

TÍTULO:	RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53, NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53, NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO

NUEVO TEXTO DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37. MODIFICACIONES EN LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS CONTABLES PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS, AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO CONTABLE O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO CONTABLE, Y AUDITORÍAS DE ESTADOS CONTABLES RESUMIDOS

AUDITORÍAS ESPECIALES. Introducción. Nuevo texto de la RT (FACPCE) 37. Comentarios. Conclusiones. Bibliografía.

I - INTRODUCCIÓN

En la reunión virtual de la Junta de Gobierno celebrada el 28/9/2021, se aprobó la resolución técnica (RT - FACPCE) 53 - Modificación de la RT (FACPCE) 37: Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento.

La RT (FACPCE) 53 sustituye el texto de la RT (FACPCE) 37/2013 y resulta de aplicación para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2022 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios.

Sin embargo, el Consejo Directivo del CPCECABA (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) aprobó, mediante la resolución 46/2021, la segunda parte de la RT (FACPCE) 53 para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1/7/2021 inclusive, y los períodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios. Entre sus considerandos, se menciona que existía la necesidad de actualizar el texto de la RT (FACPCE) 37 vigente, incorporando servicios profesionales que no se encontraban previstos.

La RT (FACPCE) 53 comprende, entre otras normas, a las "normas de auditoría externa y otra información contable" y, en ese sentido, además de considerar a la auditoría externa de estados contables con fines generales, la normativa también incluye a las siguientes auditorías:

- (1) auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- (2) auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable.
- (3) auditoría de estados contables resumidos.

Estas cuestiones están específicamente contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría (Revisadas) 800, 805 y 810 del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). El "Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados" constituye un material de consulta permanente para las mejores prácticas profesionales a cargo de los contadores públicos. Su contenido, actualizado periódicamente en tres volúmenes, no tiene parangón razonable que sea posible.

II - TEXTO RT (FACPCE) 53 AUDITORÍAS ESPECIALES

"III. NORMAS DE AUDITORÍA: B. AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS. i. Normas para su desarrollo: 1. Este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados contables emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. 2. Esta sección trata de las consideraciones especiales **para la aplicación de las** normas de la sección III.A a una auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. **3. Para aceptar el encargo, el contador determinará la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de los estados contables y obtendrá conocimiento de:** 3.1. la finalidad para la cual se han preparado los estados contables; 3.2. los usuarios a quienes se destina el informe; y 3.3. las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias. **Si el contador concluyera que un marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las condiciones indicadas en la sección III.A.i.2.2.2, en lo aplicable.** 4. En el caso de estados contables con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la dirección puede acordar con los destinatarios del informe, un umbral por el cual las incorrecciones identificadas por la auditoría no serán corregidas o ajustadas. La exigencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa con fines de planificación y ejecución de su labor. Finalmente, el auditor evaluará el efecto que en la opinión ejercen las posibles incorrecciones consideradas en su conjunto. 5. El contador evaluará las cuestiones que son significativas en los estados contables teniendo en cuenta las particularidades del encargo y las necesidades de información de los usuarios y si ellos describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable. 6. En el caso de estados contables preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el contador tomará conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección del ente para la preparación de dichos estados, y evaluará si los estados contables la describen adecuadamente. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los estados contables. **ii. Normas sobre informes:** 1. El informe de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descriptos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación. 2. El informe de auditoría: 2.1. contendrá la opinión del auditor sobre los estados contables auditados, precisando el marco en base al cual fueron preparados (un contrato, criterios fiscales, disposiciones de un regulador u otros); 2.2. incluirá, en un párrafo de énfasis sobre base contable: 2.2.1. la finalidad para la cual se han preparado los estados contables con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines; y 2.2.2. en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe; 2.3. podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones para indicar que el informe está destinado exclusivamente a unos usuarios específicos y restringir su distribución o utilización. Esta restricción se puede incorporar al párrafo indicado en 2.2.; y 2.4. cuando sea aplicable, el contador podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención sobre que también ha emitido un informe sobre estados contables con fines generales a la misma fecha de cierre; 2.5. en el párrafo sobre las responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables, hará referencia a que la dirección es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias en el caso de que la dirección pueda elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para tal finalidad. **C. AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO CONTABLE O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO CONTABLE i. Normas para su desarrollo:** 1. Un solo estado contable puede ser cualquiera de los estados contables básicos con su correspondiente información complementaria. Elemento significa una parte, cuenta o partida de un estado contable. Un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable (en adelante, 'elemento'), puede ser preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos, pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, uno que permite presentación razonable o uno que requiere cumplimiento. Esta distinción afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el contador. 2. Si el elemento ha sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales, la auditoría se llevará a cabo aplicando además las normas de auditoría de estados contables de la sección III.A. precedente. Si se ha preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos, también serán de aplicación las normas de la sección III.B. precedente. 3. El contador debe cumplir con todas las normas aplicables a una auditoría de estados contables, independientemente de si ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados contables de la entidad. 4. Si el contador no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es factible, lo que podría no ocurrir debido a que el contador no tendrá la misma comprensión de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que cuando también audita el conjunto completo de los estados contables. 5. El contador debe determinar la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados, lo que incluirá determinar si la aplicación del marco de información contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado contable o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan. Si el marco no es aceptable en las circunstancias, el contador no aceptará el encargo. **ii. Normas sobre informes:** 1. El informe de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descriptos en II.C y en III.A.ii y III.B.ii, en lo que fuera de aplicación. 2. Si el contador acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado contable o sobre un elemento, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados contables de la entidad, expresará una opinión por separado para cada encargo. 3. Un solo estado contable o un elemento de un estado contable puede publicarse junto con el juego completo de estados contables auditados. Si el contador concluye que dicha presentación no los distingue suficientemente del conjunto completo, solicitará a la dirección que rectifique la presentación. También diferenciará la opinión sobre un solo estado o sobre un elemento, de la opinión sobre el conjunto completo de estados contables y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado contable o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación. 4. Si el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados contables de una entidad incluye: 4.1. una opinión modificada; 4.2. un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones; 4.3. una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento; o 4.4. una declaración que describe una incorrección material en la otra información; el contador considerará las implicaciones que, en su caso, pueden tener estas cuestiones sobre su informe de auditoría sobre un solo estado contable o un elemento de dichos estados. Por ejemplo, el contador puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado contable o sobre un

