

TÍTULO:	INTERPRETACIÓN NÚMERO 17 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA. EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA. RESOLUCIÓN TÉCNICA 37, MODIFICADA POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 53
AUTOR/ES:	Oubiña, Gabriel H.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

GABRIEL H. OUBIÑA ⁽¹⁾

INTERPRETACIÓN NÚMERO 17 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA. EL INFORME DEL AUDITOR SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA. RESOLUCIÓN TÉCNICA 37, MODIFICADA POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 53

El autor pasa revista a la Interpretación Número 17 de Normas de Contabilidad y Auditoría que recorre los dos enfoques que puede adoptar el informe del auditor con respecto a la información comparativa denominados "Cifras correspondientes de períodos anteriores" y "Estados contables comparativos".

I - INTRODUCCIÓN

La resolución técnica (RT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) 53 "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento" modificó el texto de la RT (FACPCE) 37 ⁽²⁾ [inc. a), Primera parte, I17]. En la norma profesional vigente se plantean dos enfoques que puede adoptar el informe del auditor con respecto a la información comparativa denominados "Cifras correspondientes de períodos anteriores" ⁽³⁾ y "Estados contables comparativos" ⁽⁴⁾ [inc. b) Primera parte, I17]. En relación con los enfoques citados, resulta de interés para los profesionales el contar con una Interpretación que clarifique ⁽⁵⁾ las inquietudes que se generan con su aplicación [inc. c), Primera

parte, I17].

En consecuencia, el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA)⁽⁶⁾ preparó el Proyecto Número 17 de Interpretación⁽⁷⁾, estableciendo un período de consulta de 180 (ciento ochenta) días⁽⁸⁾ [inc. e), Primera parte, I17]. Una vez analizados por el CENCyA⁽⁹⁾ los comentarios recibidos [inc. f), Primera parte, I17], la Junta de Gobierno (JG) de la FACPCE aprobó, el 23/9/2022, la Interpretación bajo análisis [art. 1, Primera parte, I16].⁽¹⁰⁾

II - ALCANCE Y CONTENIDO DE LA INTERPRETACIÓN⁽¹¹⁾

De acuerdo con el artículo 16, inciso d)⁽¹²⁾ del Reglamento del CENCyA, aprobado por la Junta de Gobierno (JG) 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.

Esta Interpretación trata las responsabilidades que tiene el contador público en relación con la información comparativa en una auditoría de estados contables. La segunda parte de la RT 8, Sección E del Capítulo II establece⁽¹³⁾ que los estados contables⁽¹⁴⁾ básicos, así como la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos, se presentarán a dos columnas, en tanto que la restante información complementaria contendrá los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del período corriente.

En cuanto a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC)⁽¹⁵⁾ 1, el párrafo 38 establece⁽¹⁶⁾ la obligación de revelar información comparativa respecto del período anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del período actual, así como también la obligación de incluir información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del período actual.

El contador podrá emitir su informe de auditoría o de revisión considerando la información de períodos anteriores como:

- a) cifras correspondientes de períodos anteriores o
- b) estados contables comparativos.

La Interpretación analizada señala, además, que a los efectos de ubicar en la RT 37 la parte pertinente a información comparativa, se referencia a los párrafos 59 a 64 de la sección III.A.ii.⁽¹⁷⁾ los cuales indican que 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. Existiendo los dos enfoques generales antes indicados, con las responsabilidades, del contador para dar cuenta en su informe de esa información comparativa (párr. 59, RT 37).

Por otra parte, la Interpretación 17 hace referencia al Informe N° 22 "Modelos de Informes. Preparados de acuerdo con la RT 37, modificada por la RT 53. Modelos de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento" del CENCyA, en el cual se brindan una importante gama de ejemplos de situaciones que podrían⁽¹⁸⁾ presentarse en la práctica, tanto con la variante de cifras correspondientes de períodos anteriores como de estados contables comparativos.

