

## Informe del auditor según la RT 37: la opinión sobre la información comparativa Fowler Newton, Enrique

### 1. Introducción

Este es el último artículo de una serie de tres. En el primero (1):

- a) presentamos algunas consideraciones generales sobre la resolución técnica (RT) 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que sustituyó a la antigua RT 7;
- b) identificamos cuatro cuestiones que consideramos de especial importancia en relación con todas las auditorías y revisiones de estados financieros.

De esas cuatro cuestiones, tres fueron estudiadas en los dos primeros artículos de la serie. En éste, nos referiremos a la restante: el alcance de la opinión del auditor de estados financieros cuando éstos —como es habitual— incluyen información comparativa.

### 2. La información comparativa

Las normas contables (NC) que son utilizadas como "marcos contables de referencia" (MCR) en los encargos de auditoría de estados financieros, requieren normalmente que éstos contengan información comparativa, que:

- a) corresponde a fechas o períodos anteriores (2);
- b) se elabora sobre la base de información originalmente presentada en estados financieros anteriores, con las adecuaciones que resultaren necesarias para:
  - 1) considerar los efectos de la inflación, cuando los estados financieros los reconocen;
  - 2) corregir errores cometidos en ejercicios anteriores y detectados en el presente;
  - 3) dar efecto retroactivo a cambios de políticas contables de medición o de exposición, en los casos en que el MCR lo exige o cuando existe una opción para hacerlo y el emisor de los estados financieros la ejerce;
- c) se presenta mediante columnas adicionales, tanto en los estados básicos como en las notas o anexos que desagregan importes contenidos en ellos.

Por otra parte, cuenta con consenso la idea de que siempre que el nombre de un contador público quede vinculado con unos estados financieros, el profesional debe indicar cuál es su relación con el contenido de esos documentos, lo que obliga a determinar cuál es el alcance de la opinión de ese profesional respecto de los datos comparativos incluidos en un juego de estados financieros examinados.

### 3. El enfoque de la NIA 710

En las normas internacionales de auditoría (NIA), la cuestión tratada en este artículo es abordada en la NIA 710, cuyas ideas fueron:

- a) receptadas por la FACPCE en su RT 37;
- b) abandonadas por ese mismo organismo cuando aprobó su interpretación 9.

A continuación, expondremos los aspectos básicos del enfoque de la NIA 710, por suponer que esto:

- a) facilitará la comprensión de las reglas referidas al alcance de la opinión a brindar sobre la información comparativa que contiene el texto de la RT 37;
- b) podrá ser aprovechado por los auditores que en nuestro país:
  - 1) deban aplicar las NIA; o
  - 2) lo hagan voluntariamente, en función de lo establecido por la RT 32.

#### 3.1. Descripción general

De acuerdo con la NIA 710:

- a) en algunos casos el informe del auditor debe abarcar a la información comparativa y en otros no;
- b) dado un encargo de auditoría en particular, lo que su ejecutante debe hacer depende de:
  - 1) las características que tenga la información comparativa según el MCR del caso; y

2) lo que dispongan las leyes y regulaciones aplicables al encargo de auditoría.

La incorporación de este enfoque implicó un cambio respecto de lo que era tradicional en la materia. Anteriormente, existía consenso en considerar que:

- a) la inclusión de información comparativa en un juego de estados financieros equivalía a la presentación de dos o más juegos de ellos;
- b) la opinión técnica del auditor debía alcanzar a todos esos juegos.

### **3.2. Clasificación de los estados financieros según el grado de detalle de la información comparativa incluida en ellos**

Con el enfoque de la NIA 710, los estados financieros auditados que contienen datos de períodos anteriores deben clasificarse como:

- a) "estados financieros comparativos"; o
- b) "estados financieros con cifras correspondientes de períodos anteriores".

