

Enrique Fowler Newton

LA OPINIÓN DEL AUDITOR SOBRE ESTADOS FINAN- CIEROS QUE CONTIENEN DATOS COMPARATIVOS (complemento del Tratado de Auditoría 2022)



Este es un artículo que elaboré como complemento del libro:

Tratado de Auditoría, quinta edición, La Ley, 2022.

Puede distribuírselo libremente.

Lo preparé para considerar la emisión, en septiembre de 2022, de la interpretación 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (*FACPCE*), que trata (de una manera que considero inadecuada) la cuestión de la opinión del auditor sobre estados financieros que contienen datos comparativos.

Inicialmente, pensé en referirme únicamente al contenido de tal interpretación, pero luego me pareció que sería mejor reescribir la sección 5,9 del *Tratado*, que es, dentro de este libro, la dedicada al estudio de la cuestión referida en el párrafo anterior.

Consecuentemente, en este complemento presento el texto que esa sección tendría si *Tratado* se publicara hoy, con el agregado de los significados de los acrónimos empleados, aunque ellos también aparezcan en partes anteriores del libro.

Agradezco a Carlos Menéndez, Guillermo Español, Hernán Casinelli y Jorge Santesteban Hunter las opiniones que me suministraron sobre la cuestión tratada en este complemento.

Buenos Aires, 31 de enero de 2023

Enrique Fowler Newton

ÍNDICE GENERAL DE ESTE COMPLEMENTO

9,5. Alcance de la opinión sobre los datos comparativos	4
a) Consideraciones generales	4
b) Cinco posibles abordajes para encarar la cuestión	5
1) Definir el alcance de la opinión aplicando el criterio personal	5
2) No opinar	5
3) No opinar pero informar sobre ciertos hallazgos	6
4) Opinar sobre todos los datos comparativos	6
5) Opinar sobre todos los datos comparativos si es que se los presenta con el mismo grado de detalle que los del período corriente	6
c) Clasificación de los estados financieros según el grado de detalle de los datos comparativos incluidos en ellos	7
d) Estándares del IAASB y de la FACPCE	7
1) Reglas de la NIA 710 y de la RT 37 de 2021	7
2) Incumplimientos de reglas de la NIA 710	11
3) Las interpretaciones 9 y 17 de la FACPCE	11
Cuestiones esenciales	11
Curiosidades	13
4) Necesidad de una revisión de los estándares de auditoría de la FACPCE	13
5) Pronósticos	14
e) Cuestiones de aplicación	15
1) Clasificación de un juego de estados financieros como “comparativos” o “con cifras correspondientes”	15
Estados preparados de acuerdo con las NIIF	15
Estados preparados de acuerdo con las NCA (NCP)	16
2) Aplicación del enfoque (del auditor) de “estados comparativos”	17
Consideraciones generales	17
Estados financieros anteriores auditados por el mismo contador	17
Estados financieros anteriores no examinados por el auditor corriente	19
3) Aplicación del enfoque (del auditor) de “cifras correspondientes”	20

Consideraciones generales	20
Caracterización de las “cifras correspondientes” en el informe del auditor siguiendo una sugerencia del CENCYA que consideramos desaconsejable..	20
Estados financieros anteriores examinados por el auditor corriente	21
Estados financieros anteriores auditados por otro contador	22
Estados financieros anteriores no auditados.....	22
Adecuación del resumen del capítulo 9.....	23

9.5. ALCANCE DE LA OPINIÓN SOBRE LOS DATOS COMPARATIVOS



En esta sección, nuestros análisis de reglas de la NIA 710 y de la RT 37 se presentan en conjunto porque las de la RT (que aparecen en la subsección i de la sección A del capítulo III de su segunda parte) fueron tomadas (con ligeros cambios de redacción) de dicha NIA.

A las transcripciones que presentamos en esta sección les hemos agregado algunos subrayados.

a) Consideraciones generales

Un emisor de estados financieros (*EEF*) debe elaborar sus políticas contables respetando algún marco contable de referencia (*MCR*) y es habitual que este requiera que ellos incluyan datos comparativos que:

a) corresponden a fechas o a períodos anteriores;

Por ejemplo, en un juego de estados financieros al 31/12/X2 se incluyen datos correspondientes a los ejercicios terminados el 31/12/X1 y el 31/12/X0.

b) deben elaborarse partiendo de información presentada en los estados financieros de ese (esos) período(s), con las adecuaciones que resultaren necesarias para:

1) expresarlos en moneda de poder adquisitivo correspondientes a su fecha, cuando el MCR correspondiente requiere el reconocimiento de los efectos patrimoniales de la inflación;

En el caso del ejemplo recién presentado, los datos comparativos correspondientes al 31/12/X1 y 31/12/X0 deberían expresarse en moneda de poder adquisitivo del 31/12/X2.

2) corregir errores cometidos en ejercicios anteriores y detectados en el corriente;

3) dar efecto retroactivo a los cambios de políticas contables de reconocimiento, de medición o de exposición (salvo cuando no se lo hace porque el MCR del caso requiere o permite otra cosa);

c) se presenta generalmente mediante columnas adicionales, tanto en los estados financieros básicos como en las notas o anexos que desagregan importes presentados en ellos.

También podría ocurrir que un emisor incorpore datos comparativos a sus estados financieros aunque el MCR no lo exija.

