

**IV JORNADA DEL DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS U.N.L.P**

**Resolución Técnica N° 37
Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de
Aseguramiento, Certificación, y Servicios Relacionados.
TRATAMIENTO DE LAS INCERTIDUMBRES
Categoría propuesta: Aportes a la disciplina**

**Autores
Cra. Ana María Plastino
Cra. Emiliana Timossi
Cátedra: Contabilidad VIII (Auditoría)**

La Plata, Febrero de 2015

ÍNDICE

Resumen.....	3
Introducción.....	4
Desarrollo de la tarea.....	5
Conclusión.....	16
Bibliografía.....	17

A) Resumen

Este trabajo tiene por objeto analizar el contenido de la Resolución Técnica N° 37 respecto del tratamiento de las **Incertidumbres sobre hechos futuros**, que fue uno de los cambios importantes incluidos en la misma y que la diferencian de la R.T.N° 7, recientemente derogada.

La nueva norma recoge en este tema los lineamientos de las Normas Internacionales de Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados, que a su vez fueron plasmados con anterioridad en la Resolución Técnica N° 32 de aplicación en entes que obligatoriamente miden y exponen la información contable bajo las denominadas NIIF.

Después de veintisiete años de vigencia de la RT N° 7, se eliminan las salvedades indeterminadas por “incertidumbres”. A partir de la RT N° 37, ante una incertidumbre, el auditor deberá verificar el tratamiento que le dio la empresa, el que de no coincidir con las NCP dará lugar a una salvedad de las antes llamadas “determinadas” o a un dictamen adverso, si el posible efecto se considerase generalizado. En caso de verificar que la empresa actuó de acuerdo a las NCP no modificará su opinión, teniendo la opción de introducir un párrafo de énfasis que llame la atención del usuario del informe.

Sin embargo, se admite la abstención de opinión cuando existen múltiples incertidumbres que impiden formar una opinión debido a su posible interacción y efecto acumulativo sobre los estados contables, ya que entiende la imposibilidad de ponderar la combinación de sus efectos sobre los mismos. Esa imposibilidad debería ser excepcional.

B) Introducción

Las normas de auditoría en la Argentina han sufrido recientemente cambios muy importantes. Después de varios años de tener un solo juego de normas, contenidas en la derogada R.T N° 7, las Resoluciones Técnicas de la FACPCE 32 a 35 y la recientemente sancionada R.T.N° 37, han establecido una división según quien sea el emisor de los estados contables. Si se trata de entes que obligatoriamente miden y exponen la información contable bajo las denominadas NIIF (entes que cotizan en bolsa), su auditor aplicará el primer juego de normas. Si se trata del resto de las entidades que emiten información contable, el profesional actuante, auditor independiente, deberá aplicar R.T. N° 37.

Asimismo, otros servicios de la familia de la auditoría, que otorgan un grado de seguridad razonable, o en su caso, no ofrecen seguridad de auditoría, pero son útiles a diferentes usuarios: como revisiones, certificaciones, servicios relacionados, ahora están regulados normativamente por las aludidas RT.

Ambos conjuntos de normas citados tiene su soporte en las Normas Internacionales de Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados emitidas por el IAASB¹ de la IFAC².

El primer juego, las consagra totalmente. El segundo, surge de una combinación:

- Para independencia y desarrollo de la tarea de auditoría, mantiene con algunas diferencias, los requerimientos de la derogada R.T.N° 7
- Para los informes de auditoría y otros tipos de informes, resume las citadas normas internacionales.

Cabe aclarar, que la norma exige que el contador mencione en su informe “la norma de examen” que ha seguido en su trabajo.

Por lo expuesto, hemos investigado sobre el tema en cuestión, analizando:

- R.T. N°7 versus R.T N° 37
- La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706, “párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con la Normas Internacionales de Auditoría”
- Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 “Opinión modificada en el Informe emitido por un auditor independiente”, debe interpretarse conjuntamente con la

¹ **IAASB Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento:** es el comité emisor de las Normas de auditoría, aseguramiento y control de calidad de la IFAC.