III - RESPUESTAS A LOS INTERROGANTES

PROPUESTOS

A continuación se recorren las aclaraciones realizadas a las preguntas que en la Interpretación bajo análisis se realizan.

N°	Pregunta	Respuesta
1	¿De qué depende el que se vaya a adoptar un enfoque u otro en los informes de auditoría?	i.) El enfoque puede estar establecido por disposiciones legales o reglamentarias o puede especificarse en los términos de un encargo en particular. ii.) 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.
2	¿Cuál es la diferencia más importante entre los dos enfoques previamente expuestos y cómo se evidencia en los informes de auditoría?	La diferencia radica en que: a) <i>En el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores:</i> la opinión del auditor se refiere a los estados contables del período actual, considerados en su conjunto, los que se considera -bajo este enfoque- que incluyen la información comparativa. Por lo tanto, las cifras y otra información del período anterior se consideran parte integrante de los estados contables del período actual y se las presenta con el propósito de que se lean, analicen e interpreten exclusivamente en relación con las cifras y otra información del período actual. b) <i>En el caso de estados contables comparativos:</i> la opinión del auditor se refiere a cada uno de los períodos para los que se presentan estados contables y sobre los que corresponda expresar una opinión de auditoría y por ello el auditor señala expresamente en su informe cada uno de los períodos cubiertos con su opinión: el actual y el o los períodos comparativos incluidos en el conjunto.
3	¿Cómo se evidencia la aplicación de los dos enfoques en los informes correspondientes a una primera auditoría cuando ⁽¹⁹⁾ la entidad emisora hubiera modificado los	En el caso de una auditoría inicial, cuando la información comparativa hubiera sido corregida respecto de la originariamente emitida y el auditor predecesor no emitiera un nuevo informe de auditoría sobre los

	<p>estados contables del (los) período(s) precedente(s) y el auditor predecesor no hubiera emitido un nuevo informe de auditoría sobre los estados contables modificados? (RT 37, III.A.ii., párr. 60).⁽²⁰⁾</p>	<p>estados contables del período anterior, los dos enfoques contemplados presentan las siguientes diferencias:</p> <p>a) Si el enfoque utilizado por el auditor fuera el de <i>cifras correspondientes de períodos anteriores</i>: dado que su informe incluye la información comparativa tanto en el alcance de su trabajo como en su opinión sobre los estados contables del período actual, esta opinión debe cubrir la corrección incorporada a la información comparativa.</p> <p>b) Si el enfoque utilizado por el auditor fuera el de <i>estados contables comparativos</i>: normalmente no opinará en particular sobre los ajustes incorporados a la información comparativa, salvo que se le encargue hacerlo y obtenga evidencia de auditoría suficiente como para satisfacerse de que la modificación es adecuada, lo que comunicará en su informe.</p>
4	<p>¿Son estos enfoques aplicables exclusivamente a la auditoría de estados contables?</p>	<p>No. También son aplicables a la revisión de estados contables de períodos intermedios⁽²¹⁾ y a los encargos de aseguramiento sobre declaraciones de Gases de Efecto Invernadero "GEI"⁽²²⁾ y aseguramiento de Balance Social en lo referente al Valor Económico Generado y Distribuido "EVEGyD".⁽²³⁾</p>

a) Preguntas específicas sobre el enfoque de cifras correspondientes de períodos anteriores

N°	Pregunta	Respuesta
5	<p>Según la RT 37, III.A.ii, párrafo 60, cuando se presenten cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del auditor no mencionará dichas cifras correspondientes anteriores. Sin embargo, establece en ese mismo párrafo que "<i>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</i></p>	<p>Con el objeto de profundizar el tema, a continuación se enumeran dichas circunstancias y su alcance:</p> <p>a) Si el informe de auditoría sobre los estados contables del período anterior contenía una opinión⁽²⁴⁾ con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados contables del período actual. Al describir la cuestión que origina la opinión modificada en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades" del informe de auditoría, el auditor:</p> <p>(1) se referirá tanto a las cifras del</p>