En relación con los informes de los auditores de estados financieros, interesa discutir si sus opiniones deberían alcanzar a los datos de períodos anteriores:

- a) siempre que se opine sobre los del período corriente;
- b) dadas ciertas condiciones, como el grado de detalle de los datos comparativos en relación con los del período corriente; o
- c) nunca.

b) Cinco posibles abordajes para encarar la cuestión

De los varios abordajes que podrían aplicarse para fijar un criterio sobre el alcance de la opinión del auditor sobre los datos comparativos, aquí describiremos los cinco que nos parecen básicos. La aplicación de cualquiera de ellos podría estar requerida, permitida o prohibida por las normas que el auditor tenga que aplicar para la confección de su informe sobre los estados financieros examinados.

1) Definir el alcance de la opinión aplicando el criterio personal

Este posible abordaje debería descartarse porque su aplicación podría conducir al retaceo de información útil para los usuarios de los estados financieros y de los informes sobre ellos.

No conocemos normas o estándares de auditoría que lo acepten.

2) No opinar

Un auditor podría:

- a) desentenderse de la representatividad de los datos comparativos incluidos en los estados financieros;
- b) no opinar sobre ellos; y
- c) solicitar que esos datos sean rotulados como “información no auditada” en tales estados.

Este abordaje nos parece inconveniente porque:

- a) la inclusión de datos comparativos en los estados financieros se considera útil para los usuarios de éstos, en especial porque facilita la determinación de tendencias;
- b) es por esa razón que los MCR suelen exigirla;
- c) siempre existe el riesgo de que uno o más de los datos comparativos presentados en los estados financieros auditados no sean representativos de la realidad;
- d) por lo tanto, es conveniente que el auditor de estados financieros, en su informe, opine sobre ellos.

Por lo indicado, nos parecería mal que una norma o un estándar de auditoría requiera o admita la aplicación del enfoque que acabamos de considerar.

3) No opinar pero informar sobre ciertos hallazgos

Otro posible enfoque consistiría en que el auditor, en su informe:

- a) no opine si para la preparación de los datos comparativos incluidos en los estados financieros se aplicó el MCR del caso; pero
- b) detalle los datos comparativos no representativos de la realidad que hubiera encontrado durante su examen.

Desconocemos si esta idea:

- a) ha sido llevada a la práctica alguna vez;
- b) ha sido receptada por alguno de los organismos que emiten estándares o normas de auditoría.

4) Opinar sobre todos los datos comparativos

Bajo este abordaje, el auditor trata a los estados financieros con datos comparativos de uno o más períodos anteriores como lo haría con un conjunto de estados financieros a distintas fechas, por lo que:

- a) debe comprobar si el EEF dio cumplimiento a los requerimientos del MCR que regulan la presentación de datos comparativos;
- b) debe opinar sobre los datos comparativos presentados;
- c) puede (si las circunstancias lo justificaren) expresar distintas opiniones sobre los datos correspondientes a los diversos períodos cubiertos por los estados financieros (el período corriente y cada uno de los anteriores).

Este es el abordaje que brinda información más completa a los usuarios de estados financieros, y el que prevaleció en el mundo durante décadas. Su aplicación práctica no ocasiona mayores problemas.

Se lo conoce como enfoque (del auditor) “de estados financieros comparativos”.

5) Opinar sobre todos los datos comparativos si es que se los presenta con el mismo grado de detalle que los del período corriente

Bajo este abordaje, el auditor debe:

- a) determinar si el grado de detalle con el que deben presentarse los datos comparativos es el que el MCR requiere para la información correspondiente al ejercicio corriente;
- b) si eso ocurriere, opinar sobre los datos comparativos como si hubiese examinado varios juegos de estados financieros, caso en que el enfoque es “de estados comparativos”;
- c) si no ocurriere, opinar únicamente sobre los datos del período corriente, caso en el que suele decirse que el auditor aplica un “enfoque de cifras correspondientes”.

Como veremos más adelante, este es el abordaje que surge de los textos de la NIA 710 y de la RT 37, aunque esta circunstancia no es reconocida en una interpretación de la FACPCE.

c) Clasificación de los estados financieros según el grado de detalle de los datos comparativos incluidos en ellos

Unos estándares de auditoría podrían requerir que el auditor fije el alcance de su opinión sobre los datos comparativos considerando el resultado de alguna clasificación de ellos. En ese caso, la tipificación constituiría una tarea esencial e inevitable y debería hacerse sobre la base de pautas objetivas que tendrían que estar definidas en las normas o estándares que el auditor deba respetar.

La clasificación más conocida es la que distingue entre dos tipos de estados financieros:

- a) “comparativos”, que son los que presentan datos comparativos con el mismo grado de detalle que los correspondientes al período corriente;
- b) “con cifras correspondientes”, que son los que presentan datos comparativos pero sin ese grado de detalle.

Esta clasificación no aparece en los estándares y normas contables que conocemos, que:

- a) no obligan a efectuar esta clasificación;
- b) no exigen que un emisor de estados financieros declare, dentro de estos, si debe considerárselos “comparativos” o “con cifras correspondientes”.

d) Estándares del IAASB y de la FACPCE

Los estándares de auditoría del IAASB tratan la cuestión abordada en esta sección en la NIA 710.

Los de la FACPCE lo hacen en su RT 37 (que está basada en dicha NIA) y en su interpretación 17. El informe 22 del CENCYA contiene modelos de informes pero no fue emitido con la pretensión de que ellos sean de aplicación obligatoria.