Considerando que la NIA 710 no prevé ninguna otra alternativa, cabría esperar la definición rigurosa de uno de los dos conceptos entrecomillados y la aplicación de un enfoque residual para caracterizar al otro. Por ejemplo:

- a) definir las características de los "estados financieros comparativos"; y
- b) considerar "estados financieros con información correspondiente de períodos anteriores" a los que:
  - 1) contengan datos comparativos; y
  - 2) no deban considerarse "estados financieros comparativos".

Sin embargo, el glosario de la NIA contiene estas definiciones:

**"Estados financieros comparativos** — Información comparativa en la que los importes y otras revelaciones del período anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados contables del período actual pero que, en caso de ser auditados, son referidos en la opinión del auditor. El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del período actual.

**Cifras correspondientes** — Información comparativa en la que los importes y revelaciones del período anterior se incluyen como parte integrante de los estados financieros del período actual, con el objetivo de que se las lea exclusivamente en relación con los importes y otras revelaciones relacionadas con el período actual (...). El grado de detalle presentado en los importes y revelaciones correspondientes es establecido principalmente por su relevancia respecto de las cifras del período actual."

Al aplicar estas definiciones debe considerarse que:

- a) la referencia al "período anterior" debería considerarse hecha a "períodos anteriores", cuando la información comparativa corresponda a más de uno;
- b) "período actual" es el más reciente dentro de los presentados en los estados financieros.

Las caracterizaciones presentadas nos parecen cuestionables por lo siguiente:

- a) la expresión "cifras correspondientes" se utiliza para identificar al segundo tipo de estados financieros, pero los "estados comparativos" también incluyen cifras de períodos anteriores que "se corresponden" con otras del período actual;
- b) el contenido de las denominadas "cifras correspondientes" puede comprender tanto importes como informaciones no cuantitativas;

c) la definición de "cifras correspondientes" indica que ellas se exponen para que cumplan una función "exclusiva" (la de ser leídas en relación con datos del período más reciente), pero:

- 1) en los hechos, cada lector de los estados financieros auditados puede emplear esas cifras del modo que desee, sin que el emisor de esos estados lo pueda impedir (3);
- 2) la cuestión no debería ser considerada como relevante para clasificar a los estados financieros como "comparativos" o "con cifras correspondientes".

Lo que está claro en las definiciones presentadas, es que para caracterizar a un juego de estados

financieros como "comparativos", la información referida a períodos anteriores que en ellos se incluya debe presentarse con el mismo (o similar) grado de detalle que la correspondiente al período actual. Para la aplicación de esta idea, consideramos admisible la exclusión de la información complementaria que:

- a) se incluyó en estados financieros anteriores; pero
- b) no resulta útil para los usuarios de los estados financieros corrientes, como sucedería, por ejemplo, si:
  - 1) en unos estados financieros al 31/12/X1 se hubiese incluido una nota referida a una contingencia negativa que no motivó el reconocimiento de un pasivo;
  - 2) en 20X2, esa contingencia hubiera desaparecido, sin afectar patrimonialmente al emisor de los estados financieros;

Por lo tanto, interpretamos que, a los fines de aplicar la NIA 710, cabe considerar:

- a) "estados financieros comparativos", a los que incluyen datos de períodos anteriores con el mismo grado de detalle con que se presentan los datos correlativos del período actual, pudiendo excluirse la información complementaria que haya dejado de ser útil;
- b) "estados financieros con cifras correspondientes", a los que no cumplen esa condición, que es lo que sucedería, por ejemplo, si estos estados:
  - 1) contuviesen información comparativa sobre las medidas contables asignadas a las partidas presentadas en el estado de situación; pero
  - 2) no lo hiciesen en las notas que informan la composición de esas partidas.

Con fines prácticos, debe tenerse en cuenta este párrafo de la NIA 710:

"2. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. (...) El enfoque que debe adoptarse está frecuentemente especificado por una ley o una regulación, pero también puede ser especificado en los términos del encargo."

