

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

**EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS  
FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA  
RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26**

## **INTRODUCCIÓN**

En el mes de diciembre de 2010 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la Resolución Técnica N° 29 (RT 29).

La RT 29 básicamente:

- (a) Mejoró el ordenamiento y la redacción de la RT 26 que había aprobado la adopción de 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);
- (b) armonizó algunos aspectos con las Resoluciones de la CNV que aprobaron la adopción de las NIIF en Argentina para determinados tipos de entes;
- (c) incorporó la opción de utilizar la NIIF para las PYMES del IASB; y
- (d) estableció como fecha de aplicación por primera vez de las NIIF para aquellos ejercicios cuya fecha de cierre sea a partir del 31-12-2012.

En el marco de este plan de adopción, la RT 26 (modificada por la RT 29) comenzará a aplicarse en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

Teniendo en cuenta la aplicación inmediata de las NIIF en nuestro país para determinados tipos de entes bajo el control de la CNV, el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría ha preparado y aprobado el siguiente informe, con el objeto de que sirva como guía a los profesionales que deben emitir sus informes de auditoría o de revisiones limitadas a este tipo de entes.

También servirá de base para la presentación de un futuro proyecto de interpretación sobre el mismo tema.

A continuación se presentan en formato de preguntas y respuestas doce temas en los que se tratan los principales aspectos relacionados con una auditoría o revisión limitada de estados financieros preparados de acuerdo con la RT 26.

## **PREGUNTAS Y RESPUESTAS**

### **Pregunta 1:**

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

### **Respuesta:**

2. Dependiendo de si se trata de estados financieros anuales o intermedios, de si corresponden al primer ejercicio en que se apliquen por primera vez 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 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, las particularidades a considerar son las siguientes:
  - (a) En los estados financieros anuales preparados conforme a las NIIF se incluirán como mínimo dos estados de situación financiera, dos estados de resultado del período y otro resultado integral (o estados de resultado integral), dos estados de resultados (si se optara por su presentación separada), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y las notas correspondientes con un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

- (b) En los estados financieros intermedios se requiere en función a lo que establece la NIC 34 (i) un estado de situación financiera al final del período intermedio actual comparado con el estado de situación financiera al final del ejercicio contable anual inmediatamente anterior; (ii) un estado de resultado integral para el período intermedio actual y otro para el acumulado por todo el período contable actual, comparativo con iguales períodos del ejercicio 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); y (iii) un estado de cambios en el patrimonio y 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 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, estos 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 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 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, cuando la entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re-emisión retroactiva o reclasifique partidas en sus estados financieros. Cuando una entidad publique estados financieros completos en los períodos intermedios y deba reflejar un cambio retroactivo, también deberá presentar el

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

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, 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 2, un tercer estado de situación financiera a la fecha de transición a las NIIF que es el principio del primer período comparativo presentado (en adelante “estado de situación financiera de apertura”). 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 2...

- (f) En los estados financieros correspondientes al ejercicio anterior a aquel 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 los flujos de efectivo correspondientes a ese ejercicio. 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”) estima utilizar en los primeros estados financieros anuales preparados bajo esas 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 desde la fecha de preparación de las conciliaciones preliminares (a) 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 (b) 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) En los estados financieros intermedios correspondientes al primer ejercicio de aplicación de las NIIF deberá también incluirse, de acuerdo con lo que establece la NIIF 1, 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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

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 la NIC 27, según la cual la contabilización debe efectuarse en tales casos, al costo o 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 2 recién resultan de presentación obligatoria en los estados financieros individuales 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 el 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.

**Pregunta 2:**

3. ¿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:**

4. Cabe recordar en primer término, que la Resolución Técnica N° 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. Este informe 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 este informe adopta para la identificación de este tercer enfoque. En tanto no sea contrario a un requerimiento específico, el auditor puede entonces optar al emitir sus informes, y en particular su informe sobre estados financieros preparados de acuerdo con la RT 26 a que se refiere este informe, por cualquiera de las siguientes alternativas:

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

- (a) Las planteadas en la Interpretación N° 5 de la FACPCE; esto es:
- (j) 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 sólo 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 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 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 alcanzan 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.

5. Las consideraciones incluidas en el punto 4 de este informe aplican al estado de situación financiera de apertura que se presente en el ejercicio en que se aplican

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

por primera vez las NIIF o cuando en un ejercicio posterior se aplique retroactivamente una política contable, o se realice una re-emisión retroactiva o reclasifique partidas de los estados financieros.

**Pregunta 3:**

6. ¿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:**

7. Si el auditor brinda en su informe de fecha corriente 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.
8. 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 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.
9. 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:**

10. ¿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:**

11. 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 a dichas conciliaciones. Consecuentemente, el auditor debe obtener evidencias suficientes para cubrir en su conclusión sobre los estados financiero 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 corregir las conciliaciones, esta circunstancia tendrá el impacto correspondiente en la opinión o seguridad negativa del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

12. 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, el mismo 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 aquel 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 los estados financieros correspondientes al ejercicio anual en que se apliquen por primera vez las NIIF se acota la incertidumbre mencionada.

**Pregunta 5:**

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

**Respuesta:**

14. 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 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 I” la expresión “el resultado integral”; siendo esta última la expresión utilizada en este informe.



**Pregunta 6:**

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

**Respuesta:**

16. 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:**

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

**Respuesta:**

18. 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 ejercicios 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 separado sobre los estados financieros individuales de la entidad controlante (ver pregunta 10 sobre aspectos vinculados a la emisión de este informe separado).
  - (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 y 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 (3 meses) y para el acumulado por todo el período contable actual (6 meses).
  - (e) Los estados financieros anuales incluyen el estado de situación financiera de apertura pero no así los estados financieros de período intermedio.