1) Reglas de la NIA 710 y de la RT 37 de 2021

De las reglas contenidas en la NIA 710 y en la subsección de la RT 37 basada en ella, consideramos principales a las que siguen, a las que identificaremos con las letras A-G para facilitar su posterior referencia.

<i>Regla</i>	<i>NIA 710</i>	<i>RT 37 de 2021</i>
A	La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requisitos del marco financiero aplicable ¹ .	La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados contables de una entidad depende de los requerimientos del marco de información contable aplicable ² .
B	Existen dos enfoques amplios diferentes para las responsabilidades de información del auditor respecto de tal información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos ³ .	Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador para dar cuenta en su informe de esa información comparativa: cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos ⁴ .
C	El enfoque por ser adoptado está frecuentemente especificado por ley o reglamento pero puede ser también especificado en los términos del encargo ⁵ .	[Ver la nota 6]
D	<u>Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor debe referirse a cada período por el cual se presentan estados financieros y sobre el cual se expresa una opinión de auditoría (...)</u> ⁷	<u>Cuando el contador deba emitir un informe sobre estados contables comparativos, se referirá a cada período para el que se presentan estados contables (...)</u> ⁸

¹ NIA 710, punto 2, primera frase.

² RT 37 de 2021, segunda parte, capítulo III, sección A, subsección i, punto 59, primera frase.

³ NIA 710, punto 2, segunda frase.

⁴ RT 37 de 2021, segunda parte, capítulo III, sección A, subsección i, punto 59, segunda frase.

⁵ NIA 710, punto 2, tercera frase.

⁶ Esta cuestión no se considera en la RT 37 sino en la interpretación 17 que, en el punto 3 de su segunda parte, indica que el enfoque del auditor podría estar previsto en el contrato del encargo, no mencionando las posibilidades de que haya sido dispuesto en una ley o por un reglamento.

⁷ NIA 710, punto 15.

⁸ RT 37 de 2021, segunda parte, capítulo III, sección A, subsección i, punto 62.

Regla	NIA 710	RT 37 de 2021
E	<p>[definición] Estados financieros comparativos – Información comparativa en la que los importes y otras revelaciones del período anterior para su comparación con los estados contables del período actual pero que, en caso de ser auditados, son referidos en la opinión del auditor. <u>El nivel de información de esos estados contables comparativos es comparable al de los estados financieros del período actual</u>⁹.</p>	<p>[definición] Estados contables comparativos - Información comparativa consistente en importes e información a exponer del período anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados contables del período actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. <u>El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del período actual</u>¹⁰.</p>
F	<p>[definición] Cifras correspondientes – Información comparativa en la que los importes y otras revelaciones del período anterior se incluyen como parte integrante de los estados financieros del período actual, y <u>se espera que se lean solamente en relación con los importes y otras revelaciones relacionadas con el período actual</u> (...). El nivel de detalle presentado en los importes y revelaciones correspondientes es establecido principalmente por su relevancia respecto de las cifras del período actual¹¹.</p>	<p>[definición] Estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores - Información comparativa consistente en importes e información expuesta del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados contables del período actual, <u>con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información expuesta del período actual</u> (denominados "cifras del período actual"). El grado de detalle de la información comparativa depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual.</p>

⁹ NIA 710, punto 6, primer párrafo, inciso (c).

¹⁰ RT 37 de 2021, segunda parte, glosario.

¹¹ NIA 710, punto 6, primer párrafo, inciso (b).

<i>Regla</i>	<i>NIA 710</i>	<i>RT 37 de 2021</i>
G	A los efectos de esta NIA, las referencias a "período anterior" deberían ser leídas como "períodos anteriores" cuando la información comparativa incluye importes y revelaciones para más de un período ¹² .	[No encontramos una regla equivalente, pero el sentido común indica que la RT debe ser leída teniendo en cuenta lo previsto en la NIA]

En ambos pronunciamientos, las frases que identificamos con las letras A y B aparecen yuxtapuestas, lo que invita a considerarlas en conjunto. Sin embargo, no están relacionadas entre sí, pues:

- a) la A se refiere a la clasificación de los estados financieros, cuestión que tratamos en el apartado c) de esta sección;
- b) la B prevé dos posibles enfoques que el auditor podría adoptar para cumplir con sus responsabilidades, pero no define las bases que deberían respetarse al tomar esa decisión.

Sin embargo, de la frase D surge que la NIA 710 y la RT 37 requieren que un auditor: aplique:

- a) el enfoque de estados comparativos cuando los estados auditados son comparativos de acuerdo con el MCR;
- b) el de cifras correspondientes cuando (según el mismo marco) esos estados sean de cifras correspondientes.

Las palabras que subrayamos en las definiciones de "cifras correspondientes" indican que el IAASB y la FACPCE piensan que tales cifras se publican para que tengan un único empleo. Discrepamos, porque cualquier persona podría utilizarlas del modo que quiera, sin limitarse a relacionarlas con los del período actual.

Podrían, por ejemplo, relacionar dos o más datos comparativos entre sí, con el propósito de calcular indicadores de análisis de estados financieros.

Otros comentarios sobre las definiciones transcritas:

- a) habría sido más claro y sencillo aplicar un "enfoque residual" y considerar que son estados financieros "con cifras correspondientes" los que contienen datos comparativos pero no deben ser clasificados como "comparativos";
- b) los rótulos asignados a las dos clases de estados no son del todo claros, pues:
 - 1) tanto los estados financieros "comparativos" como los que contienen "cifras correspondientes" incluyen cifras de períodos anteriores que:

¹² NIA 710, punto 6, segundo párrafo.

