

LEY N° 27.605, DECRETO N° 42/2021. APOORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMIA.

Orientaciones para la realización de encargos profesionales sobre el “balance especial” al 18 de diciembre de 2020

Introducción

1. El Decreto N°42/2021 (B.O. 29/01/2021), en su artículo 1) establece lo siguiente:
“A los fines de la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades N° 19.550, T.O. 1984 y sus modificaciones, los sujetos mencionados en el artículo 2° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia N° 27.605 podrán optar por considerar:
 - a) la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 18 de diciembre de 2020, conforme la información que surja de un balance especial confeccionado a esa fecha, o
 - b) el patrimonio neto de la sociedad del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad a la fecha indicada en el inciso precedente.”
2. Las orientaciones contenidas en esta guía están diseñadas, concretamente, para ayudar a los profesionales a los que sus clientes les requieran realizar un trabajo profesional sobre el “balance especial” al que se refiere el inciso a) del párrafo precedente.

Desarrollo

Pregunta 1

En caso de que el ente solicite a un contador independiente la realización de un trabajo profesional sobre el balance especial al 18 de diciembre de 2020, ¿qué tipos de encargos podrían realizarse?

Respuesta 1

El “balance especial” podrá ser objeto de distintos encargos, lo cual estará condicionado a distintos factores, pero que - en definitiva - será decisión de cada comitente. Más allá de que se considera que el encargo que mejor se adapta a las circunstancias planteadas por el objeto del encargo, su propósito y las limitaciones temporales impuestas por la regulación es el del informe especial previsto en el Capítulo VII.C de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE (RT 37), dependiendo las circunstancias puntuales de cada caso, el profesional interviniente podrá optar por otro tipo de encargos previstos en la RT 37, como la auditoría de un solo estado contable, la revisión o la certificación. En caso de optar por estas alternativas, el profesional deberá seguir los lineamientos específicos de dichos encargos y podrá tomar en consideración los modelos publicados por la FACPCE al momento de redactar su informe.

En el caso particular de emitir una certificación, el profesional independiente deberá prestar debida atención a los contenidos de la información que certifica, incluyendo la

descripción de los criterios contables seguidos en la preparación del “balance especial”, la explicación de cualquier cambio de criterio que la entidad haya hecho afectando los saldos iniciales, y la consistencia de dichos criterios con las normas contables profesionales argentinas (sin considerar los efectos producidos por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda, si correspondiera) en todos los aspectos que sean significativos respecto de los estados contables especiales tomados en su conjunto.

Si el contador identificara, como resultado de los procedimientos aplicados y/o de auditorías o revisiones que haya llevado a cabo, que la información a certificar brindada por la Dirección es significativamente incorrecta, incompleta o insatisfactoria en algún otro sentido, respecto del “balance especial” considerado en su conjunto, y la Dirección no aceptara corregir tal información, el contador deberá explicitar su discrepancia a través de un párrafo incorporado a tal fin en su certificación o retirarse del encargo (si esto es posible) informando a la entidad las razones de su decisión.

Pregunta 2

En caso de que la entidad solicite al profesional independiente la emisión de un informe especial previsto en el Capítulo VII.C de la RT 37 sobre el “balance especial”, ¿qué cuestiones particulares debería tener presente el contador independiente?

Respuesta 2

Para llevar adelante este encargo, el contador deberá haber obtenido un suficiente conocimiento del negocio de la entidad y su ambiente, incluyendo su control interno. El auditor externo de los estados contables estatutarios de la entidad es quien está en mejores condiciones para llevar adelante este encargo, por el conocimiento que ha adquirido en auditorías (y revisiones de estados contables a fechas intermedias, de corresponder) anteriores, conocimiento que deberá actualizar a la fecha de ejecución del presente encargo.

Es importante que el contador esté familiarizado con las políticas contables que la entidad utiliza en la preparación y presentación de sus estados contables estatutarios, así como de los procesos y controles implementados por la entidad en su ciclo de preparación de información contable para cumplir con su responsabilidad de asegurar razonablemente que la información contable se encuentre libre de incorrecciones significativas.

El contador seleccionará los procedimientos a aplicar en función de la naturaleza de los rubros del balance especial objeto de su encargo, del proceso seguido por la entidad para la confección del balance especial a una fecha distinta a la de un cierre contable habitual, y de la disponibilidad de la información que la entidad ponga a su disposición para hacer su trabajo sobre cada uno de esos rubros.