	<p><i>apropiadamente ajustada o expuesta</i>". ¿Cuál es el alcance y cómo debe interpretarse esta excepción?</p>	<p>período actual como a las correspondientes de períodos anteriores, cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del período actual sean significativas; o (2) explicará que la opinión de auditoría es modificada debido a los efectos, o a los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del período actual y las correspondientes de períodos anteriores, cuando tales efectos no impacten, o no impacten significativamente, las cifras del período actual.</p> <p>b) En el caso poco probable de que el auditor obtuviese elementos de juicio que evidenciaran la existencia de una incorrección significativa en los estados contables del período anterior, sobre los que se había emitido una opinión favorable (25) y las cifras correspondientes de períodos anteriores no hayan sido apropiadamente ajustadas o no se haya expuesto la información adecuada, el auditor expresará una opinión (26) con salvedades o una opinión adversa en su informe de auditoría sobre los estados contables del período actual con respecto a las cifras correspondientes de períodos anteriores incluidas en dichos estados contables, pudiendo resultar aplicable lo indicado en a) (1) o (2) de esta respuesta.</p>
6	<p>Cuando en el informe de auditoría sobre los estados contables del período anterior se haya incluido una opinión (27) con salvedades, una opinión adversa o una abstención de opinión, y la cuestión que motivó la opinión modificada ha sido resuelta y, en su caso, por decisión del órgano respectivo de la entidad emisora de los estados contables, se ha contabilizado o presentado correctamente en los estados contables de conformidad con el marco de información contable aplicable, ¿es necesario que la opinión del auditor sobre el período actual haga mención a la opinión modificada anterior?</p>	<p>No. Nótese que en este caso el motivo que dio lugar a la modificación de la opinión ha sido resuelto. El informe puede incluir un párrafo de énfasis (28) que describa las circunstancias (RT 37, III.A.ii., párrafo 61). (29)</p>
7	<p>¿Qué períodos deben cubrir las manifestaciones escritas que el auditor solicita a la dirección? (30)</p>	<p>En el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan en relación con los estados contables del período actual que</p>

		incluyen la información comparativa. Adicionalmente, el auditor debería solicitar una manifestación escrita específica con respecto a cualquier ajuste que se haya realizado para corregir una incorrección significativa en los estados contables del período anterior y que, consecuentemente, afecte a la información comparativa.
8	Cuando el estado contable del período anterior haya sido auditado por un contador predecesor o no hayan sido auditados, ¿se exime el auditor del requerimiento de obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre los saldos iniciales?	No. Dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener elementos de juicio válidos y suficientes de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten significativamente los estados contables del período actual. No obtener dichos elementos de juicio implicaría una limitación al alcance del trabajo que podría tener impacto en la opinión del auditor. (31)

b) Preguntas específicas sobre el enfoque de estados contables comparativos

N°	Pregunta	Respuesta
9	La RT 37, III.A.ii, en su párrafo 61 (32) contempla la situación de que el auditor exprese una opinión sobre el período precedente que difiere de la que previamente expresó. ¿Cuándo puede presentarse esa situación?	Ello podría darse en el caso de que, en el transcurso de la auditoría de los estados contables del período actual, el auditor descubra circunstancias o hechos que afecten de forma significativa los estados contables de un período anterior, o bien cuando una salvedad por limitación en el alcance que había afectado el trabajo del auditor en el período anterior queda subsanada, o bien cuando una salvedad por desvío a las normas contables profesionales queda sin efecto porque el ente emisor corrige retroactivamente la información comparativa.
10	En el caso de que los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro profesional, ¿cómo debe proceder el profesional actual?	Debe proceder de acuerdo con lo dispuesto por la RT 37, III.A.ii, párrafo 63 (33), excepto que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados contables del período anterior se emita de nuevo junto a los estados contables del período actual. Esta última práctica es poco frecuente en nuestro medio.
11	¿Cómo debe proceder el auditor si concluye que existe una incorrección significativa que afecta a los estados contables del período anterior, sobre los que otro profesional había expresado una opinión	i) En el marco del Código de Ética aplicable en la jurisdicción en la que ejerce, el auditor comunicará tal incorrección a la dirección de la entidad emisora de los estados contables y solicitará que se informe al auditor predecesor. ii) Si en esta circunstancia: a) se modifican los estados contables del período