² **IFAC Federación Internacional de Contadores:** organización global de la profesión contable, de la cual es miembro la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

C) Desarrollo de la tarea

Antes de profundizar en el análisis del tema que abordamos en este trabajo, podemos hacer una breve mención del significado de la palabra “Norma”, puesto que estamos enfocando el tratamiento de un tema específico según la nueva Resolución Técnica N° 37, que es la norma de referencia para la profesión contable, en el terreno de la Auditoría.

Según la definición de la Real Academia Española, norma significa *“regla sobre la manera como se debe hacer o está establecido que se haga una determinada cosa”*

Algunos autores, hacen la distinción entre norma y estándar. De acuerdo con la Real Academia Española, estándar significa *“que sirve como tipo, modelo, patrón o referencia”*. Un estándar puede servir como norma, aunque no necesariamente lo es. Por ejemplo un pronunciamiento que no ha sido aprobado por un organismo con facultad para exigir su aplicación es un estándar. Cuando se haya producido dicha aprobación, se convierte en una norma.

Hasta la sanción de las Resoluciones Técnicas 32 a 35 de la FACPCE, las llamadas Normas Internacionales de Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados eran un estándar para la República Argentina. Una vez que dichas resoluciones técnicas fueron puestas en vigencia por los respectivos CPCE, se convirtieron en normas, junto con la ya vigente R.T.N° 37.

Sucede que en la mayoría de los entes que operan en nuestro país, los estados contables, y otra información dirigida a terceros son de interés solo para usuarios locales. Para estos entes resulta desproporcionado contratar un encargo, sea de auditoría o de otra naturaleza, basado en normas internacionales. O sea que basta con que una norma nacional contemple los encargos posibles, tenga un tratamiento similar a las normas internacionales, pero su redacción sea más sintética y las normas sobre independencia y control de calidad menos exigentes. De allí la justificación de la emisión de la Resolución técnica N° 37. Es por esto que con la aprobación de las R.T de las 32 a 35 y la R.T. 37, pasamos a ser uno de los muy pocos países, en los que rigen diferentes normas para un mismo servicio profesional.

En el cuadro siguiente se relacionan los contenidos de ambos juegos de normas:

Servicio	RT 32 a 35	RT 37
Auditoría	32	Capítulo III
Revisión	33	Capítulo IV
Encargos de aseguramiento no referidos a estados contables (históricos)	35	Capítulo V
Servicios relacionados	35	Capítulo VII

Es importante comprender esto, pues es una de las causas de la sustitución de la R.T. N° 7 por la R.T. N° 37. La idea es armonizar las normas nacionales con las normas internacionales, cosa necesaria para una vigencia simultánea. En función de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados mediante las RT 32 a RT 35, la FACPCE preveía la modificación de la RT 7, para adecuarla a dichas Normas Internacionales. Es por esto que en el mes de junio de 2012 la FACPCE publicó el Proyecto 28 de Resolución Técnica: *Modificación de la resolución Técnica 7 “Normas de Auditoría”*, la cual pasaba a denominarse: *“Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación Y Servicios Relacionados”*, que finalmente fue convertido en R.T N° 37 el 22 de marzo de 2013. El título de ésta norma describe los distintos tipos de encargos que puede llevar a cabo el contador público, corrigiendo uno de los defectos formales de la R.T ° 7, ya que bajo el título de “Auditoría”, ésta regulaba también otros servicios.

Para comenzar con el análisis del tema vamos a definir y caracterizar el problema que debe dirimir el auditor al encontrarse con una incertidumbre sobre un hecho futuro.

“Este tipo de situación se presenta en aquellos casos en que el profesional llega a la conclusión de que los estados contables sobre los cuales está emitiendo un juicio técnico pueden ser afectados por un hecho de importante magnitud, que estando de latencia, aún no se ha exteriorizado o concretado”.³

Estos problemas son los que se presentan cuando hay determinados hechos que, teniendo o no como hecho generador una circunstancia del ejercicio por el que se efectúa la auditoría, van a tener su desencadenamiento en el futuro, cuya posibilidad de ocurrencia es desconocida y no se puede cuantificar a la fecha de la auditoría, pero que podrían generar consecuencias directas sobre las partidas que se están validando, poniendo incluso en peligro el principio de empresa en marcha.