- se “corresponden” con otras del período actual; y
- pueden ser comparadas o relacionadas con ellas, cualquiera fuere el objetivo perseguido con su inclusión;

2) además de números, las “cifras correspondientes” pueden incluir datos no cuantitativos.

2) Incumplimientos de reglas de la NIA 710

Aunque el requerimiento contenido en la regla que identificamos con la letra D es clarísimo, se observa que algunos auditores, en su informe sobre estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF (y, por lo tanto “comparativos”) :

- a) afirman que han aplicado las NIA; pero
- b) aplican el enfoque de “cifras correspondientes”.

3) Las interpretaciones 9 y 17 de la FACPCE

Cuestiones esenciales

La cuestión de la opinión del auditor sobre datos comparativos fue tratada por la FACPCE en dos (seudo) “interpretaciones” de la RT 37: la 9 y la 17.

La interpretación 9 (de 2014) siguió a la primera versión de la RT 37 (la de 2013) y no fue explícitamente abogada por la RT 53 (que reemplazó el texto original) de dicha RT.

La 17 es de 2022 y toma como referencia a la actual RT 37 (la de 2021).

El punto clave de ambas “interpretaciones” es el 3, que aparece en su segunda parte después de una descripción de los dos “enfoques del auditor” con este texto:

A la fecha de emisión de esta Interpretación, no existen disposiciones legales o reglamentarias que obliguen al auditor a adoptar uno u otro enfoque. Por lo manifestado, excepto que el enfoque esté especificado en la carta de contratación, el auditor podrá:

- a) adoptar un enfoque de estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores; o bien
- b) adoptar un enfoque de estados contables comparativos.

Para que la afirmación contenida en la primera frase del punto 3 reflejase la realidad sería necesario que el punto 62 que en la página 8 identificamos con la letra D:

- a) no existiese; o
- b) no se refiriese a la característica de los estados auditados sino al “enfoque del auditor” para definir el alcance de su opinión sobre los datos comparativos incluidos en ellos.

Ahora bien:

- a) en los hechos no se presenta ninguna de las dos situaciones recién referidas;

b) a la fecha de emisión de la Interpretación 17:

- 1) la RT 37 ya incluía el mencionado punto 62, del cual surge que cuando los estados auditados son comparativos su auditor tiene la obligación (y no la simple opción) de aplicar el enfoque de estados comparativos;
- 2) la totalidad o la gran mayoría de los CPCE del país había incorporado la RT 37 de 2021 a sus normas de auditoría;

c) las normas de auditoría dictadas por los CPCE son normas legales¹³.

Por lo tanto, consideramos inaceptable la afirmación de que a la fecha de emisión de la interpretación 17 no existían disposiciones legales o reglamentarias que obligasen al auditor a adoptar algún enfoque en particular para la selección del alcance de su opinión sobre los datos comparativos contenidos en los estados financieros examinados por él.

Esto es, la interpretación 17 colisiona con la regla que antes identificamos como D y que nos parece conveniente repetir:

Quando el contador deba emitir un informe sobre estados contables comparativos, se referirá a cada período para el que se presentan estados contables (...) ¹⁴

La supuesta compatibilidad entre esta regla y el criterio “todo vale” que propone la interpretación 17 es defendida por algunos colegas que lo hacen:

- a) basándose únicamente en el hecho de el punto 59 indica que (salvo excepciones) es el auditor quien debería elegir el enfoque por seguir para definir el alcance de su opinión en relación con los datos comparativos incluidos en los estados financieros auditados.
- b) excluyendo de su análisis al hecho de que el punto 62 contiene un requerimiento para el caso de que dichos estados califiquen como “comparativos”;
- c) sin siquiera brindar una “interpretación alternativa” de dicho punto 62.

De hecho, la interpretación 17 resucitó la situación que se presentaba inmediatamente después de la emisión de la interpretación 9. Algo así como tropezar dos veces con la misma piedra.



Sobre la situación anterior a la emisión (en 2021) de la “nueva R 37” , pueden encontrarse otras consideraciones en:

MORA, CAYETANO, *Cifras correspondientes y estados contables comparativos. Cuando la norma de auditoría parece exceder sus límites naturales*, D&G Profesional y Empresaria, marzo de 2015.

Dada la situación descripta, opinamos que la FACPCE debería publicar una respuesta a la siguiente pregunta:

¹³ Ley 20.488, art. 13.

¹⁴ RT 37 de 2021, segunda parte, capítulo III, sección A, subsección i, punto 62.

¿Qué interpretación distinta a la que expusimos en las líneas precedentes y basada en la lógica de la FACPCE al ya referido punto 62?

Curiosidades

Para finalizar, señalemos dos curiosidades. La primera es que, si bien es obvio que las interpretaciones 9 y 17 se refieren a cuestiones de auditoría, en las segundas partes de ambas puede leerse:

Alcance general de una Interpretación De acuerdo con el artículo 16 inciso d) del Reglamento del CENCyA¹⁵ aprobado por la Junta de Gobierno de la FACPCE, una Interpretación de normas profesionales, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.

