



MEMORANDO DE SECRETARIA TECNICA N° A – 68

“INCLUSIÓN EN EL INFORME DEL AUDITOR DE INFORMACIÓN RELEVANTE QUE, SIN AFECTAR LA OPINIÓN, PERMITA SU MEJOR INTERPRETACIÓN”

Consulta

1. Se ha recibido una consulta acerca de si es admisible en el marco de las Normas de Auditoría Argentinas la inclusión en el Informe de Auditoría Externa de Estados Contables de información que, sin afectar la opinión, permita su mejor interpretación.

Análisis

2. El informe de auditoría es el medio a través del cual el auditor comunica las conclusiones de su examen. En particular, el informe breve sobre los estados contables (para ser presentados a terceros) es el que emite un contador público, basado en el trabajo de auditoría realizado, conforme a las normas de auditoría, mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados.

3. Todo informe, en tanto medio por el cual se comunica información, debe cumplir con los requisitos o características de la información. En líneas generales, para lograr el cumplimiento de los requisitos esenciales que el informe debe contemplar éste debería incluir una descripción sintética, precisa, clara y suficiente de ciertos elementos informativos que lo componen, los cuales se enumeran en la Resolución Técnica N° 7.II.C. 3., que indica que los escritos deben contener: - La identificación del objeto del examen, - La indicación de la tarea realizada, - La opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada y – Los elementos adicionales necesarios para su mejor comprensión.

4. La Resolución Técnica N° 7, en la Sección III – Normas sobre Auditoría Externa de Información Contable -, Puntos C.5 a C 36, define al Informe Breve de Auditoría de Estados Contables, describe su contenido, la sistematización de éste y la forma de presentación del informe. Dentro del contenido, la norma refiere al apartado de “Aclaraciones especiales previas al dictamen” en los siguientes términos:

“13. Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquel en que incluya el dictamen.

14. La exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.

15. El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representen salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión.”

5. De la lectura conjunta de los párrafos de la R.T. N° 7 transcritos en el punto precedente, se deduce que la norma recepta la incorporación en ese apartado de dos tipos posibles de información: a) aquella que se expone con el objeto de permitir una interpretación en forma más adecuada del informe, pero que no representa salvedades ni excepciones y b) aquella que sí representa salvedades y/o excepciones y que, por lo tanto, debe recibir el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen u opinión.



6. Se interpreta que concuerda con la conclusión alcanzada en el punto anterior la afirmación vertida en el Informe N° 5 “Manual de Auditoría” del Área Auditoría del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la F.A.C.P.C.E. que, en referencia al contenido del apartado de Aclaraciones especiales previas al dictamen, expresa “Este apartado se incluye en el informe breve sólo cuando es necesario agregar información aclaratoria necesaria para explicar una situación determinada o para fundamentar el tipo de dictamen que se emita”. – Octava Edición, de Abril de 2001, del referido Informe, Página 469.-

7. Es inherente al empleo de aclaraciones previas a la opinión, el peligro de que se generalice una tendencia a emplear párrafos aclaratorios que representan salvedades o excepciones sin el correspondiente tratamiento en el párrafo del dictamen o de que un usuario del informe interprete que una aclaración representa una salvedad o excepción cuando no sea así. El primero de los riesgos ha sido expresamente contemplado en la R.T. N° 7 .III. C.15 (parte transcripta en Punto 4. de este Memorando), al prohibir la norma la inclusión de manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del dictamen o de la opinión. En cambio, el segundo de los riesgos no es abordado por la norma; no obstante lo cual, se considera que cuando se incorpora una aclaración que no representa salvedades o excepciones resulta sumamente recomendable informar que la misma no afecta la opinión.

8. Por otra parte, se destaca que la aclaración que, no representando salvedad o excepción, se incluye en el informe profesional con el fin de permitir su mejor interpretación debe, para realmente alcanzar ese objetivo, exponer información relevante, es decir, que presente al usuario del mismo hechos, circunstancias, cuestiones, etc., que configuren aspectos significativos a considerar por el lector; pues, de no ser así, la inclusión de información insustancial atentará contra la claridad del informe y, consecuentemente, contra la mejora en su interpretación que se procura.

9. En ese sentido, vale remitir al Memorando de la Secretaría Técnica de la FACPCE A-53 “CONTEXTO ECONOMICO ARGENTINO – TRATAMIENTO DE LA CRISIS ECONOMICA-FINANCIERA ARGENTINA EN NOTA A LOS ESTADOS CONTABLES E INFORME DEL AUDITOR Y SINDICO”, que contiene un modelo de párrafo donde se expone información relevante que no afectaba la opinión del auditor (también era aplicable en el informe del síndico societario), el cual ayuda a transmitir la idea precedentemente expresada, en virtud de la indudable transcendencia que ese contexto económico – financiero del país tuvo para los agentes económicos que operaban en la Argentina.