Como lo indica su nombre, estos hechos implican una incertidumbre hacia el futuro (contrariamente a la limitación en el alcance, que implica una incertidumbre hacia los acaecidos en el pasado o presente), ya que en el momento en que se efectúa la auditoría no es posible saber cuál será el desenlace de los sucesos que generaron el problema.

Tiene la característica de ser un problema de tipo indeterminado, siendo imposible una cuantificación de las consecuencias que habrán de producirse como derivación de los hechos; el auditor tendrá que efectuar estimaciones para inferir el efecto que pueden producir sobre los rubros que conforman los estados contables.

No debe confundirse la incertidumbre sobre hechos futuros con las contingencias contables. Si bien ambas son incertidumbres, las segundas para ser consideradas como tales en un ejercicio, deben haber tenido un hecho generador en ese ejercicio o en anteriores. La incertidumbre sobre hechos futuros, en cambio, representa una duda sobre el contenido de algunos aspectos de los estados contables o del ente en su conjunto, independientemente de cuando ha ocurrido el hecho que la genera.

Entre otras situaciones, las siguientes pueden ejemplificarnos esta clase de problemas:

³ Auditoría. Carlos Alberto Slosse, Juan Carlos Gordicz, Santiago F. Gamondés. 2ª edición – 1ª reimp. La Ley. 2011

- Existencia de litigios contra el ente con altas posibilidades de ocurrencia pero con montos difíciles de cuantificar, cuyos resultados no dependen de decisiones de la dirección de la empresa. Como ser situaciones controvertidas sobre la determinación de la carga fiscal y otro tipo de pasivos;
- Incumplimiento de leyes o reglamentaciones que eventualmente puedan ser multados (leyes sobre saneamiento ambiental, obligaciones que surgen de concesiones, etc.)
- También puede existir incertidumbre en la recuperación de ciertos activos mediante ingresos de operaciones o venta de estos activos. Esta situación puede presentarse en empresas en etapa de desarrollo donde puede existir erogaciones cuya recuperación contra ingresos futuros dependerá del éxito que pueda tener el negocio.
- Imposibilidad de estimación del valor recuperable para bienes de cambio de muy lenta rotación.
- Si se trata de una empresa que ya está en operaciones e incurre en determinadas erogaciones, por ejemplo investigación y desarrollo, su recuperación también puede ser incierta.
- Existencia de una devaluación significativa después del cierre del ejercicio, que afecte el desarrollo de los negocios en el futuro.
- La incertidumbre sobre la posibilidad de continuar operando como “empresa en marcha”.

Wainstein y Casal marcan una diferenciación entre situaciones de incertidumbre cuyos efectos no pueden medirse, con incertidumbre en la recuperación de activos cuyos efectos sí pueden medirse. En los casos de incertidumbre por desconocimiento en los resultados finales de pleitos, resulta muy importante contar con una opinión legal para medir los efectos. En los casos de incertidumbre por la recuperación de ciertos activos, se conocen las magnitudes para medir su significación y pueden estudiarse ciertos efectos basados en la posible evolución de la empresa, su punto de equilibrio y las perspectivas futuras; adquiere gran importancia el análisis de la tendencia de los resultados de la empresa y las tendencias del mercado, para evaluar su capacidad de recuperación de pérdidas en especial “operativas”.

Comparación del tratamiento de las Incertidumbres según R.T. Nº 7 y la nueva R.T. Nº 37.

De acuerdo con la R.T. Nº 7, cuando una parte o toda la información contenida en los estados contables estaba sujeta a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable, el auditor debía emitir un informe con opinión favorable con salvedad indeterminada, o una abstención de opinión, de acuerdo a la evaluación de la significación, de los efectos probables de tal incertidumbre.