En la redacción de los procedimientos aplicados, el contador deberá evitar expresiones tales como “auditar”, “revisar” o “examinar”, dado que podrían dar a entender que se trata de un encargo de aseguramiento. Del mismo modo, deberá evitar el uso de la palabra “razonabilidad” o “razonable” para no dar a entender que se está emitiendo algún juicio de valor.

En ciertos casos, el contador podrá ejecutar sus procedimientos sobre el total de la población o sobre muestras, las que podrán ser representativas o no del universo, dejando indicada esta situación en la descripción de cada procedimiento aplicado, de corresponder.

En el informe especial, el contador expresará una manifestación sobre la información objeto de su encargo, comunicando los resultados de los procedimientos aplicados y haciendo notar si han surgido o no hallazgos que informar.

El profesional no debería aceptar limitaciones al alcance de su trabajo por parte de la dirección de la entidad. En caso de que se presenten, el contador evaluará dejar constancia de ellas en su informe especial o, ante la negativa de su comitente de que así proceda, considerará retirarse del encargo.

En caso de que el profesional identificara alguna incorrección significativa en el balance especial, deberá hacerlo notar a la dirección de la entidad para que proceda a su corrección. Si tales incorrecciones no fueran debidamente corregidas, el contador evaluará dejar constancia de ellas en su informe especial o, ante la negativa de su comitente de que así proceda, considerará retirarse del encargo.

Finalmente, cabe destacar que, dado el carácter especial y el propósito específico del balance especial objeto del encargo, es necesario que el contador incluya en su informe especial un capítulo con una restricción al uso y distribución del mismo, el que debería circunscribirse exclusivamente al órgano de dirección de la entidad y a aquellos socios que soliciten el balance especial con el propósito de usarlo de base para la determinación del aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido en el artículo 1 del Decreto N° 42/2021 del Poder Ejecutivo Nacional.

En la Interpretación N° 10 de FACPCE puede encontrarse un modelo de informe especial y los lineamientos a seguir, en el caso que éste sea el encargo solicitado por la entidad. Asimismo, se presenta como Anexo I un modelo que podría aplicarse en estas circunstancias particulares.

Pregunta 3

En cualquiera de los encargos que la entidad pueda requerir del profesional, ¿qué cuestiones generales debería tener presente el contador independiente?

Respuesta3

El "balance especial" objeto del encargo del contador debe estar aprobado por el órgano de administración de la entidad, quien tomará responsabilidad de la preparación y presentación de dicho estado contable, sin perjuicio de cualquier aprobación adicional que sea requerida por el organismo de contralor.

El contador planeará y ejecutará su encargo considerando una materialidad o nivel de importancia relativa que determinará siguiendo los criterios similares que para otros encargos que requieren de su estimación.

Al término de su trabajo, el contador obtendrá una carta de manifestaciones de la dirección (o "carta de gerencia") para confirmar determinadas afirmaciones contenidas en el balance especial. La fecha de esta carta deberá coincidir con la fecha de emisión del informe del contador, la que no podrá ser anterior a la fecha de la reunión del órgano de administración que lo apruebe.

Cada página del balance especial debe ser firmada o inicialada por el contador, con el propósito de relacionarlo con su informe. El balance especial debe llevar la firma autorizada de la parte responsable. La carta de manifestaciones de la dirección debería ser firmada por al menos la misma persona u otra de nivel jerárquico superior.

Anexo I

INFORME ESPECIAL DE CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES

(sobre balance especial al 18 de diciembre de 2020)

A los Señores Presidente y Directores de

ABCD ⁽¹⁾ ...

CUIT N° ⁽²⁾ ...

Domicilio legal: ⁽³⁾ ...

1. Identificación de la información objeto del encargo

Hemos sido contratados por ABCD (en adelante, “la Sociedad”) para emitir un informe especial sobre el balance especial al 18 de diciembre 2020 incluido en el Anexo I adjunto, que fue preparado por la Sociedad para dar cumplimiento al artículo 1° del Decreto Reglamentario N° 42/2021 y para permitir a sus ... [indicar accionistas /socios] valorar sus ... [indicar acciones / participaciones] a esa fecha, a efectos de cumplimentar la obligación establecida en la Ley N° 27.605 de “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia”. Hemos inicialado el Anexo I adjunto, a los efectos de su identificación con este informe especial.