10. El párrafo en cuestión, era la alternativa a adoptar, conforme al referido Memorando, para la redacción de los informes de auditor y de síndico societario, cuando luego de la evaluación del impacto, sobre el ente emisor de los estados contables, de la crisis económico-financiera y de las medidas que entonces había tomado el Gobierno Nacional en relación con la situación económico-financiera, el profesional concluía que correspondía la emisión de un informe favorable sin salvedades. El texto del mismo expresaba:

“De acuerdo con lo dispuesto por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, al 31 de diciembre de 2001, la Sociedad valuó los activos y pasivos nominados en moneda extranjera al tipo de cambio de \$ 1 por US\$ 1 o su equivalente de tratarse de otra moneda extranjera. En nota 1 se detallan las circunstancias vigentes al cierre del período relacionadas con el mercado de cambios en Argentina a esa fecha. El 3 de febrero de 2002, el Gobierno Nacional anunció nuevas medidas económicas, las que se encuentran en proceso de implementación, y consecuentemente no han sido reglamentadas en su totalidad a la fecha de emisión de estos estados contables. En la nota 1 asimismo se describen los impactos generados por el conjunto de las medidas adoptadas hasta la fecha por el Gobierno Nacional sobre la situación patrimonial y financiera de la Sociedad al 31 de diciembre de 2001, de acuerdo con las evaluaciones y estimaciones realizadas por la gerencia a la fecha de preparación de los



mismos. En consecuencia, los estados contables de la Sociedad deben ser leídos a la luz de estas circunstancias.”

11. Finalmente, la Resolución Técnica N° 7 al sistematizar el contenido del Informe Breve de Auditoría de Estados Contables trata la posibilidad de incorporar aclaraciones que, no representando salvedad o excepción, se incluyen en el informe profesional con el fin de permitir su mejor interpretación al normar sobre el párrafo de “Aclaraciones especiales previas al dictamen”.

12. Si bien los requisitos de sistematicidad y normalización de la información, es decir, su exposición de manera orgánica conforme a un conjunto de reglas armónicamente enlazadas que satisfagan la necesidad de consecuencia, uniformidad y comparabilidad de los informes, son importantes, también corresponde tener en cuenta el requisito de comprensibilidad (claridad) de los informes y procurar el mejor balance entre las condiciones mencionadas.

13. En ese entendimiento, se considera que cuando se trata de una aclaración que no afecta a la opinión, es una alternativa válida su inclusión en un párrafo posterior al que contiene el dictamen, claramente separado de este último, en tanto con ese proceder puede en ciertas oportunidades distinguirse de manera más evidente el alcance de la aclaración, priorizando el requisito de claridad sobre la sistematicidad y normalización, condiciones éstas que en tales casos no deberían verse significativamente conmovidas en virtud de tratarse de situaciones particulares no generalizadas.

Conclusión

14. En suma, del análisis expuesto se desprende que en el marco de las Normas de Auditoría Argentinas es admisible la inclusión en el Informe de Auditoría Externa de Estados Contables de información que, sin afectar la opinión, permita su mejor interpretación y que encuentre justificativo en la necesidad de destacar hechos, circunstancias, cuestiones, etc., que configuren aspectos significativos a considerar por el usuario del informe. Tales aclaraciones pueden incorporarse como “Aclaraciones especiales previas al dictamen” o, alternativamente, en un párrafo posterior al que contiene la opinión, claramente separado de esta última, resultando sumamente recomendable indicar en cualquiera de ambos casos que esa información no afecta la opinión profesional sobre los estados contables.

15. A continuación, se expone un ejemplo de una aclaración en un informe de auditoría de estados contables destacando una situación relevante que no representa una salvedad o excepción:

“Se destaca que, conforme se indica en la nota ... a los estados contables, existe al cierre del ejercicio finalizado el 31 diciembre de xxxx un Patrimonio Neto negativo provocado por pérdidas extraordinarias relativas al inicio de las actividades de la empresa. Esta situación fue revertida inmediatamente al inicio del segundo ejercicio a través de un aporte de los socios que recompone al Capital Social. Por otra parte, en los primeros meses del segundo ejercicio el ente ha comenzado a operar obteniendo resultados positivos por sus operaciones, no existiendo a la fecha del presente informe una incertidumbre material que pueda proyectar una duda significativa sobre la habilidad del ente para continuar con sus operaciones en el futuro previsible. La situación descrita (no representa una modificación de) o (no afecta) mi opinión sobre los estados contables de la sociedad.”

16. Si el párrafo se coloca dentro de “Aclaraciones especiales previas al dictamen” se indicaría que la situación descrita “no afecta mi opinión” y si se coloca en un párrafo posterior a la opinión que la situación descrita “no representa una modificación de mi opinión”.



17. En el ejemplo presentado, la aclaración expresada permite al lector del informe interpretar fácilmente por qué el hecho de que el ente presente al cierre del ejercicio patrimonio neto negativo no afectó la opinión del profesional sobre los estados contables.

Buenos Aires, 10 de Noviembre de 2011.

Cdor. Carlos Guido García
Gerente Técnico
CPCE Pcia. de Buenos Aires

Cdor. Alejandro Javier Rosa
Secretario Técnico
FACPCE