elemento específico de un estado contable a una sección de incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de los estados contables. **5. La opinión del contador sobre un solo estado contable o un elemento puede diferir de la emitida sobre un juego completo de estados contables considerados en su conjunto. Asimismo, en uno u otro caso podrían existir párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones que no sean coincidentes.** 6. Si el contador **expresa** una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un **elemento**, incluido en dichos estados contables, considera apropiado expresar una opinión **no modificada** sobre dicho **elemento**, solo lo hará si: 6.1. las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben; 6.2. la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión; y 6.3. el elemento específico no constituye una parte significativa de los estados contables completos considerados en su conjunto. **A estos efectos, se considera que un solo estado contable es un elemento significativo.**

D. AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES RESUMIDOS i. Normas para su desarrollo: 1. Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables pero que contiene menos detalle que los estados contables, aunque supone una presentación estructurada congruente con la presentada en estos. El contador únicamente aceptará un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados contables completos de los que se deriven los estados contables resumidos. **Antes de aceptar el encargo**, el contador: 1.1. determinará si los criterios aplicados **por la dirección para la preparación de los estados contables resumidos** son aceptables, cuando no estén establecidos por ley, regulador u organismo autorizado. **Si no son aceptables, no asumirá el encargo. Si estuviesen establecidos por ley o regulador y el contador determine que no son aceptables sin poder declinar el encargo, dejará constancia de ello en su informe de auditoría;** 1.2. **obtendrá de la dirección una manifestación** de que: 1.2.1. reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados contables resumidos; **1.2.2. el informe de auditoría sobre los estados resumidos deberá ser incluido en cualquier documento que los contenga; y 1.2.3. pondrá a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados contables resumidos, los estados contables completos auditados;** y 1.3. acordará con la dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados contables resumidos. 2. En un encargo para realizar la auditoría de estados contables resumidos, el contador: 2.1. determinará si los criterios aplicados son aceptables de acuerdo con lo indicado en III.D.i.1.1.; 2.2. se formará una opinión sobre los estados contables resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de los elementos de juicio de auditoría obtenidos; y 2.3. expresará claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de la opinión. 3. El contador realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario: 3.1. evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados contables completos auditados; 3.2. cuando los estados resumidos no están acompañados de los estados contables completos auditados, evaluar si describen claramente: 3.2.1. de **quiénes** se pueden obtener los estados contables completos auditados o el lugar en el que están disponibles; o 3.2.2. las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados contables auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados contables resumidos; 3.3. evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados; 3.4. comparar los estados contables resumidos con la correspondiente información de los estados contables completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados contables completos auditados; 3.5. evaluar si los estados contables resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados; 3.6. evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los estados contables resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no induzcan a error en las circunstancias; y 3.7. evaluar si los estados contables completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados contables resumidos.