R.T. Nº 7 en su Segunda Parte, Sección III.C, párrafos 21 y 27 expresa:

21. Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados

contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.

27. El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio, válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los estados contables en su conjunto.

La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión puede originarse en lo siguiente:

27.1 Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.

27.2 Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

En cambio con la R.T.Nº 37, la sujeción de la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable:

a) Nunca da lugar a una opinión con salvedades (ver Capítulo III, sección A.ii.13)

13. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”

b) y en casos extremadamente infrecuentes el auditor se abstendrá de opinar (ver Capítulo III Sección A.ii.20)

20. El auditor se abstendrá de opinar cuando:

20.1. No pueda obtener elementos de juicio, válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados.

20.2. En circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados contables.

Para encontrar una explicación a este cambio, es importante tener presente el objetivo de una auditoría de estados contables. Para ello podemos recurrir a la **NIA 200, párrafo 11, “objetivos globales del auditor”**, que expresa lo siguiente:

En la realización de la auditoría de estados financieros⁴, los objetivos globales del auditor son:

- (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
- (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

En función de lo precedente, es necesario analizar el tratamiento contable de la incertidumbre y de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores, y debemos hacerlo tanto para las normas contables profesionales argentinas, como para las NIIF, adoptadas por la R.T.Nº 26. Si el auditor concluye, bajo la aplicación de R.T. Nº 37, que no hubieron incorrecciones en el tratamiento de las incertidumbres y de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores, no debe modificar su informe (su informe debe ser favorable)

I) Tratamiento de la incertidumbre en las normas contables

- En la sección 4.8. **“Consideración de hechos contingentes”** de la segunda parte de la R.T.º 17, dice:

Los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción, o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables), tendrá el siguiente tratamiento:

- I) Los favorables solo se reconocerán en los casos previstos en la sección 5.19.6.3. (impuestos diferidos)
- II) Los desfavorables se reconocerán cuando:
 - 1) Deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;
 - 2) La probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;
 - 3) Sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.

El activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considera contingente y deberá ser reconocido.

- Ahora hacemos lo propio con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En este caso es aplicable la NIC⁵ Nº 37:

“Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”

⁴ Reservada la expresión “estados financieros” a aquellos elaborados y sometidos a encargos profesionales regulados por normas internacionales, a diferencia de “estados contables” cuando nos referimos a aquellos elaborados y sometidos a encargos profesionales regulados por las normas argentinas.

⁵ Norma Internacional de Contabilidad

En su inciso 10 establece: Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Un pasivo contingente es:

- (a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados cuya existencia ha de ser confirmada sólo por que ocurran o no ocurran de uno o más hechos futuros sucesos indirectos que no estén enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) Una obligación presente, surgida a raíz de hechos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque.
 - (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

En su inciso 12 dice: En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en ésta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen con los criterios necesarios para su reconocimiento.

En su inciso 13 esta Norma distingue entre:

- (a) provisiones- que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y
- (b) pasivos contingentes- los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
 - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación)

Es importante volver a enfatizar sobre el objetivo de la auditoría de estados contables. Si no hay incorrección en cuanto a la aplicación del marco de información financiera aplicable- normas contables argentinas o NIIF- el auditor no debe modificar su dictamen.

Para saber cuál es el motivo por el cual, históricamente, ante la presencia de incertidumbres, se emitía una opinión con salvedad indeterminada o una abstención de opinión, hay que analizar el tratamiento que se hace en las normas contables a los ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

II) Tratamiento de los ajustes de resultados de ejercicios anteriores

Como hicimos en el inciso a) Tratamiento de la incertidumbre en las normas contables, desarrollaremos acá el tratamiento que sobre este tema hacen las Normas Contables Profesionales Argentinas y las NIIF, respectivamente ante los cambios en las estimaciones contables y los errores.