La primera frase del párrafo transcrito deja en claro que la clasificación de los estados financieros auditados como "comparativos" o "con cifras corrientes" no depende de la simple voluntad del auditor sino de elementos que éste debe evaluar. La segunda prevé la posibilidad de que la caracterización de la información comparativa sea acordada entre el auditor y el emisor de los estados financieros, lo que:

- a) nos parece inconveniente porque facilita el ocultamiento de datos comparativos que pueden ser importantes para los usuarios de dichos estados; aunque
- b) en el contexto de la NIA 710, solamente podría hacerse cuando la caracterización de los estados financieros como "comparativos" o "con cifras correspondientes" no surja del MCR y tampoco de las leyes o regulaciones aplicables al encargo de auditoría.

### **3.3. Reglas básicas para definir el alcance de la opinión del auditor**

Las opiniones que se expresen sobre "estados financieros comparativos", deben alcanzar a cada período por el que se presenta información, siempre que el auditor de los estados financieros corrientes haya examinado también:

- a) los estados fuente de la información complementaria; y
- b) las adecuaciones que correspondieren para considerar los efectos de la inflación y los ajustes retroactivos por correcciones de errores o cambios de políticas contables.

Esto es, la opinión debería elaborarse como si el auditor hubiera examinado dos o más juegos de estados financieros: uno correspondiente al período actual y otro(s) correspondiente(s) al período (a los períodos) para los que se presentan datos comparativos.

En el caso de "estados con cifras correspondientes", se requiere que la opinión del auditor se refiera a los estados financieros del período más reciente pero no a los datos de períodos anteriores, a menos:

- a) que la opinión del auditor sobre éstas difiera de la anteriormente emitida; o
- b) que las cifras correspondientes no hayan sido auditadas por él.

Esto no nos parece conveniente para el interés público, porque puede generar dudas sobre el grado de

vinculación del auditor de los estados financieros corrientes con las cifras comparativas.

### **3.4. Comentarios finales**

Creemos que el enfoque de la NIA 710 solamente beneficia a los emisores de estados financieros que:

a) estén habilitados a considerar que no emiten estados financieros "comparativos sino "con cifras correspondientes";

b) deseen retacear la información suministrada al público mediante la reducción del nivel de detalle de los datos comparativos presentados en los estados financieros.

Por ello, consideramos más adecuada la aplicación del enfoque "tradicional", que es el mismo que (según las NIA) debe aplicarse en las auditorías de "estados comparativos".

### **4. Reglas contenidas en la RT 37 y en la interpretación 9**

Las reglas de la RT 37 referidas al alcance de la opinión sobre la información comparativa están contenidas en los puntos 32 a 35 del apartado ii de la sección III de su segunda parte. Como ellos han sido interpretados de más de una manera, consideramos conveniente transcribirlos y, más adelante, volver sobre algunas de sus frases.

#### **Información comparativa**

"32. Existen dos posibles maneras para que una entidad presente la información comparativa y, dependiendo de ello, dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador de considerar esa información comparativa: estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.

33. Cuando se presenten estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes por ser éstas parte de los estados contables del período actual. Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el contador identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

34. Cuando el contador deba expresar una opinión sobre estados contables comparativos, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan estados contables y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el contador:

34.1. exprese una opinión con salvedad o una opinión adversa, o una abstención de opinión, o que incluya un párrafo de énfasis con respecto a los estados contables de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los estados contables de otro período; o

34.2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

35. Cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador (auditor predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados contables con cifras correspondientes o a estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique: (a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador; (b) el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y (c) la fecha del informe del otro contador."

Por su parte, dentro del glosario se define, siguiendo a la NIA 710:

**"Estados contables comparativos**— Información comparativa consistente en importes e información a revelar 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. El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del período actual.

**Estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores**— Información comparativa consistente en importes e información revelada del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados contables del período actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con

los importes e información revelada del período actual (denominados "cifras del período actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual."