2. Responsabilidad del Directorio⁽⁴⁾ de la Sociedad en relación con la Información objeto del encargo

El Directorio ⁽⁴⁾ de la Sociedad es responsable de la preparación y presentación de la Información objeto del encargo de acuerdo con la base contable que describe en la Nota xx al balance especial adjunto, para la finalidad mencionada en el párrafo 1.

3. Responsabilidad de los contadores públicos

Nuestra responsabilidad consiste en la emisión del presente informe especial, basado en nuestra tarea profesional, que se detalla en el capítulo 4 siguiente.

4. Tarea profesional

Nuestra tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas sobre informes especiales establecidas en la sección VII.C de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante, “RT 37”). Las normas de la RT 37 exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos nuestra tarea de tal forma que nos permita emitir el presente informe especial.

En un encargo para emitir un informe especial, los contadores aplican una serie de procedimientos para verificar el cumplimiento por parte de la entidad de determinados requerimientos del organismo de control, y se limitan a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos de esos procedimientos. Este servicio mejora la confiabilidad de la información objeto del trabajo, al estar acompañada por una manifestación profesional independiente que es diferente de la de los encargos de aseguramiento incluidos en los Capítulos III, IV y V de la RT 37. Si hubiéramos realizado procedimientos adicionales a los detallados más abajo, una auditoría o una revisión, podrían haber salido a la luz otras cuestiones que hubiesen sido informadas.

Los procedimientos detallados a continuación han sido aplicados sobre los registros y la documentación que nos fueron suministrados por la Sociedad. Nuestra tarea se basó en la premisa de que la información proporcionada es precisa, completa, extrínsecamente legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual hemos tenido en cuenta su apariencia y estructura formal.

Los procedimientos realizados consistieron únicamente en: ⁽⁵⁾

(La siguiente lista es meramente enunciativa y su aplicación dependerá de la naturaleza de los rubros que compongan el balance especial objeto del encargo, del proceso que haya seguido la sociedad para la preparación del balance especial a una fecha distinta a un cierre contable habitual y del criterio del profesional actuante. Los procedimientos redactados en esta sección son meros ejemplos; la redacción de las tareas ejecutadas debe adecuarse a las circunstancias)

- I. Procedimientos generales
 - a. Actualización del entendimiento de la entidad, su negocio y su sistema de control interno, desde la última auditoría efectuada.
 - b. Revisión analítica comparativa entre los saldos patrimoniales al 18 de diciembre de 2020 incluidos en el balance especial y los saldos al xxx de xxxxxx de xxxx (que surgen de los últimos estados contables emitidos por la sociedad)
 - c. Verificación de exactitud matemática de las sumas de rubros de activos y pasivos, así como también de la ecuación patrimonial (Patrimonio Neto = Activo total – Pasivo total)
 - d. Obtención de una carta de manifestaciones de la dirección.
 - e. Comprobación de la aprobación del “balance especial” adjunto por parte del órgano de administración de la entidad, mediante su cotejo con el acta de reunión de Directorio⁽⁴⁾N° XX transcripta en los folios a del respectivo libro de actas, rubricado bajo el N° con fecha
 - f. Comprobación de la transcripción del “balance social” adjunto en los folios el libro a del libro Inventarios y balances N° ...de la Sociedad, rubricado bajo el N° con fecha
- II. Caja y bancos
 - a. Solicitud de las conciliaciones de saldos bancarios con los saldos contables al ...
 - b. Cruce de saldos bancarios conciliados con la contabilidad con los correspondientes extractos bancarios emitidos por las entidades financieras.
 - c. {En el caso que las conciliaciones bancarias se hayan hecho a una fecha distinta del 18 de diciembre, agregar: “Revisión analítica comparativa entre los saldos de bancos al xxxx de xxxxxxxx de 2020

(fecha de las conciliaciones bancarias revisadas) y los saldos de Bancos al 18 de diciembre de 2020 que surgen del balance especial.

