

MEMORANDO DE SECRETARÍA TÉCNICA N° A-71

INCLUSIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LOS EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN EL PODER ADQUISITIVO DE LA MONEDA EN LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA DE LOS ESTADOS CONTABLES O COMO INFORMACIÓN ADICIONAL EN UN DOCUMENTO QUE CONTIENE A LOS ESTADOS CONTABLES – RECOMENDACIONES PARA EL AUDITOR

Consulta

1. Se recibieron consultas referidas a la posición que debe asumir el auditor en los casos que: (a) deba emitir su informe de auditoría o de revisión sobre los estados contables de una entidad que incluyen información sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda como parte de la información complementaria, o (b) una entidad decida incluir información sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en un documento que también contenga a los estados contables auditados o revisados y su correspondiente informe del auditor.

Análisis

Sobre la posibilidad de inclusión de revelaciones adicionales en los estados contables

2. Tal como fue objeto de análisis en el Memorando de Secretaría Técnica C-69, las normas contables profesionales argentinas sobre expresión de los estados contables en moneda homogénea se encuentran en la Resolución Técnica (RT) N° 6, en la sección 3.1 de la RT N° 17 modificada por la RT N° 39, y en la Interpretación N° 8. El conjunto de dichas normas establece un marco de información contable que requiere:
 - (a) utilizar como unidad de medida a la moneda nominal (asimilable a moneda homogénea) hasta que se presente el hecho de una variación acumulada en los índices de precios en tres años que alcance o sobrepase el 100%; esta pauta cuantitativa es el indicador clave y la condición necesaria para la reexpresión de los estados contables, de acuerdo con el enfoque práctico adoptado por la Interpretación N° 8 para la aplicación de la sección 3.1 de la RT 17, sección esta que incorpora la mencionada pauta cuantitativa y otras de tipo cualitativo, sin especificar cómo deben ponderarse en la identificación de un contexto de inflación que pudiera ameritar ajustar los estados contables;
 - (b) que en caso de alcanzarse la pauta cuantitativa mencionada en el inciso (a), el ajuste se practique en el ejercicio en que tal hecho se produzca, y que los

efectos de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda que se incorporen sean los ocurridos desde el momento en que se interrumpió el ajuste o desde el inicio de las actividades del ente, si este fuera posterior a dicha interrupción;

- (c) que la variación acumulada en los índices de precios mencionada en los incisos precedentes se determine basándose en el índice de precios internos al por mayor publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.
3. Asimismo, basado en la Resolución Técnica (RT) N° 8 de la FACPCE, que en su sección VII.A.1 establece que “La información complementaria, que forma parte integrante de los estados básicos, debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentran expuestos en el cuerpo de dichos estados”, en el mismo Memorando C-69 se concluyó en que no se encuentran impedimentos en las normas contables profesionales vigentes para la inclusión en los estados contables de información complementaria sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, en la medida que el ente estima será de utilidad para los usuarios.
 4. Tal como establece el mencionado memorando, el alcance que podrían tener las mencionadas revelaciones dependerá de la combinación de diversos factores, tales como, cuánto se acerca la inflación acumulada al límite establecido, las expectativas sobre una eventual reanudación de los ajustes, las evidencias que dispone el ente sobre si los efectos de la inflación no incorporados en sus estados contables son o podrían ser significativos, u otras cuestiones particulares propias de cada ente. Por este motivo, la respuesta brindada en dicho memorando es orientativa y no pretende establecer reglas únicas para todos los entes.
 5. En cuanto a su naturaleza y extensión, las revelaciones sobre los efectos en los estados contables de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, en el caso que el ente opte por incluirlas, podrían limitarse a información de tipo cualitativo, o también incluir cifras reexpresadas en moneda homogénea de la fecha de cierre del ejercicio que se informa, siempre que estas hayan sido determinadas en un todo de acuerdo con la metodología de reexpresión establecida por la Resolución Técnica N° 6 (modificada por la Resolución Técnica N°39) y cumpla con ciertos requisitos de exposición mínimos, tal cual lo establecido en el Memorando de Secretaría Técnica C-69, para evitar que la información suministrada sea sesgada.

Sobre la naturaleza de la opinión o conclusión del auditor en su informe sobre estados contables con fines generales

6. El Glosario de la Resolución Técnica N° 37 define Estados contables con fines generales a aquellos *“estados contables preparados de conformidad con las normas contables profesionales vigentes”*, siendo estas últimas *“las Resoluciones Técnicas e Interpretaciones emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas vigentes en la jurisdicción del ente que publica sus estados contables.”*
7. La Sección III.A.i. de la Resolución Técnica N° 37 Normas de Auditoría - Auditoría externa de estados contables con fines generales -Normas para su desarrollo, establece que *“3.9. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.”*

Asimismo, la Sección IV.i.de la Resolución Técnica N° 37 Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios – Normas para su desarrollo, establece que *“1. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada para dichos estados contables. La forma en que el contador expresará su conclusión sobre los estados contables de períodos intermedios dependerá del marco de información bajo el cual éstos se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la sección III.A.i de esta Resolución Técnica.”*

8. Es decir, que la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados contables preparados con fines generales o su conclusión sobre si algo llamó su atención que le hiciera pensar que los estados contables de períodos intermedios presentados con esos mismos fines no están presentados en forma razonable, deberá basarse en la aplicación de las normas contables profesionales, las cuales en materia del reconocimiento de los efectos de la variación del poder adquisitivo de la moneda establecen lo descrito en el párrafo 2. de este memorando.