ii. Normas sobre informes: **1. El informe de auditoría sobre estados contables resumidos incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descriptos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.** 2. El informe de auditoría sobre los estados contables resumidos incluirá entre sus elementos, los siguientes: 2.1. identificación de los estados contables resumidos sobre los que el contador informa; **2.2. la expresión clara de una opinión de acuerdo con los apartados 4 a 6 de esta sección;** **2.3. en una sección con el título 'Estados contables resumidos' se incluirán las siguientes manifestaciones:** 2.3.1. una declaración que ponga de manifiesto que los estados contables resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los estados contables completos auditados, y que la lectura y consideración de los estados contables resumidos **y del informe de auditoría correspondiente** no equivale a la lectura de los estados contables completos auditados **y del informe de auditoría correspondiente;** 2.3.2. si la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, que los estados contables resumidos y los estados contables completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, **que pudieran requerir un ajuste de los estados contables completos auditados o revelar información de ellos;** **2.4. en una sección con el título 'Estados contables completos auditados y el informe de auditoría correspondiente' se incluirán las siguientes manifestaciones:** 2.4.1. **el tipo y fecha del informe emitido sobre los estados contables completos auditados;** 2.4.2. si la opinión sobre los estados contables resumidos es sin modificaciones, de corresponder se informarán las circunstancias que afectan a los estados contables completos mencionadas en el apartado 5 de esta sección. **3. Si el destinatario de los estados contables resumidos no es el mismo que en el informe de auditoría de los estados contables completos auditados, el contador evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios.** 4. Cuando el contador concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados contables resumidos, utilizará alguna de las **expresiones** que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa: 4.1. los estados contables resumidos son congruentes, en todos los aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados]; o 4.2. los estados contables resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados]. 5. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados incluya: 5.1. una opinión con salvedades; 5.2. un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones; **5.3. una sección titulada 'Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento'; o 5.4. una declaración que describe una incorrección significativa en la otra información; y el contador se haya satisfecho de que los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados,** el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contiene: 5.5. una opinión con salvedades; 5.6. un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones; **5.7. una sección titulada 'Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento'; o 5.8. una declaración que describe una incorrección significativa que permanece sin corregir en la otra información, describirá:** 5.9. el fundamento de la opinión con salvedades y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados contables resumidos, 5.10. la

cuestión a la que se refiere el párrafo de énfasis o el párrafo sobre otras cuestiones **o la sección titulada 'Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento' o la incorrección significativa no corregida en la otra información y su efecto, si lo hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados contables resumidos y el informe de auditoría correspondiente.** 6. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto tal situación y sus fundamentos, y que, como consecuencia de ello, **no resulta adecuado** expresar una opinión sobre los estados contables resumidos. 7. Si los estados contables resumidos no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o no constituyen un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el contador expresará una opinión adversa sobre los estados contables resumidos. 8. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, o cuando el informe de auditoría sobre dichos estados contables completos advierta a los lectores que estos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el contador incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos. 9. El contador no fechará el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos con anterioridad a: 9.1. la fecha en la que haya obtenido elementos de juicio de auditoría suficientes y adecuados en la que basar la opinión; y 9.2. la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados”.

Nota: se destacan en **negrita cursiva** las modificaciones, producto de la RT (FACPCE) 53, con respecto a la versión anterior contenida en la RT (FACPCE) 37/2013, si bien hemos incluido cambios menores de redacción e incluso la nueva normativa ha suprimido párrafos antes contenidos en la misma.