- En la sección 4.10 de la Segunda Parte de la R.T.Nº 17: ***“Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General”*** dice:

Modificaciones a resultados de ejercicios anteriores

Estas modificaciones se practican con motivo de:

- a) correcciones de errores en la medición de los resultados informados en estados contables de ejercicios anteriores; o
- b) la aplicación de una norma de medición contable distinta a la utilizada en el ejercicio anterior, con las excepciones indicadas en la sección 8.2. (Excepciones)

En ambos casos se corregirá la medición contable de los resultados acumulados al comienzo del período.

No se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores cuando:

- a) cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al momento de la emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios
 - b) cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acaecido anteriormente
- Ahora hacemos el análisis de estos cambios, según las NIIF. En este caso es aplicable la NIC Nº 8

“Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”

En su inciso 5 dice: Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

En el inciso 37 la norma internacional dice: En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refieran a una partida de patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio en el período en que tiene lugar el cambio.

Concluimos que tanto en uno como en otro cuerpo normativo, un cambio en una estimación contable no se contabiliza como AREA sino como resultado del ejercicio en el que cambia la estimación.

En función de ello, no tiene sentido decir que los estados contables están **“sujetos a”** las consecuencias de un cambio en las estimaciones que eventualmente pueda producirse en el futuro siempre que haya acuerdo en que aquellas consecuencias no modificarán los resultados del ejercicio cerrado.

El mantenimiento de la expresión “sujeto a”, hasta la R.T.Nº 7, tiene su origen histórico en los Estados Unidos de Norteamérica.

Entre 1961-1973, las normas contables americanas eran establecidas por el American Institute of Certified Public Accountants⁶ (AICPA).

Hasta 1966, no tenía **este** organismo el enfoque actual acerca del tratamiento de los resultados de ejercicios anteriores cuando se modificaba una estimación contable. Allí se disponía que, ante esta circunstancia se debía usar un AREA.

Ante la modificación del tratamiento de los AREA en los marcos contables analizados (normas argentinas e internacionales) no tenía sentido seguir manteniendo la salvedad.

III) Tratamiento de múltiples incertidumbres

En la R.T.Nº 37, Segunda Parte, Capítulo III, Sección A. ii. 20.2 se transcribe textualmente la sección 10 de la NIA 705⁷. Tal texto dice:

“El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.”

Debemos aclarar que se trata de un caso extremadamente infrecuente. En esta circunstancia el auditor concluye que cada incertidumbre en particular podría merecer una opinión sin modificar, pero la interacción de ellas puede llevar a la conclusión de que el tipo de dictamen podría llevar a los terceros que hacen uso de esa información, a no apreciar adecuadamente los estados contables auditados.

Para completar esta explicación, agregamos, que la NIA 705, en su Alcance, especifica la **Responsabilidad**, que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700⁸, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

Esta NIA 705, establece tres tipos de opinión modificada denominadas:

- Opinión con salvedades
- Opinión desfavorable (o adversa)
- Denegación (o abstención).

La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- (a) La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contiene incorrecciones materiales o, en el caso de la

⁶ Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

⁷ “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”

⁸ “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”.

imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

- (b) El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- (i) No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (ii) En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan una partes sustancial de los estados financieros;
- (iii) En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

IV) Tratamiento del párrafo de énfasis

Nuestra R.T.Nº 37, Segunda Parte, Capítulo III, Sección A.ii.26, 26.1, 26.2, 28, 29., introduce el párrafo de énfasis y el párrafo sobre otras cuestiones al informe del auditor, conceptos que son propios de las NIA.

- **Párrafo de énfasis**

La R.T.37 requiere que el contador agregue en su informe un párrafo destacado bajo el título de “párrafo de énfasis” o similar, sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados contables.

Corresponde incluir este párrafo en el informe:

- a) Cuando esa cuestión explique una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento;
- b) Si los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales;
- c) Cuando los estados contables son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados contables y el auditor emitió su informe (alternativamente, ésta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones).

A juicio del auditor, puede incluirse un párrafo de énfasis, cuando éste considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables.