Sobre la posibilidad de que un ente incluya información sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en un documento que también contenga a los estados contables auditados o revisados del enteysu correspondiente informe del auditor

9. Las entidades pueden publicar documentos que contengan (a) estados contables auditados o revisados con informe de auditor, y (b) otra información financiera y no financiera que no es parte integrante de dichos estados contables. Al respecto, es

habitual que las entidades alcanzadas por la Ley de Sociedades Comerciales presenten en un documento que distribuyen a distintos usuarios (a) los estados contables estatutarios auditados y con informe de auditor, y (b) la Memoria requerida por el artículo 66 de la mencionada Ley, en la que los responsables del gobierno de la entidad informan sobre las actividades en que la entidad operó en el ejercicio, su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futuro de la entidad. Entre los datos financieros que pueden llegar a incorporarse en la Memoria, o en otra información que no es parte de los estados contables pero se incluya en un documento que los contiene, los administradores de la Sociedad podrían incluir los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda que no haya correspondido incorporar a los estados contables de conformidad con las normas contables profesionales vigentes.

Sobre la posibilidad de que el auditor incluya en su informe un “Párrafo de énfasis” o un “Párrafo de otras cuestiones” relacionado con la información referida a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda

10. Los denominados “Párrafo de énfasis” y “Párrafos de otras cuestiones”, previstos en la Resolución Técnica N° 37, se incluyen en el informe del auditor luego de su opinión o conclusión sobre los estados contables. La sección III.A.ii. de la mencionada Resolución Técnica, precisa respecto de ellos lo siguiente:

“26. El contador agregará en el informe un párrafo destacado con el título “Párrafo de énfasis” o similar, sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables, en las siguientes situaciones: [...]

26.2. Cuando el contador considere necesario llamar la atención sobre una cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables. [...]

28. El contador debe incluir en el párrafo de énfasis una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación. [...]

29. Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa o una abstención de opinión, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable. En ese sentido debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis”

“30. Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría, el contador agregará en el informe un párrafo sobre otras cuestiones con el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título similar.

En los párrafos 17, 20 y 21 de este memorando se describen situaciones, relacionadas con el tema objeto del mismo, que podrían ameritar que el auditor decida la inclusión de alguno de estos párrafos, según corresponda.

Respuesta:

11. Basado en el análisis efectuado en las secciones anteriores, se ha arribado a las conclusiones que se exponen a continuación.
12. En tanto no se cumplan los requisitos establecidos por las normas contables profesionales para la reexpresión de los estados contables, tal cual lo descrito en el párrafo 2. del presente memorando, a los efectos de ser preparados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes, los estados contables no deberán ser reexpresados por inflación.
13. Por lo tanto, en el escenario planteado en el párrafo anterior, y de acuerdo con el análisis efectuado en los párrafos 6 a 8 del presente memorando, el auditor no deberá en ningún caso modificarse su opinión o conclusión sobre los estados contables auditados o revisados, por no haber sido reexpresados por inflación.
14. Sin embargo, el ente puede considerar útil incluir en la información complementaria revelaciones adicionales sobre los efectos de la inflación no reconocida en los estados contables. Como ya se ha expresado, las normas generales de exposición contable permiten al ente efectuar tales revelaciones.
15. En ese caso, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría o de revisión, dependiendo del encargo del que se trate, sobre esa información con el fin de evaluar si las mencionadas revelaciones cumplen con las características cualitativas de la información contable de acuerdo con la Resolución Técnica N°16. Deberá tener particular atención en el caso que el ente decida incluir como parte de esas revelaciones adicionales cifras reexpresadas en moneda homogénea de la fecha de cierre del ejercicio que se informa, a los efectos de poder verificar que hayan sido determinadas en un todo de acuerdo con la metodología de reexpresión establecida por la Resolución Técnica N° 6 (luego de la modificación introducida por la Resolución Técnica N°39) y determinar que la información suministrada no sea sesgada, para lo cual podrá considerar lo establecido en el Memorando de Secretaría Técnica C-69.
16. Si, basado en el análisis descrito en el párrafo 15 de este memorando, el auditor concluyera que las revelaciones adicionales sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda no cumplen con las condiciones mencionadas en dicho párrafo, y considera que ese incumplimiento constituye una incorrección significativa para los estados contables, en los términos de la Resolución Técnica

N°37, modificará la opinión o conclusión en su informe de auditoría o revisión, respectivamente, por la existencia de un desvío en el marco de información contable relativo a una incorrección en la mencionada información complementaria.