A su vez, la interpretación 9 de la FACPCE incluye estas preguntas y respuestas:

**Pregunta 1:**

1. De los dos enfoques (...) ¿de qué depende el que se vaya a adoptar en los informes de auditoría?

**Respuesta:**

2. El enfoque puede estar establecido por disposiciones legales o reglamentarias o puede especificarse en los términos de un encargo en particular.

3. 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 (4), 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.

Estas respuestas no "interpretan" a la RT 37. La contradicen, pues:

a) el punto 32 antes reproducido:

1) es claro al señalar que el enfoque que podría adoptar el auditor respecto de la información comparativa dependen de la manera en que ésta se presente;

2) no admite que ese enfoque sea elegido libremente por el auditor;

b) según los puntos 33 y 34 antes reproducidos, el alcance de la opinión sobre la información comparativa depende de la caracterización de los estados financieros como "comparativos" o "con cifras correspondientes", lo que surge claramente del empleo de expresiones imperativas como las siguientes (los resaltados son nuestros):

"33. Cuando se presenten estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores, **la opinión del contador debe referirse** (...).

34. Cuando el contador deba expresar una opinión sobre estados contables comparativos, **se referirá** (...)".

c) el glosario de la RT suministra las definiciones que deberían aplicarse para efectuar esa caracterización;

d) nada en los puntos 32, 33 y 34 indica que un auditor pueda considerar a los estados financieros como "comparativos" o "con datos correspondientes" sobre la base exclusiva de su criterio, de sus gustos o de sus conveniencias personales;

e) por el contrario, en la interpretación 9:

1) se afirma que "no existen disposiciones legales o reglamentarias que obliguen al auditor a adoptar uno u otro enfoque", como si las contenidas en las resoluciones de los CPCE que adoptaron la RT 37 no tuvieran el carácter legal que les asigna esta frase de la ley 20.488:

"En la emisión de dictámenes, que se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente" (5).

2) solamente se consideran relevantes en el caso los acuerdos entre auditor y cliente y el criterio que quiera adoptar el primero.

Dado que las RT y las interpretaciones tienen el mismo nivel normativo, presumimos que la interpretación 9, por ser más reciente que la RT 37:

a) derogó implícitamente las reglas esenciales contenidas en los puntos 32, 33 y 34 antes transcritos;

b) retiene (del contenido de esos mismos puntos) las descripciones de los enfoques que podría aplicar el auditor para opinar sobre los datos comparativos;

c) quita cualquier utilidad práctica a las caracterizaciones de "estados contables comparativos" y "estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores" que se presentan en el glosario de la RT 37.

Así las cosas, en las jurisdicciones donde se haya adoptado la interpretación 9, el auditor puede elegir (sin restricción alguna) cualquiera de los enfoques descriptos en los puntos 32 a 34 antes transcritos, aunque

debe tener en consideración los casos especiales previstos en el 35 (6).

En particular, un auditor podría aplicar el enfoque definido para el caso de los estados financieros "con cifras correspondientes", aunque de acuerdo con el MCR y el glosario de la RT, esos mismos estados deban ser considerados como "comparativos".

## **5. El caso de los estados financieros preparados con las normas contables profesionales de la FACPCE**

Si se aplicase la NIA 710, el alcance de la opinión del auditor sobre la información comparativa dependería de las reglas del MCR o de las disposiciones legales o reglamentarias sobre encargos de auditoría. Y si ese marco estuviera dado por las "normas contables profesionales" propuestas por la FACPCE, los estados financieros auditados deberían caracterizarse como "comparativos", pues la RT 8 establece:

"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 (7) 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 corriente (8)."

La última frase del segundo de los párrafos transcriptos permite la omisión de la información complementaria de períodos anteriores que no desagregue datos de los estados básicos y que haya perdido vigencia. En un caso así, la información excluida:

- a) es de naturaleza cualitativa más que cuantitativa, aunque pudiera contener alguna medida monetaria;
- b) se omite porque ha dejado de ser útil y no porque la RT 8 requiera la aplicación del "enfoque de cifras correspondientes".