III - COMENTARIOS

1. Resolución Técnica (FACPCE) 53

Se presentan seguidamente los cambios advertidos con respecto a la versión anterior [RT (FACPCE) 37/2013]:

1.1. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

Normas para su desarrollo

- Para aceptar al encargo de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el contador público determinará la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de los estados contables y obtendrá conocimiento:
- si el contador público concluyera que un marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto en dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las condiciones indicadas en la sección III. (Normas de Auditoría), A. (Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales), i. (Normas para su desarrollo), punto 2.2.2., en lo aplicable.
- en el caso de estados contables con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la dirección puede acordar con los destinatarios del informe, un umbral por el cual las incorrecciones identificadas por la auditoría no serán corregidas o ajustadas. La exigencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa con fines de planificación y ejecución de su labor. Finalmente, el auditor evaluará el efecto que en su opinión ejercen las posibles incorrecciones consideradas en su conjunto.
- el contador público evaluará las cuestiones que son significativas en los estados contables teniendo en cuenta las particularidades del encargo y las necesidades de información de los usuarios.

Normas sobre informes

- El informe de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos incluirá los elementos particulares que se detallan en la sección, adicionales a los generales descriptos en la sección II. (Normas Comunes a los Encargos), C. (Normas sobre Informes) y en la sección III. (Normas de Auditoría), A. (Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales), ii (Normas sobre informes), en lo que fuera de aplicación, y:
- contendrá la opinión del auditor sobre los estados contables auditados, precisando el marco en base al cual fueron preparados (un contrato, criterios fiscales, disposiciones de un regulador u otros).
- incluirá, en un párrafo de énfasis, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe.
- podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones para indicar que el informe está destinado exclusivamente a unos usuarios específicos y restringir su distribución o utilización. Esta restricción se puede incorporar al párrafo de énfasis.
- cuando sea aplicable, el contador público podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención sobre que también ha emitido un informe sobre estados contables con fines generales a la misma fecha de cierre.

1.2. Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable

Normas para su desarrollo

- Si el elemento (una parte, cuenta o partida de un estado contable) ha sido preparado de conformidad con un *marco de información con fines generales*, la auditoría se llevará a cabo aplicando además las normas de auditoría de estados contables de la sección III (Normas de Auditoría), A. (Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales). Si se ha preparado de conformidad con un *marco de información con fines específicos*, también serán de aplicación las normas de auditoría de estados contables de la sección III. (Normas de Auditoría), B. (Auditoría de Estados Contables Preparados de Conformidad con un Marco de Información con Fines Específicos) precedente.
- Si el contador público no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados contables de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es factible. Ello podría no ocurrir debido a que el contador público no tendrá la misma comprensión de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, si no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados contables.

- El contador público debe determinar la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de los estados contables. Si el marco no es aceptable en las circunstancias, el contador público no aceptará el encargo.

Normas sobre informes

- El informe de auditoría incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en ii. (Normas sobre informes) de esta sección y en III. (Normas de Auditoría), A. (Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales), ii. (Normas sobre informes) y III. (Normas de Auditoría), B. (Auditoría de Estados Contables Preparados de Conformidad con un Marco de Información con Fines Específicos), ii. (Normas sobre informes), en lo que fuera de aplicación.

- Si el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados contables de una entidad incluye: (a) una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, o (b) una declaración que describe una incorrección material en la otra información; el contador público considerará las implicaciones que, en su caso, pueden tener estas cuestiones sobre su informe de auditoría.

- La opinión del contador público sobre un solo estado contable o un elemento puede diferir de la emitida sobre un juego completo de estados contables considerados en su conjunto. Asimismo, en uno u otro caso podrían existir párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones que no sean coincidentes.

- Si el contador público expresa una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados contables de la entidad, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, incluido en dichos estados contables, considera apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, solo lo hará si: (1) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben; (2) la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión; y (3) el elemento específico no constituye una parte significativa de los estados contables completos considerados en su conjunto. A estos efectos, se considera que un solo estado contables es un elemento significativo.

1.3. Auditoría de estados contables resumidos

Normas para su desarrollo

- Antes de aceptar el encargo, el contador público: (1) determinará si los criterios aplicados por la dirección para la preparación de los estados contables resumidos son aceptables, cuando no estén establecidos por ley, regulador u organismo autorizado. Si no son aceptables, no asumirá el encargo. Si estuviesen establecidos por ley o regulador y el contador público determine que no son aceptables sin poder declinar el encargo, dejará constancia de ello en su informe de auditoría; (2) obtendrá de la dirección una manifestación de que: (a) el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos deberá ser incluido en cualquier documento que los contenga; y (b) pondrá a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados contables resumidos, los estados contables auditados.

