

TÍTULO:	PREGUNTAS QUE DEBE HACERSE UN CONTADOR SOBRE LA INCERTIDUMBRE
AUTOR/ES:	Cóccaro, Ana M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Setiembre
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

ANA M. CÓCCARO

PREGUNTAS QUE DEBE HACERSE UN CONTADOR SOBRE LA INCERTIDUMBRE

El propósito del trabajo es brindar una serie de preguntas y respuestas sobre el tratamiento de las incertidumbres contables y su impacto en el informe del auditor. Por otra parte, se presenta un análisis complementario del tema según el proyecto 43 de modificación de la RT 37 (FACPCE).

I - INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto analizar el tratamiento contable de las **incertidumbres sobre hechos futuros** y su impacto en el Informe del Auditor a través de una serie de preguntas y respuestas.

El tema será enfocado desde el punto de vista del auditor frente una incertidumbre sobre un hecho futuro. Por ello, es oportuno citar a Slosse (2020) cuando menciona: *"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".*

Estas situaciones se presentan cuando teniendo o no hechos generadores de una circunstancia del ejercicio por el que se efectúa la auditoría el desenlace depende del futuro. Además, la posibilidad de ocurrencia es desconocida y no son cuantificables a la fecha de cierre del ejercicio económico, aunque podrían generar consecuencias directas sobre las partidas que se están validando en la auditoría, incluso comprometiendo en riesgo el principio de empresa en marcha.

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.

Cabe agregar que este hecho tiene la característica de ser una situación "indeterminada", porque la cuantificación de las consecuencias que habrán de producirse como derivación de los hechos no es posible; el auditor tendrá que efectuar estimaciones para inferir el efecto que pueden producir sobre los rubros que conforman los estados contables.

Wainstein y Casal indican una diferencia 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".

Ejemplos de incertidumbre sujeta a hechos futuros:

- 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.).
- 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 puedan existir erogaciones cuya recuperación contra ingresos futuros dependerá del éxito que pueda tener el negocio.
- Existencia de una devaluación significativa después del cierre del ejercicio que afecte el desarrollo de los negocios en el futuro.
- Incertidumbre sobre la posibilidad de continuar operando como "empresa en marcha".

Es importante enfatizar sobre el dictamen en 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.

II - PREGUNTAS Y RESPUESTAS ACERCA DE LAS INCERTIDUMBRES

P1: ¿La incertidumbre sobre hechos futuros es semejante a las contingencias contables?

R1: La incertidumbre sobre hechos futuros no debe confundirse 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 cuándo ha ocurrido el hecho que la genera.

P2: ¿Cuándo se reconoce una incertidumbre según las NCP (Normas Contables Profesionales)?

R2: Según la sección 4.8., "Consideración de hechos contingentes", de la segunda parte de la RT 17, 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.

P3: ¿Cuál es el tratamiento contable de las incertidumbres según las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera)?

R3: En este caso es aplicable la NIC 37, "Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes". 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 solo porque ocurran o no ocurran uno o más hechos futuros 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) indica: 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 esta 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 en 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).

P4: ¿Por qué históricamente ante la presencia de incertidumbre se emitía una opinión con salvedad indeterminada o una abstención de opinión?

R4: Para dar respuesta a la pregunta se debe analizar el tratamiento que se hace en las normas contables a los ajustes de resultados de ejercicios anteriores.

En cuanto a las NCP, en la sección 4.10 de la segunda parte de la RT 17, "Normas Contables Profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general", indica:

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

En cuanto a las NIIF es aplicable la NIC 8, "Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores". En su inciso 5) señala: 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 en que un cambio en una estimación contable dé 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.

Luego de lo expuesto, se puede inferir 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 puedan 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 RT 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 Accountants (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 debiera 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.

P5: ¿Cuál es su tratamiento contable para las incertidumbres múltiples?

R5: En la RT 37, Segunda Parte, Capítulo III, Sección A. ii. 20.2, se transcribe textualmente la sección 10 de la NIA 7057. Tal texto indica: 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. Enfoque que no es modificado en el proyecto de RT 43, Capítulo III, Sección A, iii.14.

Cabe la aclaración de 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.