- III. Inversiones corrientes
 - a. Cruce de las tenencias de inversiones corrientes con documentación emitida por las entidades de custodia de dichas inversiones. En caso de que la documentación revisada corresponda a una fecha distinta al 18 de diciembre, reconciliación de las tenencias a ambas fechas con documentación que respalda los movimientos.
 - b. Para aquellas inversiones que cuentan con cotización pública, recálculo de la valuación de las tenencias de inversiones al 18 de diciembre de 2020 en función de las respectivas cotizaciones a dicha fecha.

- IV. Créditos por ventas
 - a. Cruce de la composición del saldo de créditos por ventas al 18 de diciembre de 2020 con el saldo incluido en el balance especial adjunto.
 - b. Selección de una muestra {aclarar si es representativa} de transacciones que conforman el saldo de créditos por ventas al 18 de diciembre de 2020 y cotejo con la documentación que acredite su cobro posterior o, en caso de no haber sido cobrado a la fecha de emisión del balance especial adjunto, con la documentación pertinente que acredite su existencia (facturas, remitos, etc.).
 - c. Selección de una muestra {aclarar si es representativa} de transacciones de venta de bienes y/o servicios anteriores y posteriores al 18 de diciembre de 2020 y cotejo con documentación de respaldo pertinente (remitos conformados, aceptación o certificación de servicios) para comprobar su apropiada inclusión en o exclusión del, según corresponda, saldo de créditos por ventas a dicha fecha.
 - d. Recálculo de la previsión para créditos de dudoso cobro, en base a la aplicación de las políticas contables establecidas por la Sociedad.

- V. Inventarios
 - a. Cruce del inventario detallado de materias primas, productos en proceso, terminados y materiales al 18 de diciembre de 2020, con el saldo incluido en el balance especial. En caso de no existir un inventario detallado a esa fecha, solicitud de la conciliación entre el inventario detallado a la fecha más cercana y el saldo incluido en el balance especial.
 - b. Selección de una muestra {aclarar si es representativa} de ítems del inventario detallado, y cotejo de la valuación de los mismos con documentación que respalde su costo de reposición (cotizaciones de proveedores, facturas de fechas cercanas a la fecha de cierre, etc..)

- VI. Otros créditos
 - a. Cruce de la composición del saldo de otros créditos al 18 de diciembre de 2020 con el saldo incluido en el balance especial adjunto.
 - b. Selección de una muestra {aclarar si es representativa} de ítems que conforman el saldo de otros créditos al 18 de diciembre de 2020 y cotejo con la documentación que acredite su cobro posterior o, en caso de no haber sido cobrado a la fecha de emisión del balance especial adjunto, con la documentación pertinente que acredite su existencia (contratos, recibos de anticipos, declaraciones juradas de impuestos, etc.).

- VII. Propiedades, planta y equipo
- a. Cruce del inventario detallado de propiedades, planta y equipo al 18 de diciembre de 2020, con el saldo incluido en el balance especial. En caso de no existir un inventario detallado a esa fecha, solicitud de la conciliación entre el inventario detallado a la fecha más cercana y el saldo incluido en el balance especial.
 - b. Prueba de evolución del saldo de Propiedades, planta y equipo partiendo del saldo a la fecha del último balance estatutario de la Sociedad y hasta el 18 de diciembre de 2020, considerando altas, bajas y amortización del período.
 - c. Selección de una muestra (aclarar si es representativa) de ítems que conforman las altas y bajas de Propiedades, planta y equipo desde la fecha del último balance estatutario de la Sociedad, y cotejo con documentación pertinente que acredite su existencia (facturas de compra, órdenes de trabajo, documentación de la venta o destrucción de las bajas de bienes, etc..)
 - d. Recálculo del cargo de depreciaciones del período
 - e. Recálculo del ajuste por inflación de los bienes que conforman este rubro. (en caso de corresponder)
- VIII. Inversiones en sociedades
- a. Cotejo de los porcentajes de participación en otras sociedades con documentación de respaldo (registros de accionistas, actas de asamblea, confirmaciones de agentes de registro, etc..)
 - b. Para aquellas inversiones en sociedades donde se mantiene control, control conjunto o influencia significativa, recálculo de la determinación del valor patrimonial proporcional a la fecha de cierre del balance general.
- IX. Pasivos comerciales
- a. Cruce de la composición del saldo de pasivos comerciales al 18 de diciembre de 2020 con el saldo incluido en el balance especial adjunto.
 - b. Selección de una muestra (aclarar si es representativa) de transacciones que conforman el saldo de pasivos comerciales al 18 de diciembre de 2020, y cotejo con documentación que acredita el pago posterior de los mismos o, en caso de no haber sido pagados a la fecha de emisión del balance especial, con documentación pertinente que acredite su existencia (facturas, recepciones, remitos, etc..)
 - c. Selección de una muestra (aclarar si es representativa) de transacciones de compras de bienes y/o servicios anteriores y posteriores al 18 de diciembre de 2020 a los efectos de verificar con documentación de respaldo pertinente (remitos conformados, aceptación o certificación de servicios, recepciones), para comprobar su apropiada inclusión en o exclusión del, según corresponda, saldo de pasivos comerciales a dicha fecha.
- X. Deudas financieras
- a. Cruce de la composición de deudas financieras, por préstamo y acreedor, con el saldo del rubro de acuerdo con el balance especial
 - b. Cruce de las deudas financieras con documentación emitida por las instituciones financieras acreedoras. En caso de que la documentación revisada corresponda a una fecha distinta al 18 de diciembre, solicitar la reconciliación de los saldos a ambas fechas con documentación que respalde los movimientos.

