. (*individualizar sección o páginas de ser necesario para una apropiada identificación*) que comprenden (a) el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2, (b) los estados de resultados, del resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha y (c) un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los importes y otros datos correspondientes al ejercicio 20X1 son parte integrante de los estados financieros separados auditados mencionados precedentemente y tienen el propósito de que se lean solo en relación con esos estados financieros.”

Párrafo de responsabilidad del órgano de administración de la entidad

“El Directorio de la entidad es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las normas de la Resolución Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y de la Comisión Nacional de Valores (u otro regulador que corresponda). Dichas normas difieren de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y utilizadas en la preparación de los estados financieros consolidados de ABC S.A. con sus sociedades controladas, en los aspectos que se mencionan en la nota xx a los estados financieros separados adjuntos. [...]”.

Párrafo de opinión

“En nuestra (mi) opinión, los estados financieros mencionados en el párrafo 1 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de ABC S.A. y su resultado integral y los flujos de su efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas de la Resolución Técnica N° 26 de la FACPCE para los estados financieros separados de una entidad controlante que debe presentar estados financieros consolidados bajo NIIF.”

29. Cuando el auditor emita un único informe sobre los estados financieros consolidados y los estados financieros separados de la entidad controlante podrá indicar lo siguiente en su informe (se ejemplifica solo el caso en que el auditor opina sobre los estados financieros separados anuales del ejercicio actual, considerando a la información comparativa como parte integrante de dichos estados financieros):

Párrafo de identificación de los estados financieros

“Hemos (He) auditado los estados financieros adjuntos, que incluyen:

- (a) el estado consolidado de situación financiera de ABC S.A. y sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 20X2 y los correspondientes estados consolidados de resultados, del resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa; y
- (b) el estado de situación financiera separado (individual) de ABC S.A. al 31 de diciembre de 20X2 y los correspondientes estados de resultados, del resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.”

Los importes y otros datos correspondientes al ejercicio 20X1 son parte integrante de los estados financieros auditados mencionados precedentemente y tienen el propósito de que se lean solo en relación con esos estados financieros.”

Párrafo de responsabilidad del órgano de administración de la entidad

“El Directorio de la entidad es responsable por la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las normas de la Resolución Técnica N° 26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y de la Comisión Nacional de Valores (u otro regulador que corresponda). Dichas normas requieren que los estados financieros consolidados se preparen de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas como normas contables profesionales por la FACPCE, tal y como fueron aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), y que los estados financieros separados de la entidad controlante se preparen de acuerdo con las mismas normas internacionales con la sola diferencia que se explica en la nota zz a los estados financieros separados adjuntos. [...]”

Párrafo de opinión

“En nuestra (mi) opinión, los estados financieros mencionados en el párrafo 1 presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos:

- (a) la situación financiera consolidada de ABC S.A. con sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 20X2, y su resultado integral y los flujos de su efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; y

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

(b) la situación financiera de ABC S.A. al 31 de diciembre de 20X2, y su resultado integral y los flujos de su efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas de la Resolución Técnica N° 26 de la FACPCE para los estados financieros separados de una entidad controlante que debe presentar estados financieros consolidados bajo NIIF.”

30. Asimismo, cuando el auditor decida emitir un informe que cubra los estados financieros consolidados y otro informe que cubra a los estados financieros separados de la entidad controlante, ya se trate de estados financieros anuales o de período intermedio, es recomendable que en el informe sobre los estados financieros separados, incluya un párrafo (normalmente, luego del párrafo de opinión) en el que indique: "Hemos (He) emitido por separado un informe sobre los estados financieros consolidados (en su caso agregar "condensados de período intermedio") de ABC S.A. y sus sociedades controladas por el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X2 [...]".

Pregunta 11:

31. ¿Cómo debe referirse el auditor a la información comparativa en su informe sobre los estados financieros correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF cuando no fue el auditor de la entidad en el ejercicio anterior?

Respuesta:

32. Esta situación puede ser más compleja que la que se presenta normalmente en una primera auditoría, porque las cifras y exposiciones correspondientes a la información del ejercicio anterior y al estado de situación financiera de apertura normalmente habrán sido objeto de auditoría por parte del auditor predecesor, pero antes de los ajustes incorporados por el órgano de administración de la entidad para su conversión a las NIIF. Aún si la información comparativa con los ajustes para su conversión a NIIF hubiera sido sometida a una auditoría previa por parte del auditor predecesor, podría ocurrir que esa información fuera preliminar y difiera de las cifras y exposiciones definitivas.

33. El auditor actual podrá revisar los papeles de trabajo de su predecesor y aplicará otros procedimientos necesarios para satisfacerse sobre la razonabilidad de los saldos iniciales como en cualquier primer auditoría y, en particular, deberá determinar los efectos que sobre las cifras y

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

exposiciones correspondientes al ejercicio anterior y sobre el estado de situación financiera de apertura pueda tener la conversión a las NIIF.