La segunda es que en la interpretación 17:

- a) no se propone cuándo debería entrar en vigor;
- b) no se solicita que los CPCE:
 - 1) traten este pronunciamiento de acuerdo con el compromiso que asumieron en el Acta de Tucumán de 2013; y
 - 2) lo difundan entre sus matriculados y otros interesados.

4) Necesidad de una revisión de los estándares de auditoría de la FACPCE

Según lo expuesto precedentemente, los estándares de auditoría de la FACPCE referidos a la cuestión tratada en esta sección del libro:

- a) están dispersos en dos pronunciamientos;
- b) contienen no menos de una contradicción.

Por ello, los auditores que apliquen tales estándares encontrarán que un mismo problema (la definición del alcance de la opinión cuando los estados financieros auditados califican como “comparativos”) podría ser resuelto:

- a) de una manera si se otorgase prevalencia punto 62 de la subsección i de la sección A del capítulo III de su segunda parte de la RT 37;
- b) de otra, si se considerase que el criterio “que vale” es el expuesto en el punto 3 de la segunda parte de la interpretación 17.

Esta misma situación existía antes de la emisión de la RT 53, pues:

- a) el punto 62 transcrito proviene de la RT 37 original¹⁶;

¹⁵ Léase CENCYA.

¹⁶ RT 37 de 2013, segunda parte, capítulo III, sección A, subsección ii, punto 34.

b) el punto 3 de la interpretación 17 repite lo indicado en el punto 3 de la interpretación 9.

En este contexto, cualquier discusión sobre cuál debería ser la regla que tendría que respetar quien aplique los estándares de auditoría de la FACPCE podría:

a) conducir a la aparición de argumentos contrapuestos como estos:

- 1) el punto 62 debe prevalecer porque se refiere a una cuestión específica;
- 2) la interpretación 17 debe prevalecer porque es posterior a la RT 37;

b) requerir la intervención de profesionales del derecho.

Para solucionar el problema creado por la interpretación 9 y recreado por la 17, opinamos que la FACPCE debería:

a) elaborar un proyecto de modificación de sus estándares de auditoría que incluya:

- 1) la concentración, en la RT 37, de todas las reglas que un auditor deba considerar para definir el alcance de su opinión sobre los datos comparativos incluidos en los estados financieros auditados;
- 2) la eliminación de las incoherencias y contradicciones expuestas líneas arriba;
- 3) la abrogación de la interpretación 17;
- 4) la indicación de que la interpretación 9 dejó de ser aplicable debido a la emisión de la 17;

b) al elaborar tal proyecto, otorgar prevalencia al interés público por sobre las conveniencias de los contadores que deseen:

- 1) en general, reducir las responsabilidades emergentes de sus informes de auditoría;
- 2) en particular, evitar que la emisión de una opinión sobre los datos comparativos produzca la posposición de la fecha en que prescribiría cualquier falta cometida durante la auditoría de los estados financieros (anteriores) sobre cuya base se elaboraron tales datos;

c) difundir el proyecto ampliamente;

d) aplicar los restantes procedimientos previstos en el reglamento del CENCYA¹⁷;

e) adicionalmente, requerir la opinión específica de usuarios de los estados financieros.

5) Pronósticos

Si la FACPCE vuelve a regular el enfoque que debería adoptar un auditor que esté examinando “estados comparativos”, imaginamos que optaría por el criterio “todo vale” (el previsto en la interpretación 17), porque:

¹⁷ Esto, sin perjuicio de la necesaria revisión de ese reglamento, a la que nos referimos en las páginas 148-155 de este libro.

- a) algunos contadores ven con agrado la posibilidad de optar por enfoques que les permitan ejecutar auditorías más fácilmente y asumiendo las menores responsabilidades posibles;
- b) las reglas de la interpretación 17 les ayudan a alcanzar ese objetivo, pues les eximen de opinar sobre los datos comparativos incluidos en los estados financieros examinados, aunque estos califiquen como “comparativos” de acuerdo con el MCR que su emisor debe respetar;
- c) esos contadores votan en las elecciones de autoridades de los CPCE;
- d) el objetivo de trabajar en el interés público no parece ser prioritario para la FACPCE.

Esto es, suponemos (admitiendo prueba en contrario) que la FACPCE preferirá que la solución del problema no sea la mejor para el interés público sino la que resulte más beneficiosa para los intereses políticos de algunas autoridades de CPCE.

e) Cuestiones de aplicación

1) Clasificación de un juego de estados financieros como “comparativos” o “con cifras correspondientes”

Como ya mencionamos, esta clasificación:

- a) es necesaria cuando de su resultado dependa el alcance de la opinión del auditor sobre los datos comparativos incluidos en los estados financieros examinados;
- b) debe surgir de los requerimientos del MCR que el EEF deba respetar al establecer sus políticas contables.

Seguidamente, consideraremos los dos casos que (imaginamos) deberían revestir mayor interés para los lectores de este libro.

Estados preparados de acuerdo con las NIIF

Las NIIF se refieren a las características generales de los estados financieros en su norma internacional de contabilidad 1 (NIC 1), dentro de la cual se indica que para poder afirmar que un juego de estados financieros preparado de acuerdo con las NIIF debe incluir:

- a) un estado de situación al final del período;
- b) un estado de resultados y del denominado “otro resultado integral” por el período;
- c) un estado de cambios en el patrimonio neto por el período;
- d) un estado de flujos de efectivo por el período;
- e) notas;
- f) información comparativa respecto del período inmediatamente precedente;

g) en ciertos casos específicos, un estado de situación al comienzo de ese período precedente¹⁸.