Normas sobre informes

- El informe de auditoría sobre estados contables resumidos incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II. (Normas Comunes a los Encargos), C. (Normas sobre Informes) y en III. (Normas de Auditoría), A. (Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales), ii (Normas sobre informes), en lo que fuera de aplicación.

- Dicho informe de auditoría sobre los estados contables resumidos incluirá entre sus elementos, los siguientes: (a) la expresión clara de una opinión de acuerdo con los apartados correspondientes de esta sección; (b) en una sección con el título "Estados contables resumidos" se incluirán las manifestaciones indicadas en esta sección; (c) en una sección con el título "Estados contables completos auditados y el informe de auditoría correspondiente", se incluirán las manifestaciones incluidas en esta sección, tales como el tipo y fecha del informe emitido sobre los estados contables completos auditados.

- Si el destinatario de los estados contables resumidos no es el mismo que en el informe de auditoría de los estados contables completos auditados, el contador público evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios.

- Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados incluya: (I) una sección titulada "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento", o (II) una declaración que describe una incorrección significativa en la otra información, y el contador público se haya satisfecho de que los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contiene: una sección titulada "Incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento"; o una declaración que describe una incorrección significativa que permanece sin corregir en la otra información, describirá: la cuestión a la que se refiere la sección titulada "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento" o la incorrección significativa no corregida en la otra información y su efecto, si lo hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados contables resumidos y el informe de auditoría correspondiente.

2. Normas Internacionales sobre auditorías especiales

La actual conformación de los estándares internacionales de auditoría Serie 800 está representada por las consideraciones especiales de auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos conceptuales para propósitos especiales; las auditorías de estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero; y compromisos para informar sobre estados financieros resumidos.

Todos estos estándares internacionales deberán ser leídos por el auditor independiente en conjunción con la NIA 200, "Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría", que trata de las responsabilidades globales del auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, la Norma establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades que designan a un conjunto o agrupación de conceptos aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA.

De acuerdo con la NIA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, con un alto nivel de seguridad y suficiente evidencia para reducir el riesgo de auditoría, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, que le permita al auditor independiente expresar una opinión sobre si los

estados financieros están preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable, y emitir así un informe de auditoría sobre los estados financieros y comunicar las conclusiones de auditoría.

2.1. Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos

Alcance

Las Normas Internacionales de auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros. La NIA 800 (Revisada), específicamente, trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, en el contexto de un conjunto completo de estados financieros, y no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser aplicables en las circunstancias del encargo.

Objetivo

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a: (a) la aceptación del encargo; (b) la planificación y la realización de dicho encargo; y (c) la formación de la opinión y el informe sobre los estados financieros.

Aceptación del encargo

La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptación del marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros. En una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor obtendrá conocimiento de: (a) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros; (b) los usuarios a quienes se destina el informe; y (c) las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

Planificación y realización de la auditoría

La NIA 210 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría. En la planificación y en la realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor determinará si la aplicación de las NIA requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

La NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad. En el caso de unos estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor obtendrá conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de dichos estados financieros. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia material en la información presentada en los estados financieros.

Formación de la opinión e informe

Para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), la cual requiere que el auditor evalúe si los estados financieros describen o hacen adecuadamente referencia al marco de información financiera aplicable. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones de un contrato, el auditor evaluará si los estados financieros describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basan los estados financieros. Y trata la estructura y contenido del informe de auditoría, incluido el orden específico de ciertos elementos. En el caso de un informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos: (a) el informe de auditoría describirá también la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contenga dicha información; y (b) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

El informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Material adicional

La "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas" de la NIA 800 (Revisada), contiene 21 (veintiún) apartados aclaratorios que están referenciados en el texto esencial de la Norma y Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos.

2.2. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

Alcance

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. La NIA 805 (Revisada), específicamente, trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. El estado financiero o el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos. Si se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos, también es de aplicación a la auditoría la NIA 800 (Revisada).

Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo (Véase NIA 600). Y no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Objetivo

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a: (a) la aceptación

del encargo; (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero o sobre el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Aceptación del encargo, planificación y realización de la auditoría y forma de la opinión

La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros es factible, de conformidad con las NIA. Y en lo que respecta a la planificación y realización de la auditoría, establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo.

La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento específico de un estado financiero, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero o el elemento específico de un estado financiero. Y en lo que respecta a la forma de la opinión, requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluya la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias.

Formación de la opinión e informe

Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) y, cuando sea aplicable de la NIA 805 (Revisada) adaptados, según corresponda.

Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo. Un estado financiero auditado o elemento específico auditado de un estado financiero pueden hacerse públicos a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero o del elemento específico de un estado financiero no los distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. El auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye: (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada); (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada); (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada); (d) comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701; o (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada), el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros y en el correspondiente informe de auditoría.

Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero de dichos estados financieros o sobre un elemento específico que sea parte de dichos estados financieros. Esto se debe a que una opinión no modificada (sin salvedades) sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento específico de dichos estados financieros, el auditor considera, sin embargo, que resulta apropiado expresar una opinión no modificada (sin salvedades) sobre dichos elementos, solo lo hará si: (a) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben; (b) la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión; y (c) el elemento no constituye una parte importante del conjunto completo de estados financieros de la entidad.

El auditor no expresará una opinión no modificada (sin salvedades) sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Ello se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

Material adicional

La "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas" de la NIA 805 (Revisada), contiene 28 (veintiocho) apartados que están referenciados en el cuerpo principal de la Norma y en sus Anexos se brindan: (a) Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero y (2) Ejemplos de informes de auditoría sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

2.3. Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

Alcance

La NIA 810 (Revisada) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las Normas

Internacionales de Auditoría (NIA).

Objetivos

Los objetivos del auditor son: (a) determinar si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos; y (b) si se lo contrata para informar sobre unos estados financieros resumidos: (i) formarse una opinión sobre los estados resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y (ii) expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

Aceptación del encargo

El auditor únicamente aceptará un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos de conformidad con esta NIA cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados financieros de los que se deriven los estados financieros resumidos, de conformidad con las NIA. Antes de aceptar un encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, el auditor: (a) determinará si los criterios aplicados son aceptables; (b) obtendrá el acuerdo de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad de: (i) preparar los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicables; (ii) poner los estados financieros auditados a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos, sin excesiva dificultad (o, si las disposiciones legales o reglamentarias disponen que no es necesario que los estados financieros auditados se pongan a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos y establecen los criterios para la preparación de estados financieros resumidos, describir dichas disposiciones en los estados financieros resumidos) e (iii) incluir el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en cualquier documento que contenga dichos estados financieros resumidos y en el que se indique que el auditor ha emitido un informe sobre ellos; (c) acordará con la dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados financieros resumidos.

Si el auditor concluye que los criterios aplicados no son aceptables o si no puede obtener el acuerdo de la dirección establecido en (b) antedicho, no aceptará el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias le requieran hacerlo. Un encargo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no es conforme con esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA. El auditor incluirá una referencia adecuada a este hecho en los términos del encargo. El auditor determinará también el efecto que esto pueda tener sobre el encargo para auditar los estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos.

Naturaleza de los procedimientos

El auditor realizará los siguientes procedimientos, así como cualquier otro procedimiento que pueda considerar necesario, como base para su opinión sobre los estados financieros resumidos: (a) evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados financieros auditados; (b) cuando los estados financieros resumidos no vienen acompañados de los estados financieros auditados, evaluar si describen claramente: (i) de quien se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles o (ii) las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos; (c) evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados; (d) comparar los estados financieros resumidos con la correspondiente información de los estados financieros auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros auditados; (e) evaluar si los estados financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados; (f) evaluar, teniendo en cuenta la finalidad de los estados financieros resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no inducen a error en las circunstancias; (g) evaluar si los estados financieros auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias dispongan que no es necesario que sean puestos a su disposición y establezcan los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.

Forma de la opinión

Cuando el auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada (sin salvedades) sobre los estados financieros resumidos, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación: (a) los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados, de conformidad con los criterios aplicados (detallar); o (b) los estados financieros resumidos adjuntos son un resumen fiel de los estados financieros auditados, de conformidad con los criterios aplicados (detallar).

Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben una redacción para la opinión sobre los estados financieros resumidos en unos términos distintos de los que se describen, antedichos, el auditor: (a) aplicará los procedimientos descritos anteriormente, así como cualquier procedimiento adicional que resulte necesario para permitir al auditor expresar la opinión establecida; y (b) evaluará si es posible que los usuarios de los estados financieros resumidos malinterpreten la opinión del auditor sobre los estados financieros resumidos, en cuyo caso, evaluará si una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos podría mitigar un posible malentendido. Si, en el caso (b), el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no puede mitigar un posible malentendido, el auditor no aceptará el encargo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo requieran. Un encargo realizado de acuerdo con dichas disposiciones no es conforme con esta NIA. En consecuencia, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos no indicará que el encargo se realizó de conformidad con esta NIA.