Cuando el auditor aplique la interpretación 9, el convenio entre el emisor y el auditor de los estados financieros podría estipular el alcance de la opinión sobre los datos comparativos. Si no lo hiciese, el auditor podría emitir su informe con el enfoque de las cifras correspondientes, aunque:

- a) los estados financieros cumplan con todos los requerimientos de la RT 8 (que permitirían considerarlos como "comparativos" si se aplicasen las NIA);
- b) el cliente espere una opinión sobre "estados comparativos".

## **6. Consideraciones finales**

El enfoque de la NIA 710 nos parece inconveniente porque permite que un emisor de estados financieros retacee información comparativa cuando:

- a) no quiera presentar determinados datos comparativos en la información complementaria del período corriente que desagrega importes presentados en los estados financieros básicos;
- b) el MCR del caso no contenga reglas que:
  - 1) le obliguen a considerar que el examen es de "estados comparativos"; o que
  - 2) requieran que los datos que el emisor desea ocultar se presenten en el cuerpo de los estados financieros básicos (esto es, que no baste con su simple exposición en la información complementaria); y
- c) no existan leyes o regulaciones que obliguen al auditor a opinar específicamente sobre los datos comparativos.

En este caso, el auditor:

- a) debería aplicar las reglas previstas para el caso de "estados con cifras correspondientes";
- b) podría enfrentar un conflicto ético, ya que sabría que su cliente manipuló la forma de presentar los estados financieros para dificultar la localización de determinada información por parte del público.

Creemos que el enfoque adoptado en la interpretación 9 es todavía peor, porque prescinde de lo que el MCR pueda establecer en materia de información comparativa (9).

Por ello, consideramos que sería mejor que las normas de auditoría requieran siempre opinión sobre los datos comparativos, pero no creemos que esto pueda ocurrir en el futuro inmediato.

Por lo expuesto, sería bueno que la CNV y otros organismos reguladores dicten regulaciones disponiendo que los estados financieros que se les presenten sean acompañados con informes de auditoría que abarquen a la información comparativa que se presente en esos documentos.

Finalmente, hacemos notar que, a sus malas costumbres anteriores, la FACPCE le ha agregado últimamente la emisión de interpretaciones (como la 8 y la 9) que modifican RT, lo cual:

- a) nos parece reprochable desde el punto de vista ético;
- b) implica una desprolijidad legislativa;
- c) obliga a los lectores de una regla contenida en una RT a investigar la posible existencia de una "interpretación" que encubra la modificación de ella.

(1) Enrique Fowler Newton, Aspectos importantes de la resolución técnica 37, Enfoques, mayo de 2016, páginas 1-6.

(2) Por ejemplo, en un juego de estados financieros al 31/12/X2 podría incluir datos correspondientes al ejercicio finalizado el 31/12/X1 o a éste y el terminado el 31/12/X0.

(3) Por ejemplo, podría calcular la razón entre el activo corriente y el pasivo corriente a la fecha de los datos comparativos, aunque no los relacione con los de la fecha de cierre del ejercicio corriente.

(4) La FACPCE parece ignorar que una auditoría podría contratarse mediante un cruce de cartas o de un único documento firmado por las partes.

(5) Existe consenso en considerar que, aunque la ley mencione a "organismos profesionales", quiso hacer referencia a los CPCE. Esto, aunque no se trate de "órganos profesionales" sino de entidades de derecho público no estatal.

(6) En este artículo no examinamos esos casos porque lo que pretendemos cubrir son situaciones que se presentan en la mayoría de los encargos de auditoría.

(7) La que se presenta fuera de los estados financieros básicos, normalmente en notas o anexos.

(8) RT 8, segunda parte, capítulo II, sección E.

(9) Pueden encontrarse otras consideraciones sobre la cuestión 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, páginas 327-340.

© Thomson Reuters