La información comparativa por suministrar sobre el período precedente debe alcanzar:

- a) a todos los importes informados para el período corriente;
- b) a las descripciones que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros del período corriente¹⁹.

Por lo expuesto, unos estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF deberían considerarse como “comparativos” a los efectos de definir el alcance de la opinión del auditor sobre los datos comparativos contenidos en ellos.

Estados preparados de acuerdo con las NCA (NCP)

Cuando se aplica la RT 37 junto con cualquier interpretación de ella, el MCR por considerar es, en la mayoría de los casos, el conjunto de estándares contables desarrollados localmente por la FACPCE, que esta organización denomina algunas veces “normas contables argentinas” (NCA) y otras “normas contables profesionales” (NCP).

Al presente, esas NCA incluyen estas reglas contenidas en la RT 8:

Los importes de los estados contables básicos se presentarán a dos columnas. En la primera se expondrán los datos del período actual y en la segunda la siguiente información comparativa: (...)

Los mismos criterios se emplearán para preparar la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos. La restante información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del período corriente.

Los datos de períodos anteriores se prepararán y expondrán aplicando los mismos criterios de medición contable, de unidad de medida y de agrupamiento de datos utilizados para preparar y exponer los datos del período corriente²⁰.

Por lo indicado, unos estados financieros preparados de acuerdo con las NCA deberían considerarse como “comparativos”.

Cabe comentar que en el modelo de estado de evolución del patrimonio neto que aparece en la RT 9 solamente se presentan datos comparativos para el total del patrimonio neto, sin las desagregaciones que en el mismo modelo se efectúan para la información del período. Esto no altera la conclusión que expusimos en el párrafo anterior, porque:

¹⁸ NIC 1, punto 10.

¹⁹ NIC 1, punto 38.

²⁰ RT 8, segunda parte, capítulo II, sección E.

- a) se trata de una excepción puntual a la aplicación de un criterio general, establecida probablemente para evitar que dicho estado contenga un número grande de columnas y sea, por ello, de lectura engorrosa;
- b) a pesar de lo que el modelo sugiere, muchos EEF presentan información comparativa completa sobre la evolución del patrimonio neto, usando (para los datos comparativos de cada período) un conjunto de renglones similar al utilizado para mostrar la información del período corriente (en lugar de agregar columnas).

2) Aplicación del enfoque (del auditor) de “estados comparativos”

Consideraciones generales

Como ya señalamos, un auditor que aplique el enfoque de “estados comparativos” debería aplicar la regla que en la página 8 identificamos con la letra D. Consecuentemente, debería opinar explícitamente sobre los datos comparativos de cada período anterior (o, si se justificare, abstenerse de hacerlo), como si hubiese auditado varios juegos de estados financieros. Por lo tanto, debe tener en cuenta (respecto de cada período):

- a) las situaciones que pueden afectar a su opinión sobre cualquier juego de estados financieros
- b) las que tienen que ver con los resultados de los exámenes anteriores de los datos comparativos.

Las cuestiones del inciso a) están tratadas en otras partes de este capítulo. Para el análisis de las del inciso b) nos basaremos las reglas propuestas en la NIA 710 y en la RT 37, que consideramos razonables.

Estados financieros anteriores auditados por el mismo contador

Cuando el auditor de los estados financieros corrientes lo haya sido también de los utilizados para preparar los datos comparativos, y se hayan practicado las adecuaciones referidas en el apartado a) de esta sección, su opinión sobre la información comparativa no debería diferir de la brindada sobre dichos estados anteriores, salvo en los siguientes casos:

<i>Tipo de opinión dada sobre los estados financieros anteriores</i>	<i>Hechos que justifican una opinión distinta sobre las cifras comparativas que se incluyen en los estados financieros corrientes</i>
Adversa o con salvedad por apartamientos al MCR	La información comparativa ha sido reformulada para dar cumplimiento a dicho marco.
Abstención o con salvedad por limitaciones en el alcance del trabajo.	Durante la nueva auditoría pudieron aplicarse procedimientos que permiten superar esas limitaciones.

Este es un caso en que se presentaría la primera situación:

- a) las normas de auditoría aplicables en el caso requieren que, al opinar sobre un juego de estados financieros, el auditor informe si en su preparación se ha dado cumplimiento a cierto MCR, no siendo necesario que se refiera a la “presentación razonable” de la información contenida en ellos;
- b) ese MCR requiere que las mercaderías de reventa que no sean bienes de fácil comercialización se midan por su costo de reposición;
- c) en unos estados financieros al 31/12/X1, la medición contable de las mercaderías de reventa se efectuó por su valor neto de realización, sin tener en cuenta que las condiciones requeridas a tal efecto por el MCR del caso no se cumplían;
- d) el auditor actual opinó sobre tales estados el 10/03/X2, con una salvedad referida al apartamiento ya descrito al MCR del caso;
- e) en los estados financieros del mismo emisor al 31/12/X2, y en cumplimiento de lo requerido por el MCR:
 - 1) dichas mercaderías están medidas por su costo de reposición; y
 - 2) se efectuó un ajuste a los resultados reconocidos en ejercicios anteriores por la diferencia entre la medida contable que al 31/12/X1 debería haberse asignado a las mercaderías de acuerdo con el MCR (su costo de reposición) y la que se les asignó en los estados financieros a esa fecha (su valor neto de realización);
 - 3) los datos comparativos de 20X1 fueron corregidas para lograr su comparabilidad con las del ejercicio corriente.