	no modificada?	anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados contables modificados del período anterior, el auditor se referirá en su informe únicamente al período actual; b) no se modifican los estados contables del período anterior, el auditor evaluará los efectos de la incorrección detectada en su informe.
12	¿Qué períodos deben cubrir las manifestaciones escritas que el auditor solicita a la dirección?	En el caso de estados contables comparativos, el auditor debería solicitar manifestaciones escritas para todos los períodos a los que se refiere su opinión, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas con respecto al período anterior, previamente realizadas, siguen siendo adecuadas.

IV - EJEMPLOS DE SITUACIONES

Como se ha indicado anteriormente la Interpretación 17 hace referencia al Informe Número 22⁽³⁴⁾ del CENCyA, el cual indica que brinda una importante gama de ejemplos de situaciones que podrían presentarse en la práctica, tanto con el enfoque de estados contables con cifras correspondientes de períodos ante, como con el de estados contables comparativos. En forma práctica para ejemplificar ambos enfoques partiendo de una auditoría externa de estados contables para fines generales con opinión favorable en relación con un estado de situación patrimonial los estados de resultados, de estado de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en una fecha determinada, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas correspondientes, que incluye un resumen de las políticas contables significativas, y los anexos que lo integran y complementan:

a) **Cifras correspondientes de períodos anteriores:** En la sección "Opinión" del informe sobre la auditoría de los estados contables se incorporan los siguientes párrafos:

*"He auditado los estados contables de Modelo SA, que comprenden el estado de situación patrimonial al **31 de diciembre de 2022**, los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto⁽³⁵⁾ y de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado **en dicha fecha**, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas, y los anexos ... a...".*

"Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el 31 de diciembre de 2021 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".⁽³⁶⁾

"En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación patrimonial de Modelo SA al 31/12/2022, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas".

b) **Estados contables comparativos:** Las diferencias respecto al enfoque anterior radica en que en la sección "Opinión" del informe sobre la auditoría de los

estados contables se incorpora hace mención al período comparativo de la siguiente forma:

*"He auditado los estados contables de Modelo SA, que comprenden el estado de situación patrimonial al 31 de diciembre de 2022, y 2021, los estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo correspondientes a los **ejercicios finalizados en dicha fecha**, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas, y los anexos ... a..."*

*"En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación patrimonial de Modelo SA **al 31 de diciembre de 2022, y 2021**, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas"*

V - BIBLIOGRAFÍA

- Faccendini, Yanina C. - Oubiña, Gabriel H.: "Resolución Técnica N° 53. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento. Primera Parte - Normas Comunes" - D&G Profesional & Empresaria - N° 272 - mayo 2022
- "Interpretación Número 17 de Normas de Contabilidad y Auditoría. El Informe del Auditor sobre Información Comparativa. Resolución Técnica Número 37, modificada por Resolución Técnica Número 53"
- "Norma Internacional de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros"
- "Proyecto Número 17 de Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría. El Informe del Auditor sobre Información Comparativa. Resolución Técnica 37, modificada por Resolución Técnica 53" - FACPCE
- "Resolución Junta de Gobierno Número 484/2015. Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría. Reglamento" - FACPCE
- "Resolución Técnica Número 8. Normas generales de exposición contable"
- "Resolución Técnica Número 37. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones y Servicios Relacionados" - FACPCE
- "Resolución Técnica Número 53. Modificación de la Resolución Técnica Número 37, Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento"