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe

El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos puede estar fechado con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados. En este caso, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos pondrá de manifiesto que los estados financieros resumidos y los estados financieros auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados. El auditor puede llegar a conocer hechos que existían en la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, pero de los que no tuvo conocimiento con anterioridad. En este caso, el auditor no emitirá el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos hasta que no haya considerado dichos hechos en relación con los estados financieros auditados de conformidad con la NIA 560.

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos

El auditor leerá la información incluida en un documento que contenga los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y considerará si existe una incongruencia material entre dicha información y los estados financieros resumidos. Si el

auditor identifica una incongruencia material, discutirá la cuestión con la dirección y determinará si deben ser revisados los estados financieros resumidos o la información incluida en la documentación que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Si determina que la información debe ser revisada y la dirección rehúsa revisar la información según resulte necesario, el auditor adoptará las medidas adecuadas en función de las circunstancias, incluida la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe

El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos incluirá los siguientes elementos: (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente; (b) un destinatario; (c) identificación de los estados financieros resumidos sobre los que el auditor informa, incluido el título de cada estado que se incluye en los estados financieros respectivos; (d) identificación de los estados financieros auditados; (e) la expresión clara de una opinión; (f) una declaración que ponga de manifiesto que los estados financieros resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicado para preparar los estados financieros auditados y que la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente; (g) cuando sea aplicable, la declaración vinculada con el fechado del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados; (h) una referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, su fecha y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión no modificada (sin salvedades) sobre los estados financieros auditados; (i) una descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros resumidos, que explique que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos de conformidad con los criterios aplicables; (j) una declaración de que el auditor es responsable de expresar una opinión basándose en los procedimientos de auditoría aplicados de conformidad con esta NIA sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o son un resumen fiel de) los estados financieros auditados; (k) la firma del auditor; (l) la dirección del auditor; (m) la fecha del informe de auditoría. Si el destinatario de los estados financieros resumidos no es el mismo que el destinatario del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, el auditor evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios. El auditor no fechará el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos con anterioridad a: (a) la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión, incluida sobre la evidencia de que los estados financieros resumidos han sido preparados y de que las personas con la autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros; y (b) la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados

Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye: (a) una opinión con salvedades de conformidad con la NIA 705 (Revisada); (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada); (c) una sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada); (d) la comunicación de cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701; (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada), y el auditor se ha satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, o son un resumen fiel de estos de conformidad con los criterios aplicables, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, además de los elementos mencionados antedichos: (i) declarará que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, incluye una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, una sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, la comunicación de cuestiones clave de la auditoría o una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información; (ii) describirá: (a) el fundamento de la opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos; (b) la cuestión a la que se refiere el párrafo de énfasis o el párrafo sobre otras cuestiones o la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos; (c) la incorrección material no corregida en la otra información y su efecto o efectos, si los hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente.

Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contenga una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión, además de los elementos requeridos por esta NIA, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos: (a) pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión; (b) describirá el fundamento de dicha opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión; (c) pondrá de manifiesto que, como resultado de la opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros auditados, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos.

Opinión modificada sobre los estados financieros resumidos

Si los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados o no constituyen un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros resumidos.

Restricción a la distribución o advertencia a los lectores

Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, o cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados advierta a los lectores de que estos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el auditor incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Información comparativa

Si los estados financieros auditados contienen información comparativa y los estados financieros resumidos no, el auditor determinará si dicha omisión es razonable teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El auditor determinará el efecto, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, de una omisión que no sea razonable.

Si los estados financieros resumidos contienen información comparativa sobre la que informó otro auditor, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos contendrá también las cuestiones que la NIA 710 requiere que el auditor incluya en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Información adicional no auditada

El auditor evaluará si cualquier información adicional no auditada que se presente junto con los estados financieros resumidos se distinga claramente de dichos estados financieros. Si el auditor concluye que la forma en que la entidad presenta la información adicional no auditada no se distingue claramente de los estados financieros resumidos, solicitará a la dirección que modifique la presentación de la información adicional no auditada. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor explicará, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, que dicha información no está cubierta por el informe.