Y este es un caso en que se presenta la segunda situación:

- a) al examinar unos estados financieros al 31/12/X3, el auditor:
 - 1) no pudo aplicar procedimientos suficientes para concluir si las cuentas por cobrar reconocidas en ellos eran reales y podían ser cobradas totalmente dentro de los plazos pactados con los clientes;
 - 2) incluyó en su informe una salvedad por tal limitación al alcance de su trabajo,
- b) durante la auditoría de los estados al 31/12/X4, esas dudas desaparecieron, concluyéndose que dichas cuentas por cobrar eran reales y que sus posibles incobrabilidades o moras habían sido debidamente consideradas en los estados al 31/12/X3.

En estos casos, dado que cualquier usuario del informe de auditoría sobre los estados financieros del ejercicio corriente podría compararlo con el anterior, es conveniente que el auditor indique:

- a) que la opinión brindada sobre la información comparativa difiere de la expresada en el informe original sobre los correspondientes estados financieros;

- b) la fecha de ese informe y el carácter de la opinión expresada en él; y
- c) las circunstancias o los hechos que justifican el cambio de opinión.

En el caso de las mercaderías de reventa, el informe del auditor podría contener párrafos de este tenor:

Opinión

En mi opinión, los estados financieros examinados han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con normas contables cuya aplicación es requerida por (...)

Fundamentos de la opinión

(...)

Como se explica en la nota 4 a los estados financieros examinados, la sociedad ha cambiado la política contable que aplica para la medición de las mercaderías de reventa, que ahora se presentan por su costo de reposición y no por su valor neto de realización. Los efectos de este cambio (que alcanzan a la información comparativa correspondiente al ejercicio 20X1) se informan en dicha nota.

Mi opinión sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 20X1 (presentada en el informe emitido el 10 de marzo de 20X2) contenía una salvedad porque la medida contable de las mercaderías de reventa reflejaba su valor neto de realización. Dado que la información correspondiente a ese ejercicio que se incluye en los estados financieros al 31 de diciembre de 20X2 ha sido debidamente adecuada con motivo de la adopción del nuevo criterio de medición contable de las mercaderías de reventa, mi opinión sobre tal información difiere de la presentada en mi informe anterior.

Estados financieros anteriores no examinados por el auditor corriente

Es posible que los estados financieros utilizados para elaborar la información comparativa no hayan sido examinados por el auditor corriente. Considerando tal supuesto, en la NIA 710 se propone que él incorpore a su reporte las siguientes “informaciones sobre otras cuestiones”:

a) en el caso de que los estados anteriores hayan sido examinados por otro auditor:

- 1) esta circunstancia;
- 2) la fecha de su informe;
- 3) el tipo de opinión brindada en ese informe;
- 4) cuando tal opinión no sea limpia y el auditor anterior no hubiera emitido una nueva, la causa de ello²¹;

²¹ NIA 710, párrafo 17.

b) si los estados anteriores no hubiesen sido auditados, este hecho²².



Nuestras consideraciones generales sobre las informaciones incorporadas a un informe de auditoría bajo el rótulo “otras cuestiones” se presentan en el acápite 9,8,b)11).

Dado que las situaciones comentadas no relevan al auditor corriente de su obligación de satisfacerse de la razonabilidad de los datos comparativos, creemos que la inclusión de estas “informaciones sobre otras cuestiones” en el informe de auditoría no ayuda a sus lectores a comprender las obligaciones del auditor corriente. También puede crearles ideas erróneas sobre la cuestión.

3) Aplicación del enfoque (del auditor) de “cifras correspondientes”

Consideraciones generales

Como ya mencionamos, la opinión de un auditor que aplique el enfoque de cifras correspondientes”, debe referirse únicamente a los estados financieros del período, pero esto no le autoriza a desentenderse de la calidad de los datos comparativos que se incluyan en ellos, los cuales deberían haber sido elaborados partiendo de estados financieros correspondientes a períodos anteriores, que podrían:

a) haber sido auditados:

- 1) por el mismo contador que opinará sobre los estados financieros del período; o
- 2) por otro contador; o

b) no haber sido auditados.

Caracterización de las “cifras correspondientes” en el informe del auditor siguiendo una sugerencia del CENCYA que consideramos desaconsejable

En su informe 22, el CENCYA sugiere:

Los modelos preparados bajo el enfoque de cifras correspondientes podrían contener el siguiente párrafo educativo: “Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el ... de de 20X1 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual”. Este párrafo pretende aclarar el alcance con el cual el contador considera a la información comparativa cuando el enfoque empleado es el de cifras

²² NIA 710, párrafo 19.

correspondientes. El contador ejercerá su criterio sobre la conveniencia de incluir tal aclaración en su informe y hasta cuándo hacerlo²³.

La misma sugerencia había aparecido en numerosos modelos de informes de auditoría presentados en el informe 12 del CENCYA, anterior a la emisión de la RT 53²⁴.

Si un auditor aplicase esta idea, asignaría al EEF un propósito (el que surge de las palabras subrayadas) al que califica como “exclusivo” pero que podría no serlo o no haber existido. Por otra parte:

- a) la enunciación de cualquier intención tenida al incluir u omitir determinados datos en un juego de estados financieros debería ser informada por su emisor y no por su auditor.
- b) la invasión de una responsabilidad del emisor de estados financieros por parte de su auditor:
 - 1) no nos parece ética;
 - 2) puede conducir al deterioro de la relación entre ambos;
 - 3) podría ser aprovechada por quienes, por ignorancia o por mala fe, asignan a los auditores responsabilidades por la preparación de los estados financieros que examinó.