Notas:

(1) Máster en Administración de Empresa (UCEMA). Licenciado en Administración de Empresas (UCA) y Contador Público (UCA) y Candidato al Doctorado en Ciencias Económicas (UNLAM). Especializado en Compliance en AAEC-UCEMA. A nivel grado se desempeña como docente en diversas Universidades y asignaturas entre las que se encuentran Auditoría y Contabilidad. A nivel de posgrado y maestrías, se desempeña como profesor de diversas materias como Contabilidad Internacional. Asimismo es Director y miembro de jurado de Tesis de grado y posgrado, desempeñándose por otra parte como Coordinador académico en grado y posgrado. También es Capacitador en compañías sobre diversas temáticas de aspectos técnicos (Impositivos, Contables, Financieros y de Gestión) y autor de artículos y libros de su especialidad. Profesionalmente ha ocupado diversos cargos directivos en empresas internacionales

desempeñándose actualmente como socio del estudio homónimo con especialidad en Consultoría, Impuestos y Contabilidad

(2) "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados". Todas las menciones y referencias que se realizan en esta interpretación a diferentes capítulos y/o secciones corresponden a la RT 37 modificada por la RT 53 (en adelante RT 37).

(3) *"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, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información expuesta del período actual (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"* (glosario, RT 37)

(4) *"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. El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del período actual"* (glosario, RT 37)

(5) Permitiendo también actualizar la Interpretación N° 9 de Normas de Contabilidad y Auditoría. "El Informe del Auditor sobre Información Comparativa"

(6) Organismo encargado de elaborar, en el interés público, y difundir, las normas de Contabilidad y Auditoría a emitir por la FACPCE, para su posterior sanción por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCE) [art. 2, R. (JG) 484/2015]

(7) "El informe del auditor sobre información comparativa - RT 37 modificada por RT 53"

(8) El plazo indicado se enmarca en el establecido en el inciso "a. Proyecto de Interpretación de Normas Profesionales", del art. 19 de la R. (JG) 484/2015 que indica que *"Estos proyectos incluyen propuestas de interpretaciones obligatorias de las normas profesionales. Tienen un plazo de consulta que no podrá ser inferior a dos meses desde la fecha de su publicación"* [inc. a), art. 19, R. (JG) 484/2015].

(9) El CENCyA aprobó el proyecto de Interpretación en su reunión plenaria del 3/8/2022 [inc. g), Primera parte, I17]

(10) Un dato llamativo, es que en el Resuelve de la primera parte de la Interpretación N° 17, el art. 1 aprueba la Interpretación bajo análisis y el art. 3 registra y publica la Interpretación, no existiendo, por lo indicado, el art. 2

(11) Los temas que se recorren en este capítulo y en el siguiente pertenecen a la Segunda Parte de la Interpretación bajo análisis

(12) El art. correcto al que se hace referencia es el número 19 "Tipos de pronunciamientos, período de consulta y vigencia" el cual establece en su inciso "d) *Interpretación de Normas Profesionales: Es una norma profesional de aplicación obligatoria, una vez que ha sido aprobada por los Consejos Profesionales"* [inc. d), art. 19, R. (JG) 484/2015]

(13) A mayor abundamiento, la sección "E. Información Comparativa" del Capítulo "II. Normas comunes a todos los Estados Contables", de la segunda parte de la RT 8 "Normas generales de exposición contable", indica que *"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:*

- a) cuando se trate de ejercicios completos, la correspondiente al ejercicio precedente;*
- b) cuando se trate de períodos intermedios:*

1) la información comparativa del estado de situación patrimonial será la correspondiente al mismo estado a la fecha de cierre del ejercicio completo precedente;

2) las informaciones comparativas correspondientes a los estados de resultados (o de recursos y gastos), de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo serán las correspondientes al período equivalente del ejercicio precedente.