17. Aun cuando el auditor concluyera que la revelaciones adicionales sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda cumplen con las condiciones mencionadas en el párrafo 15, podrá considerar necesario llamar la atención de los usuarios de los estados contables sobre dicha información por entender que se trata de una cuestión que, a su juicio, es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables, en cuyo caso agregará en su informe un párrafo de énfasis en los términos previstos en la Resolución Técnica N°37, según se indica en el párrafo 10 de este memorando.

18. En caso que el ente decidiera incluir revelaciones adicionales sobre los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda en otra información que forme parte del documento que contenga los estados contables, como por ejemplo la Memoria del Directorio, el párrafo 44 de la sección III.A.ii de la Resolución Técnica N° 37 establece la siguiente responsabilidad para el auditor:

“44. El contador leerá toda otra información incluida en un documento que contenga los estados contables y el correspondiente informe de auditoría, con el fin de identificar, si las hubiera:

44.1. incongruencias significativas con los estados contables, o

44.2. una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho.”

19. Si como parte de la información adicional mencionada en el párrafo 18 se incluyeran cifras reexpresadas por inflación, el auditor deberá realizar procedimientos sobre dicha información con el objetivo de determinar que no se configura el supuesto de aparente incorrección significativa establecida en el párrafo 44.2 de la Sección III.A.ii de la Resolución Técnica N° 37. Esto podría darse en caso de que se evidencie que las cifras reexpresadas no fueron determinadas de acuerdo con la metodología de reexpresión establecida por la Resolución Técnica N° 6 (modificada por la Resolución Técnica N°39) o que la información suministrada sea sesgada, para lo cual podrá considerarse lo establecido en el Memorando de Secretaría Técnica C-69.

20. Si el auditor determinara que existe una incorrección significativa en las cifras reexpresadas mencionadas en el párrafo 19 de este memorando, deberá considerar lo indicado en el párrafo 45 de la sección III.A.ii. de la Resolución Técnica N° 37, el cual indica que *“(…) Si se necesita una modificación de la otra información y la dirección se niega a realizarla, el contador debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la*

inconsistencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del encargo, si esto fuera posible o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.”

21. Si el auditor determinara que las cifras reexpresadas mencionadas en el párrafo 19 de este memorando no necesitan corrección y los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda que dichas cifras incorporan son importantes, podría ocurrir que la diferencia entre las cifras reexpresadas de la información adicional incluida en el documento que contiene a los estados contables y las cifras no reexpresadas de los estados contables sea interpretada como una incongruencia significativa en los términos del párrafo 44.1 de la sección III.A.ii de la Resolución Técnica N° 37, con la particularidad de que al no existir un desvío en la aplicación de la normativa contable vigente utilizada en la preparación de los estados contables, tal cual lo expresado en el párrafo 12 de este memorando, ninguna de las cifras mencionadas debe modificarse

De configurarse esta circunstancia particular, el auditor evaluará en primer término si la misma puede ser suficientemente comprendida por los usuarios de los estados contables a partir de las revelaciones que la entidad pudiera haber incluido en la información complementaria de dichos estados contables. Si de dicha evaluación resultara que existen cuestiones distintas de las reveladas en los estados contables, que contribuirían a un mejor entendimiento de los mismos, de la auditoría, las responsabilidades del auditor o de su informe, el auditor podrá incluir en su informe un párrafo sobre Otras Cuestiones en los términos previstos en la Resolución Técnica N° 37, según se indica en el párrafo 10 de este memorando.

Aclaraciones finales

1. Cabe puntualizar que el análisis efectuado en este memorando y, por ende, la respuesta brindada en el mismo, podrían tener que revisarse a futuro, porque la pérdida de poder adquisitivo de la moneda y sus efectos en los estados contables se encuentra en permanente análisis por la profesión argentina. Como parte de ello, la FACPCE ha solicitado, en forma individual y en conjunto con otros países, al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, la revisión de la NIC 29. En el mismo sentido ha trabajado el Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF) y el Accounting Standard Advisory Group (ASAF), del cual el GLENIF forma parte.
2. Asimismo, la FACPCE ha realizado gestiones ante el Poder Ejecutivo para que se derogue el Decreto 664/03, por el cual se instruyó a los organismos nacionales de control a no aceptar estados contables que no observen lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N° 23.928, de fecha 27 de marzo de 1991, el cual refiere a la

prohibición de establecer o autorizar la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Dicha derogación es necesaria para que, ante la eventual necesidad de reiniciar la reexpresión integral de los estados contables a moneda homogénea por aplicación de las normas contables profesionales argentinas y las NIIF, tal situación no entre en conflicto con el mencionado decreto.

Ushuaia, 11 de junio de 2015

Cdor. Alejandro J. Rosa
Secretario Técnico
FACPCE