Nos referimos a las confusiones entre las responsabilidades del emisor y del auditor de estados financieros en la sección 1,6,b) de este libro.

Estados financieros anteriores examinados por el auditor corriente

En este caso, y en tanto los datos comparativos hayan sido adecuadamente elaborados (lo que supone las adecuaciones ya referidas en el apartado a) de esta sección) y presentados, la redacción del informe no ofrece mayores problemas, pues (en el marco del enfoque bajo comentario) una opinión favorable sobre los estados financieros corrientes abarca a los datos comparativos presentados en ellos.

Distinta sería la situación si estos datos comparativos no cumplieren con los requerimientos del MCR o si el trabajo del auditor sufriese limitaciones. En estos casos, debería evaluarse si esos problemas son lo suficientemente significativos para afectar su opinión sobre los estados financieros del período corriente.

Tal evaluación no nos parece sencilla pues requiere que el auditor imagine de qué manera un problema sobre la calidad de los datos de períodos anteriores puede afectar una opinión que se da únicamente sobre los estados financieros corrientes. En principio, nos parece altamente improbable que la situación que estamos considerando conduzca a una abstención de opinión o la emisión de una opinión adversa sobre los estados financieros del período corriente.

²³ Modelos de informes preparados de acuerdo con la RT 37 modificada por la RT 53), informe 22 del CENCYA, FACPCE, 2021, página 9.

²⁴ Modelos de informes de auditoría (en el marco de la RT 37), informe 12 del CENCYA, FACPCE, 2013, páginas 8, 12, 19, 21, 27, 31, 35, 39, 44, 48, 52, 56, 61, 65, 69, 73, 78, 82, 87, 91, 95, 100 y 104,

Estados financieros anteriores auditados por otro contador

Dado este caso, cabe considerar dos alternativas;

- a) que el auditor de los estados financieros corrientes extienda su trabajo para poder formarse una opinión sobre los datos comparativos;
- b) que, en cuanto hace a la información comparativa, el auditor actual se base en el informe emitido por el auditor predecesor y comunique esto en el informe de auditoría.

El primer enfoque es el más coherente con la responsabilidad que debería asumir el auditor actual, pero su aplicación tiene un mayor costo. Quizá a esto se deba que el IAASB ha adoptado el segundo, con las siguientes características:

- a) el auditor actual puede referirse al informe del anterior a menos que ello no esté prohibido por una ley o regulación;
- b) si lo hace debe informar:
 - 1) que los estados financieros anteriores fueron examinados por otro auditor;
 - 2) la fecha del informe del auditor predecesor;
 - 3) el tipo de opinión dada por él;
 - 4) cuando el auditor predecesor no hubiera emitido una opinión favorable sin salvedades, los fundamentos de esa decisión;
- c) la información referida en el inciso anterior:
 - 1) se considera referida a “otras cuestiones”;
 - 2) no debe afectar su opinión sobre los estados financieros del período²⁵.

Sugerimos que al suministrar la información referida en el inciso b)4) se indique explícitamente que ella surge del informe del otro auditor. De lo contrario, algún lector del informe podría interpretar que el auditor corriente verificó la corrección de los fundamentos que tuvo el predecesor para no brindar una opinión limpia sobre los estados financieros anteriores.

Estados financieros anteriores no auditados

Para este caso, la NIA 710 requiere que el auditor, dentro de las informaciones sobre “otras cuestiones” informe que las cifras correspondientes no han sido auditadas²⁶, lo que supone que se lo exige de la realización de los esfuerzos adicionales necesarios para opinar sobre ellas. Imaginamos que el IAASB tomó esta decisión sobre la base de alguna relación entre costos y beneficios.

²⁵ NIA 710, párrafo 13.

²⁶ NIA 710, párrafo 14.

La misma NIA 710 indica también que el auditor debe examinar las cifras del estado de situación anterior en cuanto le fuere necesario para opinar sobre las correspondientes al período cubierto por los estados financieros. Este examen es necesario pero la aclaración no hace a la formulación de la opinión del auditor sobre los datos comparativos.

ADECUACIÓN DEL RESUMEN DEL CAPÍTULO 9

En lugar del párrafo que ocupa las siete últimas líneas de la página 503 del Tratado 2022 y a las nueve primeras de la 504 debe considerarse el siguiente:

Si los estados financieros contuviesen información de períodos anteriores, los intereses de los usuarios de esos documentos se verían mejor servidos si el informe del auditor contuviese opiniones explícitas sobre los datos de cada uno de los períodos cubiertos por dichos estados. Sin embargo:

- a) los estándares de auditoría del IAASB y la FACPCE solamente exigen la aplicación de este enfoque cuando los datos de los períodos anteriores se presentan con el mismo grado de detalle que los del período corriente;
 - b) una interpretación de la FACPCE contiene otra regla que permite que, en lugar de aplicar el enfoque recién descrito, el auditor opine únicamente sobre los datos del período corriente;
 - c) consecuentemente, los estándares de la FACPCE contienen reglas que se contradicen entre sí, siendo esta una situación que dicho organismo debería corregir.
-