En caso de negocios estacionales, en el estado de situación patrimonial de períodos intermedios se incluirá también (mediante una tercera columna o una nota), los datos correspondientes a la misma fecha del año precedente. No se requiere la presentación de información comparativa, cuando el ente no hubiera tenido la obligación de emitir el estado donde se hubiera encontrado la información con la que se requiere la comparación. 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 corriente. Por lo tanto, los datos comparativos presentados podrán diferir de los expuestos en los estados contables originales correspondientes a sus períodos cuando, en el período corriente: a) corresponda aplicar las normas de la sección F (Modificación de la información de ejercicios anteriores); o b) se produzcan cambios en las normas contables referidas al contenido y la forma de los estados contables; o c) se modifiquen los contenidos de los componentes de los estados contables cuya exposición sea especialmente requerida por otras Resoluciones Técnicas (por ejemplo, la composición de segmentos o la lista de operaciones discontinuadas o en discontinuación, sobre los que debe presentarse la información requerida por la Resolución Técnica N° 9 'Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios')

(14) "Estados contables: Presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa" (glosario, RT 37)

(15) Norma Internacional de Contabilidad "1. Presentación de Estados Financieros"

(16) En forma complementaria, el párrafo 38 de la Norma Internacional de Contabilidad 1 indica "a menos que las NIIF [Normas Internacionales de Información Financieras] permitan o requieran otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del período anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del período corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información de tipo descriptivo y narrativo, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del período corriente" (párr. 38, NIC 1). Por otra parte el párrafo siguiente señala que: "Una entidad que revele información comparativa presentará, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas. Cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros, presentará, como mínimo, tres estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados y las notas relacionadas. Una entidad presentará estados de situación financiera: (a) al cierre del período corriente, (b) al cierre del período anterior (que es el mismo que el del comienzo del período corriente) y (c) al principio del primer período comparativo" (párr. 39, NIC 1). Finalmente, el párrafo 40 indica que "En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de período(s) anterior(es) continúa siendo relevante en el período

presente. Por ejemplo, una entidad revelará en el período corriente detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del período inmediatamente anterior y que todavía debe resolverse. Los usuarios se beneficiarán al conocer que la incertidumbre existía ya al final del período inmediatamente anterior al que se informa, así como los pasos dados durante el período para resolverla" (párr. 40, NIC 1).

(17) Acápites "ii. Normas sobre informes" de la Sección "A. Auditoría Externa de Estados Contables con Fines Generales", del Capítulo "III. Norma de Auditoría" de la RT 37, modificada por la RT 53

(18) El Informe 22 indica que "los modelos de informes adjuntos son meramente ilustrativos y por lo tanto no son de aplicación obligatoria. ... El contador determinará, sobre la base de su criterio profesional, el contenido y la redacción de sus informes de auditoría". Por otra parte, indica que "el objetivo de este informe es poner a disposición del contador en un único documento, los modelos de informes existentes en distintos pronunciamientos y los introducidos por las modificaciones de la RT 37 conformando un modelo integrado, funcional y de rápido acceso. Son meramente ejemplificativos y deben adecuarse a las circunstancias específicas de cada caso particular" (Título 1, Informe 22, FACPCE)

(19) La Interpretación 17 ha suprimido respecto del PI 17 la frase "el órgano de gobierno de"

(20) La norma profesional indica en el párrafo señalado que: "Cuando el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados contables del período actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a períodos anteriores. Como excepción a esta regla [véase pregunta 5 (inciso a.) de este capítulo], 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 expuesta, pero los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión en las cifras del período actual no sean significativos, y solo esté afectada, o podría estar afectada, de manera significativa, la comparabilidad entre las cifras del período actual y las cifras correspondientes a períodos anteriores. En este caso, el contador utilizará para la opinión con salvedades la siguiente expresión: excepto por los efectos (o por los posibles efectos) sobre las cifras correspondientes a períodos anteriores del hecho descrito en el párrafo 'Fundamento de la opinión con salvedades', los estados contables adjuntos presentan razonablemente ... de conformidad con [el marco de información contable aplicable]" (III.A.ii., párr. 60, RT 37)