Con el objeto de ampliar la explicación, se expone la NIA 705, que, en cuanto a su alcance, indica la responsabilidad del auditor al 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 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 estas 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, estos representan una parte sustancial de los estados financieros.
- iii - En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Cabe mencionar la opinión de Enrique Fowler Newton (2017): "...parezca establecer una excepción al tratamiento de las incertidumbres (que cuando se aplica la RT 37 no deben motivar salvedades ni abstenciones), lo que considera es la imposibilidad de ponderar la combinación de sus efectos sobre los estados financieros, lo que a nuestro juicio configura un caso especial de limitación al alcance. Esa imposibilidad debería ser excepcional".

La NIA 705, punto 10, señala: 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.

Según el proyecto 43, ii, 14 de la FACPCE, el contador se abstendrá de opinar cuando, en circunstancias poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, 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.

P6: ¿Cuándo corresponde el párrafo de énfasis en el informe del auditor?

R6: La RT 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 RT 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, esta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones).

A juicio del auditor, puede incluirse un párrafo de énfasis cuando este 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 706, la que expone como ejemplos:

1. la incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales;
2. la 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 RT 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 RT 37 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, que trata sobre 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 financieros 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 esta NIA 706, se identifican cuáles 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.

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).

Fowler Newton, en referencia al funcionamiento de una "empresa", lo supone aplicable cuando:

- a) el emisor es una entidad sin fines de lucro; o
- b) la incertidumbre no alcanza al emisor como un todo, pero sí a alguno de sus negocios importantes.

En tanto, el proyecto 43 de la FACPCE, Capítulo III, Sección A ii.23, al detallar la estructura y contenido del informe de auditoría, cuando se expresa una opinión no modificada (favorable) se establece un párrafo denominado **Empresa en**

funcionamiento que será aplicable cuando el contador informara sobre las implicancias de cualquier incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

El proyecto 43 de la FACPCE ii.40 menciona algunas circunstancias en las que el contador puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis:

1. La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
2. Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría.
3. La aplicación anticipada cuando se permita, antes de su fecha de entrada en vigencia, de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los estados contables.
4. Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Cabe aclarar que el párrafo de énfasis según el proyecto 43 de la FACPCE, ii.41, se menciona que dicho párrafo no afecta la opinión del contador y no es sustitutivo de:

1. una opinión con salvedades, una abstención de opinión o un dictamen adverso;
2. la información que debe exponer la dirección en los estados contables; o
3. la inclusión de una sección específica en el informe del contador cuando exista una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

III - CONCLUSIÓN

La RT 37 elimina las salvedades indeterminadas y abstenciones por "incertidumbres", las que son incluidas dentro del párrafo de énfasis sin modificar la opinión, y así se diferencia de la norma precedente, la RT (FACPCE) 7.

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 entiendo la imposibilidad de ponderar la combinación de sus efectos sobre los mismos. Esa imposibilidad debería ser excepcional (cuantía y extendida sobre los estados contables en conjunto).

El párrafo de énfasis es optativo a criterio profesional. La RT 37, al mencionar casos a incluir en el párrafo de énfasis, dice "debe", lo que genera confusión. Aquí se debe distinguir párrafo de énfasis sobre asuntos que están contenidos en los estados contables y notas del párrafo de otras cuestiones por temas no incluidos en los estados contables y de auditoría.

IV - BIBLIOGRAFÍA

- Español, Guillermo G. y Subelet, Carlos J.: "RT 37 (2914). Normas de Auditoría" - 2a ed. Ampl. y Corr. - Osmar D. Buyatti librería editorial.
- FACPCE (2021): "Proyecto 43. Modificación RT 37".
- FACPCE: "RT 37. Separatas" - ERREPAR.
- Fowler Newton, Enrique (2021): "La RT (FACPCE) 37 y sus interpretaciones oficiales".
- IFAC (2021): "Normas Internacionales de Auditoría".
- Montanini, Gustavo (2009). "Auditoría" - ERREPAR.
- Slosse, Carlos A.; Platinao, Ana M. y Timossi, Emiliana (2015): "Tratamiento de las incertidumbres" - Jornadas Universitarias de Catedras de Auditoría - Bahía Blanca.
- Slosse, Carlos A.; Gordicz, Juan C.; Gamondés, Santiago F. y Tuñez, Fernando A. (2020): "Auditoría" - 4a ed. - LL.
- Wainstein, Mario y Casal, Armando M. (2000): "El informe del auditor" - ERREPAR.