En cuanto a estas cuestiones, recién mencionadas, puede tomarse como guía la NIA 706⁹, la que expone como ejemplos:

- 1) la incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales;
- 2) aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros;
- 3) una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Cabe destacar que, si hubiera omitido la presentación en forma adecuada de las situaciones mencionadas en los apartados anteriores, u otras cuestiones en los estados contables, la R.T. N° 37 indica que el contador deberá efectuar una salvedad a su opinión por omisión de información que debe ser revelada.

En cuanto a la redacción del párrafo de énfasis, la R.T.N°37¹⁰ requiere que se incluya:

- a) una clara descripción de la situación que se enfatiza, y
- b) una referencia a la sección de los estados contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.

Además un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa, o una abstención de opinión, incluyendo la exposición de información requerida por el marco de información aplicable. En este sentido, debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis.

Ahora abordando el tema en cuestión, según la NIA 706, podemos decir que:

Esta Norma Internacional de Auditoría trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:

- (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
- (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financiero que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

A continuación en los Anexos 1 y 2 de ésta NIA 706, se identifican cuales son las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.

⁹ "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente"

¹⁰ R.T.N° 37 Segunda Parte, Capítulo III, Sección A, apartado ii) punto 28

Anexo 1: Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

NIA 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”, apartado 19(b)

NIA 560 “Hechos posteriores al cierre” apartados 12(b) y 16

NIA 570 “Empresa en funcionamiento”, apartado 19

NIA 800 “Consideraciones especiales-Auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos”, apartado 14

Anexo 2 : Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

NIA 560 “Hechos posteriores al cierre, apartados 12(b) y 16

NIA 710 “Información comparativa-Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos”, apartados 13, 14, 16, 17 y 19

NIA 720 “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contiene los estados financieros auditados”, apartado 10(a)

D) Conclusión.

Para sintetizar, ante la situación de detectar un probable hecho futuro que podría generar una pérdida para el ente, el Ente deberá proceder a su reconocimiento patrimonial con incidencia sobre los resultados cuando se verifiquen las siguientes condiciones de forma conjunta:

- Existencia de un alto grado de probabilidad de ocurrencia en el futuro del hecho que en el presente se tipificó como incierto,
- Cuantificación objetiva del impacto que ese hecho puede generar,
- Ocurrencia del hecho sustancial que origina tal incertidumbre, con anterioridad al cierre del ejercicio bajo examen.

Las contingencias probables pero no cuantificables originan su exposición en nota a los estados contables, y las contingencias consideradas con probabilidad de ocurrencia remota ni siquiera deben exponerse en notas.

El auditor a través de los elementos de juicio recabados durante su tarea, deberá determinar si la empresa procedió de acuerdo a los criterios antes mencionados, en cuyo caso su opinión será favorable.

Si por el contrario la empresa no aplicó las normas contables, y debiendo registrar una previsión, no lo hizo; o no incluyó una nota que era necesaria; o siendo una contingencia remota la previsionó o mencionó en nota; en este caso el auditor afecta la opinión con una salvedad.

Por último debemos destacar la existencia del párrafo de énfasis para mencionar aquellas situaciones que el auditor quiere que el lector del informe tenga presentes aun cuando no modifiquen su opinión.

E) Bibliografía.

- Español Guillermo G, Subelet Carlos J, RT N° 37 Normas de Auditoria, 2da Edición Ampliada y Corregida, Osmar D Buyatti librería editorial, Junio 2014
- IFAC – FACPCE, Normas Internacionales de Auditoria, versión oficial en español, Osmar D Buyatti librería editorial, Febrero 2012.
- Montanini Gustavo, Auditoria, 1ra edición, Errepar, 2009.
- RT N° 37 FACPCE, separatas – Errepar, 2013.
- Slosse Carlos Alberto, Gordicz Juan Carlos, Gamondés Santiago F., Auditoria, 2da edición – 1ra reimp, La Ley, 2011.
- Wainstein Mario, Casal Armando M., El Informe del Auditor, Errepar, 2000.