- c. Recálculo de los intereses devengados a pagar al 18 de diciembre de 2020 correspondientes a las deudas financieras.
- XI. Deudas sociales
- a. Cruce de la composición de Deudas sociales, por concepto (Sueldos devengados del mes, cargas sociales proporcionales, planes de facilidades de pago de Cargas Sociales, provisiones de vacaciones y SAC, etc.), con el saldo del rubro de acuerdo con el balance especial.
 - b. Recálculo de la proporción de pasivos por sueldos y cargas sociales devengadas a la fecha de cierre del balance especial
 - c. Recálculo de las provisiones de vacaciones, sueldo anual complementario y gratificaciones a la fecha de cierre del balance especial.
- XII. Deudas fiscales
- a. Cruce de la composición de Deudas fiscales por tipo de impuesto, con el saldo del rubro de acuerdo con el balance especial.
 - b. Recálculo de la provisión de impuesto a las ganancias devengada al cierre del balance especial.
- XIII. Provisiones
- a. Cotejo de los saldos de provisiones por juicios o contingencias con documentación que respalde dichas estimaciones (informes o confirmaciones de asesores legales, documentos de índole legal, etc.).

{Agregar en forma detallada otros procedimientos que se hubiesen aplicado}

5. Manifestación profesional

Con base en la tarea realizada, cuyo alcance se describe en el capítulo 4 precedente, y en lo que es materia de nuestra competencia, manifestamos que no surgieron hallazgos que mencionar que afecten la Información objeto del encargo.⁽⁶⁾

6. Propósito y usuarios de este informe especial

Este informe especial ha sido preparado exclusivamente para uso del Directorio⁽⁴⁾ de la Sociedad y para su puesta a disposición de los ... [indicar accionistas / socios] que así lo requieran, en razón de dar cumplimiento a las disposiciones reglamentarias referidas en forma precedente y, por lo tanto, no debe ser utilizado, hacerse referencia a él o ser distribuido con ningún otro propósito.

Ciudad de ..., ... de ... de 20XX [fecha de aprobación del balance especial por parte del Directorio⁽⁴⁾]

[Identificación y firma del contador]

Notas:

- (1) Denominación competa de la Sociedad
- (2) CUIT, en los casos en que sea requerido
- (3) Domicilio legal de la Sociedad
- (4) Órgano de administración de la entidad (por ejemplo: Directorio; Gerencia; Consejo de Administración), según la naturaleza de la entidad
- (5) Evitar el uso de expresiones como “auditar”, “revisar” o “examinar”, que podrían dar a entender que se trata de un encargo de aseguramiento.
- (6) De existir, agregar “excepto por las siguientes observaciones o excepciones” y detallarlas a continuación.
Por ejemplo:
 - con respecto al apartado 4.III.a, comprobamos que la suma es incorrecta, siendo el valor correcto...
 - con respecto al apartado 4.IV.b, corroboramos que las facturas fueron asentadas en los registros contables con las siguientes excepciones:...