## Modelos

### **18.1. 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 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<sup>(1)</sup> de período intermedio adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados condensados de período intermedio adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que comprenden (a) el estado de situación financiera (*consolidado*) 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.<sup>(2)</sup> Los importes y otros datos correspondientes al ejercicio 20X1 son parte integrante de los estados financieros de ABC S.A 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”

### **18.2. 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**

En estos casos se excluye del párrafo de identificación de los estados financieros a la información comparativa, porque ella no está comprendida 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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

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 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.

### **Estados financieros anuales**

Hemos (He) auditado el estado de situación financiera adjunto de ABC S.A. (*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.

### **Estados financieros de período intermedio**

Hemos (He) revisado el estado condensado<sup>(1)</sup> de situación financiera adjunto de ABC S.A [*estado (consolidado) condensado de situación financiera de período intermedio adjunto de ABC S.A y sus sociedades controlada*] al 30 de junio de 20X2, y los correspondientes estados (*consolidados*) condensados<sup>(3)</sup> 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*) condensados<sup>(3)</sup> de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por el período de seis meses finalizado en esa misma fecha, y las notas explicativas seleccionadas.

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

### **18.3. 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 incluyen: (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 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<sup>(4)</sup> de período intermedio adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados condensados de período intermedio adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que incluyen: (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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

los períodos de seis meses finalizados en esas mismas fechas, y (c) notas explicativas seleccionadas <sup>(5)</sup>.”

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 al 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 21.2.3 de este informe 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<sup>(2)</sup> de periodo intermedio adjuntos de ABC S.A. (*estados financieros consolidados condensados de período intermedio adjuntos de ABC S.A. y sus sociedades controladas*) que incluyen: (a) el estado (consolidado) de situación financiera al 30 de junio de 20X2 y al 31 de diciembre de 20X1[...].”

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

(5) 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:**

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

**Respuesta:**

20. 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.

21. 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 (1) a (5) del punto 18 de este informe. 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

### **21.1. 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 por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y la Comisión Nacional de Valores (*u otro regulador que requiera la adopción de las NIIF en las entidades bajo su control*), 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 por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y la Comisión Nacional de Valores (*u otro regulador que requiera la adopción de las NIC 34 para la preparación de estados financieros intermedios de entidades bajo su control*), 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 por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, tal y como fueron emitidas 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 la Norma Internacional de Contabilidad 34 “Información Financiera Intermedia” (NIC 34) adoptada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de 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 de los estados financieros condensados<sup>(1)</sup> mencionados en el párrafo 1., de acuerdo con dicha norma. [...]”

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

## **21.2. Párrafos de opinión y seguridad negativa**

### **21.2.1. 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 periodo 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].”

### **21.2.2. 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 21.2.1., 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, o

- (b) Indicar otro tipo de trabajo que pudo haber hecho sobre la información comparativa presentada bajo NIIF y el resultado de dicho trabajo.

**21.2.3. 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 6 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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

originalmente emitido, y su conclusión sobre si los 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 18.3 de este informe).

**Pregunta 9:**

22. ¿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:**

23. 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 2 (i) de este informe.
24. 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.”
25. 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:**

26. ¿Cuándo una entidad controlante presente estados financieros consolidados junto con sus estados financieros individuales, aplicando los requerimientos de los puntos 8 y 9 de la RT 26, cómo debe el auditor identificar a dichos estados financieros, referirse a la responsabilidad del órgano de administración de la entidad en su preparación y comunicar los resultados de su trabajo?

**Respuesta:**

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



EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

- (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 individuales 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 individuales de esa controlante, aún cuanto 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 individuales de una entidad controlante respecto de las NIIF completas.

Cuando el auditor emita informes separados sobre los estados financieros consolidados y los estados financieros individuales de la entidad controlante, seguirá respecto de los estados financieros consolidados los lineamientos incluidos en los puntos anteriores de este informe. Respecto de los estados financieros individuales 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 individuales 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 individuales adjuntos de ABC S.A. (*individualizar sección o páginas de ser necesario para una apropiada identificación*) que incluyen (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 individuales 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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

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 individuales 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 individuales de una entidad controlante que debe presentar estados financieros consolidados bajo NIIF.”

28. Cuando el auditor emita un único informe sobre los estados financieros consolidados y los estados financieros individuales 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 individuales 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 SA 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 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 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 individuales de la entidad controlante se preparen de acuerdo con las mismas normas internacionales con la

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

sola diferencia que se explica en la nota zz a los estados financieros individuales 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 X.Y.Z 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
- (b) la situación financiera de X.Y.Z S.A al..... de.... 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 individuales de una entidad controlante que debe presentar estados financieros consolidados bajo NIIF .”

**Pregunta 11:**

29. ¿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:**

30. 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.
31. El auditor actual podrá revisar los papeles de trabajo de su predecesor y aplicará otros procedimientos necesarios para satisfacerse sobre los saldos iniciales, como en cualquier primer auditoría y, en particular, deberá determinar los efectos que sobre las cifras y exposiciones correspondientes al ejercicio anterior y sobre el estado de situación financiera de apertura pueda tener la conversión a las NIIF .
32. 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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

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 misma.

- (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 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

EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE  
ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 26

financieros adjuntos, que fueron aplicados a los estados financieros comparativos y al estado de situación financiera de apertura para su conversión a las 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”.

33. 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 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:**

34. ¿Los conceptos desarrollados en las respuestas a la pregunta 11 de este Informe, 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:**

35. 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.