Material adicional

La "Guía de aplicación y anotaciones explicativas" de la NIA 810 (Revisada) contiene 27 (veintisiete) apartados que están referenciados en el cuerpo principal de la Norma y un Anexo con Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros resumidos.

IV - CONCLUSIONES

La adopción plena de las normas del IAASB de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) conlleva claros beneficios al representar estándares de alcance mundial que presentan mayor grado de calidad, rigurosidad y universalidad que las normativas locales.

Sus problemáticas son consideradas globalmente como áreas de oportunidad para los contadores públicos, pero requieren regulaciones del país acordes a este desafío y que posibiliten la unificación de los pronunciamientos profesionales.

Sin embargo, la profesión contable organizada sigue insistiendo con su extracto normativo local "armonizado" de normas de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados, ahora contenido en la RT (FACPCE) 37/2021. Cabe preguntarse si la RT (FACPCE) 32 representa ¿una solución o un problema?, al posibilitar la coexistencia de dos juegos de normas de auditoría. Y particularmente, en las consideraciones especiales relacionadas con la auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, la auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable; y la auditoría de estados contables resumidos, vemos la persistencia de dicha política errática.

Pocos tendrán dudas acerca de que la normativa internacional del IAASB de la IFAC, entre otros aspectos a considerar, es de alta calidad técnica, se halla permanentemente actualizada, contiene las reglas sustanciales a considerar por los auditores, su aplicación es de carácter integral, y constituye una referencia clave para las mejores prácticas de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramientos, y servicios relacionados. Su aparición, de larga data, trajo consigo una voluntad internacional a fin de unificar los elementos técnicos necesarios para llevar a cabo procesos de planeamiento y ejecución rigurosos. Tanto los estándares de auditoría como los de aseguramiento y servicios relacionados sobrellevan como objetivo alcanzable un principio clave de aplicación obligatoria.

El marco del proceso de adopción plena de las normas internacionales está interrelacionado, fundamentalmente, con el estudio, entendimiento y entrenamiento a conciencia del contador público y la permanente actualización profesional, a fin de planificar y ejecutar los servicios profesionales de manera satisfactoria en aras del interés público. Por ello, al margen de la imperiosa necesidad de la puesta al día de los conocimientos técnicos, el desarrollo de nuevas competencias establece un camino de crecimiento profesional, de igualdad de oportunidades y de adaptación a los retos de evolución de la profesión contable en un mundo globalizado, siendo la globalización un proceso económico, tecnológico, político, social y cultural a escala mundial que consiste en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del planeta.

A esta altura de los acontecimientos, ya nos encontramos en el año 2022, no advertimos razones suficientes -ni tampoco percibimos que, al menos objetivamente, hayan sido alguna vez explicadas-, para que sigan existiendo en la Argentina dos juegos de normas de aseguramiento de la información y servicios relacionados. Si bien el significado de la sentencia original es, conforme al refrán, que no puede causar perjuicio la abundancia de las cosas útiles, para la problemática analizada nosotros entendemos que: "lo que abunda daña".

V - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "La auditoría basada en riesgos y las nuevas normas de la resolución técnica (FACPCE) 37" - D&G N° 168 - 2013 - pág. 955; "Nuevas resoluciones técnicas (FACPCE) 32 a 35 y la adopción local de las mejores prácticas" - D&G 161 - 2013 - pág. 183; "Consideraciones especiales sobre auditorías de estados financieros. NIA Práctica Internacional de Auditoría" - D&G N° 125 - 2010 - pág. 99.

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Resolución Técnica (FACPCE) N° 53 - "Modificación de la Resolución Técnica N° 37: Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento" - setiembre 2021.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): "Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados" (Volumen I, II y III) - Edición 2020-2021.

- IAASB, NIA 800 (Revisada): "Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y modificaciones de concordancia a la NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros" - enero 2016.

- IAASB, NIA 805 (Revisada): "Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero y modificaciones de concordancia a la NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros" - enero 2016.

- IAASB, NIA 810 (Revisada): "Encargos para informar sobre estados financieros resumidos" - marzo 2016.

- IAASB, NIA 200: "Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría"; NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría"; NIA 315 (Revisada), "Identificación y

valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”; NIA 570 (Revisada), “Empresa en funcionamiento”; NIA 600 (Revisada), “Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes”; NIA 700 (Revisada) “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”; NIA 701, “Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”; NIA 705 (Revisada), “Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”; NIA 706 (Revisada), “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”; NIA 710 (Revisada), “Información comparativa: cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos”.