(21) Véase el Capítulo "IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios" de la segunda parte de la RT 37

(22) Véase la sección "D. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero" del Capítulo "V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento" de la segunda parte de la RT 37

(23) Véase la sección "F. Encargos de aseguramiento del balance social" del Capítulo "V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento" de la segunda parte RT 37

(24) La Interpretación 17 ha suprimido respecto del PI17 la palabra "favorable"

(25) La Interpretación 17 ha suprimido respecto del PI17 la palabra "sin salvedades"

(26) La Interpretación 17 ha suprimido respecto del PI17 la palabra "favorable"

(27) La Interpretación 17 ha suprimido respecto del PI17 la palabra "favorable"

(28) "Párrafo de énfasis: Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a

una cuestión presentada o expuesta de forma adecuada en los estados contables y que, a juicio del contador, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables” (glosario, RT 37)

(29) *La norma profesional indica en este punto que: “Cuando los estados contables del período anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes a períodos anteriores hayan sido corregidas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados contables del período actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia a la información revelada en los estados contables que describa plenamente la cuestión” (III.A.ii., párr. 61 RT 37)*

(30) *“Dirección: Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. También puede referirse a la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad” (glosario, RT 37)*

(31) *Por otra parte, la norma profesional indica que: “Cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador (contador predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores o el de estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique: 1. que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro contador; 2. el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y 3. la fecha del informe del otro contador” (III.A.ii., párr. 63, RT 37). Por otra parte, “Cuando los estados contables del período anterior no hayan sido auditados, el contador incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores o el de estados contables comparativos, que las cifras correspondientes a períodos anteriores no han sido auditadas” (III.A.ii., párr. 64, RT 37)*

(32) *La norma profesional en su párrafo 62 indica que “Cuando el contador deba emitir un informe sobre estados contables comparativos, se referirá a cada período para el que se presentan estados contables. En estos casos podría resultar que el contador: 1. exprese una opinión o una abstención de opinión, o incluya un párrafo de énfasis con respecto a los estados contables de un período y otra diferente sobre los estados contables de otro período; o 2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso expondrá los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones” (III.A.ii., párr. 62, RT 37)*

(33) *Véase nota al pie número 30 que explica lo señalado en la norma profesional en el párrafo 63 (III.A.ii.) de la RT 37*

(34) *Al respecto, el informe señala en el apartado “Cuestiones a considerar para la lectura e interpretación de los modelos” que “las situaciones planteadas no son todas las que podrían presentarse en la práctica; podrían existir otras situaciones y combinaciones de circunstancias no contempladas en estos modelos”*

(35) *El Informe 22 aclara en el apartado “Cuestiones a considerar para la lectura e interpretación de los modelos” que “en el párrafo de opinión sobre presentación razonable, los modelos hacen referencia a la situación patrimonial de la entidad, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo. La mención a la evolución del patrimonio neto se ha incorporado en los modelos por tratarse de una práctica habitual en Argentina, aunque no es de aplicación única. Otra práctica admitida, es hacer referencia solo a la presentación razonable de la situación patrimonial, los resultados y el flujo de efectivo, entendiendo que en ella queda subsumida la evolución del patrimonio neto”*

(36) De acuerdo a lo que se indica en el Informe 22, en el apartado "Cuestiones a considerar para la lectura e interpretación de los modelos", en el modelo preparados bajo el enfoque de cifras correspondientes *podría* contener el párrafo que se ha indicado, donde su objetivo es aclarar el alcance con el cual el contador considera a la información comparativa cuando el enfoque empleado es el propuesto. Finalmente, el informe analizado también aclara que el contador ejercerá su criterio sobre la conveniencia de incluir tal aclaración en su informe y hasta cuándo hacerlo