34. Relacionado con las tareas de revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor y demás procedimientos necesarios para que el auditor actual pueda satisfacerse sobre los saldos iniciales en una primer auditoría, cabe destacar:

(a) Que esas tareas podrían ser suficientes para que el auditor actual se satisfaga sobre la información comparativa, cuando el enfoque utilizado sea el de las cifras correspondientes y, en consecuencia, su opinión se refiera a los estados financieros en su totalidad, es decir, considerando a la información comparativa como parte integrante de los estados financieros del ejercicio actual. En estos casos, cualquier problema significativo de auditoría que afecte a la información comparativa impactará en la opinión del auditor sobre los estados financieros del ejercicio actual, en tanto que de no mediar tales problemas, el auditor no hará ninguna mención específica a la información comparativa en su opinión.

No obstante el enfoque de cifras correspondientes, el auditor podrá indicar en un párrafo específico de su informe y sin afectar su opinión, que los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponde la información comparativa fueron auditados por otro auditor, el tipo de opinión que ese auditor expresó, que dicha opinión no cubre los ajustes efectuados posteriormente para la conversión de la información a las NIIF y, de ser aplicable, una descripción breve de las salvedades que afectaron la opinión del otro auditor. Este párrafo específico podrá ubicarse como una aclaración previa a la opinión sobre los estados financieros actuales o, alternativamente, luego de la opinión.

(b) Que cuando la práctica habitual fuera contar con una opinión específica sobre los estados financieros de ejercicios anteriores que se presenten para fines comparativos, esas tareas no equivalen a una auditoría de los estados financieros de ejercicios anteriores, de modo que normalmente no proporcionarán al auditor los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan respaldar una opinión específica sobre razonabilidad de los estados financieros de ejercicios anteriores que se presenten para fines comparativos con los estados financieros del ejercicio actual.

En esta circunstancia, el órgano de administración de la entidad podría solicitar al auditor predecesor la extensión de su trabajo original para emitir un informe con opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros comparativos preparados bajo NIIF, o bien al auditor actual la realización de una auditoría con el alcance necesario para expresar similar opinión. Cuando ni el auditor predecesor ni el auditor

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

actual acuerden realizar los mencionados trabajos, el auditor actual evaluará la significación de las modificaciones efectuadas por el órgano de administración de la entidad para la conversión de la información comparativa a las NIIF y, en función a esa evaluación, normalmente se limitará a indicar en su informe:

- (i) que los estados financieros presentados con fines comparativos fueron auditados por otro auditor, la fecha de los correspondientes informes, la clase de opinión expresada y, cuando contenga salvedad, las razones substanciales para ésta, y que esos informes no cubren las modificaciones efectuadas por el órgano de administración de la entidad para la conversión a las NIIF; o
- (ii) que, debido a la significación de las modificaciones para la conversión a las NIIF, la información comparativa constituye información no auditada.

En circunstancias excepcionales, bajo las cuales el enfoque indicado en los apartados (i) o (ii) precedentes no resulten aceptables, el auditor actual podrá aún evaluar emitir una opinión solo sobre los ajustes efectuados por el órgano de administración de la entidad para la conversión a las NIIF. En este caso, el auditor actual normalmente requerirá que el auditor predecesor re-emita sus informes sobre los estados financieros que cubren la información del ejercicio anterior y el estado de situación financiera de apertura antes de los ajustes para la conversión a las NIIF y, si obtuviera las evidencias de auditoría apropiadas y suficientes para satisfacerse en cuanto a lo apropiado de los ajustes, podrá indicar lo siguiente luego de su opinión sobre los estados financieros del ejercicio actual:

“Como parte de nuestra (mi) auditoría de los estados financieros del ejercicio 20X2, hemos (he) auditado los ajustes descritos en la nota xx a los estados financieros adjuntos, que fueron aplicados a los estados financieros comparativos y al estado de situación financiera de apertura para su conversión a NIIF. En nuestra (mi) opinión, tales ajustes son apropiados y han sido aplicados debidamente. No se nos (me) ha requerido, auditar, revisar o aplicar procedimientos a los estados financieros de ejercicios anteriores distintos a los necesarios para opinar sobre la aplicación de los ajustes y, por lo tanto, no expresamos (expreso) una opinión u otro tipo de seguridad sobre los estados financieros comparativos del ejercicio 20X1 y el estado de situación financiera de apertura”.

35. Si el auditor actual siguiera el enfoque de concluir solo sobre los estados financieros del ejercicio actual sin considerar a la información comparativa como parte integrante de dichos estados financieros, se referirá a la

PROYECTO N° 7 DE INTERPRETACIÓN DE NORMAS PROFESIONALES: EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RT26 E INCORPORACIÓN DEL ENFOQUE DE CIFRAS CORRESPONDIENTES PARA LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA POR EL AUDITOR

información del ejercicio anterior y al estado de situación financiera de apertura en alguna de las formas indicadas en los puntos 11 y 13 de la Interpretación N° 5.

Pregunta 12:

36. Los conceptos desarrollados en las respuestas a la pregunta 11 de esta Interpretación, ¿pueden extenderse a los trabajos de revisión limitada y emisión de informes sobre los estados financieros intermedios correspondientes al ejercicio en que se apliquen por primera vez las NIIF?

Respuesta:

37. Sí. Los conceptos resultan igualmente aplicables, excepto por las referencias al estado de situación financiera de apertura, cuando la decisión de la entidad sea que ese estado solo acompañe a los estados financieros anuales correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF.