

**FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONOMICAS**

CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA

INTERPRETACIÓN N° 9

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA

PRIMERA PARTE

VISTO:

- a. La Resolución Técnica Nº 37 "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados" (RT 37) de esta Federación;
- b. El Proyecto Nº 7 de Interpretación “El informe del auditor sobre Información Comparativa – REVISADO” de esta Federación.

Y CONSIDERANDO:

- a. Que mediante la sanción de la RT 37, la Junta de Gobierno derogó la Resolución Técnica Nº 7 “Normas de Auditoría” (RT 7);
- b. Que la Interpretación Nº 5 se había emitido a los fines de contemplar las situaciones que podían presentársele al auditor de estados contables ante la información presentada a los fines comparativos, con la regulación técnica prevista en la RT 7;
- c. Que ante la derogación de la RT 7 se torna inaplicable la Interpretación Nº 5;
- d. Que la RT 37 adopta como criterios posibles respecto del informe del auditor los enfoques denominados “Estados contables comparativos” y “Cifras correspondientes”;
- e. Que resulta de interés para los profesionales el contar con una interpretación que clarifique las inquietudes que se generan con la nueva RT 37;
- f. Que se constituyó en CENCYA una comisión para que analice la situación ante el nuevo escenario normativo;
- g. Que la citada comisión se expidió y preparó el proyecto de un nuevo proyecto de Interpretación titulado “El informe del auditor sobre información comparativa”;
- h. Que durante su período de consulta se recibieron opiniones que fueron analizadas, y en su caso, consideradas en esta propuesta.
- i. Que CENCYA aprobó esta propuesta en su reunión del 28 de octubre de 2014

POR ELLO:

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

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar la Interpretación Nº 9 “El informe del auditor sobre información comparativa” contenido en la segunda parte de esta Resolución.

Artículo 2º - Solicitar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) realizar los procesos de difusión, divulgación y análisis establecidos por el Acta Acuerdo complementaria firmada en Tucumán el 3 de octubre de 2013;
- b) solicitar al CENCYA la participación que considere necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

INTERPRETACIÓN N° 9 “EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA”

Artículo 3° - Publicar esta Interpretación de normas profesionales en la página de Internet de esta Federación

En la Ciudad de El Calafate, Santa Cruz, 5 de diciembre de 2014

Interpretación N° 9 El informe del auditor sobre información comparativa

SEGUNDA PARTE

Tema:

El informe del auditor sobre información comparativa

Alcance general de una Interpretación

De acuerdo con el artículo 16 inciso d) del Reglamento del CENCyA aprobado por la Junta de Gobierno de la FACPCE, 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 contable.

Introducción

Esta interpretación trata las responsabilidades que tiene el contador público en relación con la información comparativa en una auditoría de estados contables.

La Segunda Parte de la RT 8, Sección E del Capítulo II establece que los estados contables básicos, así como la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos, se presentarán a dos columnas, en tanto que la restante información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del periodo corriente.

En cuanto a la NIC 1, el párrafo 38 establece la obligación de revelar información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo actual así como también la obligación de incluir información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo actual.

El contador podrá emitir su informe de auditoría o de revisión considerando la información de períodos anteriores como:

- a) cifras correspondientes de períodos anteriores. o
- b) estados contables comparativos.

A los efectos de ubicar en la RT 37 la parte pertinente a información comparativa, se referencian los párrafos 32 a 35 de la sección III.A.ii de dicha norma.

El Informe N° 12 del CENCYA brinda una importante gama de ejemplos de situaciones que podrían presentarse en la práctica, tanto con la variante de cifras correspondientes de períodos anteriores como de estados contables comparativos.

Pregunta 1:

1. De los dos enfoques mencionados en la parte final de la Introducción, ¿de qué depende el que se vaya a adoptar en los informes de auditoría?

Respuesta:

2. El enfoque puede estar establecido por disposiciones legales o reglamentarias o puede especificarse en los términos de un encargo en particular.

3. A la fecha de emisión de esta Interpretación, no existen disposiciones legales o reglamentarias que obliguen al auditor a adoptar uno u otro enfoque. Por lo manifestado, excepto que el enfoque esté especificado en la carta de contratación, el auditor podrá:

- a) adoptar un enfoque de estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores; o bien
- b) adoptar un enfoque de estados contables comparativos.

Pregunta 2:

4. ¿Cuál es la diferencia más importante entre los dos enfoques previamente expuestos y cómo se evidencia en los informes de auditoría?

Respuesta:

6. La diferencia radica en que:

- a) En el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del auditor se refiere a los estados contables del período actual, considerados en su conjunto, los que se considera - bajo este enfoque -que incluyen la información comparativa. Por lo tanto, las cifras y otra información del período anterior se consideran parte integrante de los estados contables del período actual y se las presenta con el propósito de que se lean, analicen e interpreten exclusivamente en relación con las cifras y otra información del período actual.
- b) En el caso de estados contables comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada uno de los períodos para los que se presentan estados contables y sobre los que corresponda expresar una opinión de auditoría y por ello el auditor señala expresamente en su informe cada uno de los períodos cubiertos con su opinión: el actual y el o los períodos comparativos incluidos en el conjunto.

Pregunta 3:

7. ¿Cómo se evidencia la aplicación de los dos enfoques en los informes correspondientes a una primera auditoría cuando el órgano de gobierno de la entidad emisora hubiera modificado los estados contables del (los) período(s) precedente(s) y el auditor predecesor no hubiera emitido un nuevo informe de auditoría sobre los estados contables modificados?

Respuesta:

8. En el caso de una auditoría inicial, cuando la información comparativa hubiera sido corregida respecto de la originalmente emitida y el auditor predecesor no emitiera un nuevo informe de auditoría sobre los estados contables del período anterior, los dos enfoques contemplados presentan las siguientes diferencias:

- a) Si el enfoque utilizado por el auditor fuera el de cifras correspondientes de períodos anteriores, dado que su informe incluye la información comparativa tanto en el alcance de su trabajo como en su opinión sobre los estados contables del período actual, esta opinión debe cubrir la corrección incorporada a la información comparativa.

b) Si el enfoque utilizado por el auditor fuera el de estados contables comparativos, normalmente no opinará en particular sobre los ajustes incorporados a la información comparativa, salvo que se le encargue hacerlo y obtenga evidencia de auditoría suficiente como para satisfacerse de que la modificación es adecuada, lo que comunicará en su informe.

Pregunta 4:

9. El enfoque sobre la información comparativa incluido en la RT 37, ¿es igual al que establecía la Interpretación N° 5, “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos”?

Respuesta:

10. No. La Interpretación N° 5 permitía que el contador público se refiriera en su opinión:

- a) a los estados contables de todos los períodos presentados, lo que es similar al enfoque de estados contables comparativos de la RT 37, o
- b) exclusivamente a las cifras e información del período actual pero sin considerar a la información comparativa como parte integrante de los estados contables del período actual, lo cual establece una diferencia sustancial con el enfoque de cifras correspondientes de la RT 37.

Pregunta 5:

11. ¿Son estos enfoques aplicables exclusivamente a la auditoría de estados contables?

Respuesta:

12. No. También son aplicables a la revisión de estados contables de períodos intermedios.

Preguntas específicas sobre el enfoque de cifras correspondientes de períodos anteriores

Pregunta 6:

13. Según la RT 37, en su párrafo 33, cuando se presenten cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del auditor no mencionará dichas cifras correspondientes anteriores. Sin embargo, establece en ese mismo párrafo que “Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el contador identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.” ¿Cuál es el alcance y cómo debe interpretarse esta excepción?

Respuesta:

14. Con el objeto de profundizar el tema, a continuación se enumeran dichas circunstancias y su alcance:

a) Si el informe de auditoría sobre los estados contables del período anterior contenía una opinión favorable con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados contables del período actual. Al describir la cuestión que origina la opinión modificada en el párrafo de “Fundamento de la opinión modificada” del informe de auditoría, el auditor:

(1) se referirá tanto a las cifras del período actual como a las correspondientes de períodos anteriores, cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del período actual sean significativas; o

(2) explicará que la opinión de auditoría es modificada debido a los efectos, o a los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del período actual y las correspondientes de períodos anteriores, cuando tales efectos no impacten, o no impacten significativamente, las cifras del período actual. Esta situación se presenta en el modelo N° 2CC del Informe N° 12 de CENCyA.

b) En el caso poco probable de que el auditor obtuviese elementos de juicio que evidenciaran la existencia de una incorrección significativa en los estados contables del período anterior, sobre los que se había emitido una opinión favorable sin salvedades, y las cifras correspondientes de períodos anteriores no hayan sido apropiadamente ajustadas o no se haya expuesto la información adecuada, el auditor expresará una opinión favorable con salvedades o una opinión adversa en su informe de auditoría sobre los estados contables del período actual con respecto a las cifras correspondientes de períodos anteriores incluidas en dichos estados contables, pudiendo resultar aplicable lo indicado en a) (1) o a) (2) de esta respuesta.

Pregunta 7:

15. Cuando en el informe de auditoría sobre los estados contables del período anterior se haya incluido una opinión favorable con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión, y la cuestión que motivó la opinión modificada ha sido resuelta y, en su caso, por decisión del órgano respectivo de la entidad emisora de los estados contables, se ha contabilizado o presentado correctamente en los estados contables de conformidad con el marco de información contable aplicable, ¿es necesario que la opinión del auditor sobre el período actual haga mención a la opinión modificada anterior?

Respuesta:

16. No. Nótese que en este caso, a diferencia de la primera excepción incluida en la pregunta anterior, el motivo que dio lugar a la modificación de la opinión ha sido resuelto.

Pregunta 8:

17. ¿Qué períodos deben cubrir las manifestaciones escritas que el auditor solicita a la dirección?

Respuesta:

18. En el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan en relación con los estados contables del período actual que incluyen la información comparativa. Adicionalmente, el auditor debería solicitar una manifestación escrita específica con respecto a cualquier ajuste que se haya realizado para corregir una incorrección significativa en los estados contables del período anterior y que, consecuentemente, afecte a la información comparativa.

Pregunta 9:

19. En el caso de que los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro profesional, ¿cómo debe proceder el profesional actual?

Respuesta:

20. El auditor debería incluir un “Párrafo sobre otras cuestiones” en su informe, que indique:

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

Pregunta 10:

21. ¿Qué debe manifestar el auditor en caso de que los estados contables del período anterior no hayan sido auditados?

Respuesta:

22. Si los estados contables del período anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un “Párrafo sobre otras cuestiones” que la información comparativa no ha sido auditada.

Pregunta 11:

23. Esta declaración, ¿exime al auditor del requerimiento de obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre los saldos iniciales?

Respuesta:

24. No. Dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener elementos de juicio válidos y suficientes de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten significativamente los estados contables del período actual. No obtener dichos elementos de juicio implicaría una limitación al alcance del trabajo que podría

tener impacto en la opinión del auditor. Un ejemplo de esta situación se presenta en el modelo N° 2CC del Informe N° 12 de CENCyA.

Preguntas específicas sobre el enfoque de estados contables comparativos

Pregunta 12:

25. Según la RT 37, en su párrafo 34, cuando se presentan estados contables comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada período para el que se presentan estados contables. ¿Podría, en tal caso, la opinión de un período ser de distinto tenor que la de otro/s?

Respuesta:

26. Sí. Puesto que el informe de auditoría sobre estados contables comparativos se aplica a los estados contables de cada uno de los períodos presentados, el auditor puede expresar una opinión favorable con salvedades, una opinión adversa o abstenerse de opinar, o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más períodos, a la vez que expresa una opinión distinta sobre los estados contables de otro/s período/s. Ejemplos de estas situaciones pueden encontrarse en los modelos N° 16EC y 23EC del Informe N° 12 de CENCyA.

Pregunta 13:

27. La RT 37, en su párrafo 34.2 contempla la situación de que el auditor “exprese una opinión sobre el período precedente que difiere de la que previamente expresó”. ¿Cuándo puede presentarse esa situación?

Respuesta:

28. Ello podría darse en el caso de que, en el transcurso de la auditoría de los estados contables del período actual, el auditor descubra circunstancias o hechos que afecten de forma significativa los estados contables de un período anterior, o bien cuando una salvedad por limitación en el alcance que había afectado el trabajo del auditor en el período anterior queda subsanada, o bien cuando una salvedad por desvío a las normas contables profesionales queda sin efecto porque el ente emisor corrige retroactivamente la información comparativa. En tal caso, tal como lo establece el referido párrafo 34.2 de la RT 37, el auditor revelará los motivos fundamentales de la diferencia en su opinión, en el “Párrafo sobre otras cuestiones”.

Pregunta 14:

29. En el caso de que los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro profesional, ¿cómo debe proceder el profesional actual?

Respuesta:

30. Debe proceder de acuerdo con lo manifestado como respuesta a la pregunta número 9, excepto que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los

estados contables del período anterior se emita de nuevo junto a los estados contables del período actual. Esta última práctica es poco frecuente en nuestro medio.

Pregunta 15:

31. ¿Cómo debe proceder el auditor si concluye que existe una incorrección significativa que afecta a los estados contables del período anterior, sobre los que otro profesional había expresado una opinión no modificada?

Respuesta:

32. En el marco del Código de Ética aplicable en la jurisdicción en la que ejerce, el auditor comunicará tal incorrección a la dirección de la entidad emisora de los estados contables y solicitará que se informe al auditor predecesor.

33. Si en esta circunstancia:

- a) se modifican los estados contables del período anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados contables modificados del período anterior, el auditor se referirá en su informe únicamente al período actual;
- b) no se modifican los estados contables del período anterior, el auditor evaluará los efectos de la incorrección detectada en su informe.

Pregunta 16:

34. ¿Qué períodos deben cubrir las manifestaciones escritas que el auditor solicita a la dirección?

Respuesta:

35. En el caso de estados contables comparativos, el auditor debería solicitar manifestaciones escritas para todos los períodos a los que se refiere su opinión, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas con respecto al período anterior, previamente realizadas, siguen siendo adecuadas.