

TÍTULO:	MODIFICACIONES A LA RT 37: EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO
AUTOR/ES:	Español, Guillermo
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

GUILLERMO G. ESPAÑOL [\(1\)](#)

MODIFICACIONES A LA RT 37: EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

La reciente RT 53 modificó varios aspectos de las normas de auditoría contenidas en la RT 37. En particular, el Dr. Guillermo Español nos brinda un excelente trabajo que contiene el análisis de las normas referidas a Empresa en funcionamiento, incluyendo ejemplos y casos de aplicación.

En el presente trabajo hacemos un análisis de las normas referidas a Empresa en funcionamiento (en adelante, EF) en la resolución técnica 53 (RT 53) [\(2\)](#) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Nuestra intención es continuar con una serie de artículos en los que estamos tratando los principales aspectos novedosos o bien modificaciones a la resolución técnica 37 (RT 37) de la FACPCE, introducidos por la RT 53.

I - INTRODUCCIÓN Y DEFINICIONES

Lo primero que tenemos que aclarar es que el tema EF es un atributo de la empresa y no un procedimiento de auditoría. Muchas veces en auditoría tratamos temas desde la perspectiva del auditor, aunque dichos temas sean propios de otras disciplinas. Tal es el caso del control interno, atributo de la empresa cuyo estudio corresponde a la ciencia de la administración. Sin duda la disciplina más vinculada a la auditoría es la contabilidad.

La contabilidad y la auditoría son dos disciplinas íntimamente vinculadas, motivo por el cual hay muchos aspectos de las normas de auditoría que tratan la forma en cómo ciertos aspectos contables afectan el trabajo del auditor. Ejemplo de ello son significación o importancia relativa, tratamiento contable de los hechos posteriores

al cierre del ejercicio o el tema bajo tratamiento.

Hechas las aclaraciones precedentes, no nos resultará extraño que en las normas de auditoría no se defina el tema EF, ni en las nacionales ni en las internacionales. Entonces, recurriremos a las normas contables para obtener la definición buscada.

Para el Marco Conceptual de las NIIF una de las hipótesis fundamentales es la de negocio en marcha: *"Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse"*.⁽³⁾

Por su parte la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 aporta mayores precisiones a la definición precedente, estableciendo que *"al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del período sobre el que se informa, sin limitarse a dicho período"*.⁽⁴⁾

En las normas contables profesionales argentinas encontramos definiciones que en su sustancia no difieren con la precedente, aclarando que el período de 12 meses recién fue introducido por la aún no vigente RT 54.⁽⁵⁾

Para no abundar en transcripciones, solo citaremos las secciones de las RT que se refieren al tema:

RT	Sección	Título
17. Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general	Segunda parte. Sección 1	Alcance
41. Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos.	Segunda parte. Sección 2.1 y Glosario	Premisas fundamentales
54. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad	Primera parte de la Resolución Técnica N° 54. Normas Generales - Capítulo 1. Cuestiones de aplicación general. Secciones 14 a 17 y Glosario	Preparación de estados contables: premisas fundamentales

II - ACLARACIÓN TERMINOLÓGICA

Aunque a alguien le pueda resultar una obviedad, vale la pena eliminar el riesgo de confusión aclarando que "empresa en marcha" y EF son sinónimos. En las normas contables profesionales se utiliza el primero de los términos mientras que en las normas de auditoría y otros encargos se utiliza el segundo.

La distinción se origina en la traducción oficial que del mismo término en inglés (*going concern*) se hace de las NIIF y de las NIA. En la traducción oficial de las NIIF se usa empresa en marcha mientras que en la de las NIA se usa EF.

**EMPRESA EN MARCHA = EMPRESA EN
FUNCIONAMIENTO**

III - IMPORTANCIA DEL TEMA

La aplicación de las normas contables, fundamentalmente de medición, tiene en cuenta el "destino probable"⁽⁶⁾ de los activos, generalmente determinado por el destino para uso, cobro o para venta o cesión a terceros. Cuando una entidad pierde su principio de EF, claramente el "destino uso" para sus activos se verá limitado y solo tendrá inexorable la posibilidad de considerar el "destino venta". Esto hace que las mediciones contables tiendan a valores netos de venta (que será la forma de recuperar el importe de los activos), en lugar de recuperar el importe de los activos mediante otro posible destino (uso, cobranza, alquiler, etc.). En este sentido, mostrar el costo (o mediciones basadas en el costo) como forma de recuperar la inversión ya no tiene sentido para los usuarios de los estados contables.

En consecuencia, ¿por qué una empresa que no cumple con la condición de ser una empresa en marcha no puede usar las mismas normas que las demás? Vamos a explicarlo por medio de algunos ejemplos valiéndonos de las normas de la RT 17:

Ejemplo	Tema	Descripción	Comentario	Referencia normativa
a)	Costos de organización	Las normas establecen que podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización) y que la vida económica de estos activos no es superior a los cinco años.	¿Tiene sentido utilizar esta norma en una empresa que no es una EF? ¿Es razonable mantener en el activo el valor de los libros contables y societarios, gastos de escribanía y honorarios para la redacción del estatuto, etc.?	5.13.1 y 5.13.3
b)	Bienes de uso	Las normas establecen dos alternativas para la medición	¿Una empresa que no es una EF puede seguir clasificando	5.11

		<p>primaria de estos bienes: modelo de costo o de revaluación.</p>	<p>estos activos como bienes de uso? ¿O debería reconocerlos como activos no corrientes que se mantienen para la venta, los cuales tienen diferente criterio de medición?</p>	
c)	<p>Valor recuperable</p>	<p>Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre: a) su valor neto de realización, y b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta).</p>	<p>¿Tiene sentido la opción b) (valor de uso) en una empresa que no es una EF siendo que los activos no se van a usar, sino que probablemente se liquiden?</p>	<p>4.4.1</p>
d)	<p>Indemnizaciones por despido</p>	<p>Las indemnizaciones por terminación de la relación laboral se reconocerán como un pasivo y como un resultado del período cuando el ente se hubiera comprometido de forma demostrable a rescindir el vínculo con un</p>	<p>¿Tiene sentido no reconocer pasivos por indemnizaciones (aunque no se haya rescindido el vínculo laboral) en una empresa que no es una EF?</p>	<p>5.19.7</p>

	empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro.	
--	-------------------------------------------------------------------	--

Con estos ejemplos entendemos que queda claro que una empresa que no cumple con la condición de ser una EF no puede utilizar las normas contables que fueron diseñadas para EF.

De ahí que el emisor de los estados deba evaluar si se cumple con esta premisa y, veremos también que el auditor debe valorar la evaluación que hizo el emisor.

IV - ORIENTACIÓN HACIA EL USUARIO

En 2006, los consejos emisores de normas internacionales⁽⁷⁾ y estadounidenses⁽⁸⁾ de auditoría y aseguramiento comenzaron una iniciativa conjunta para encargar una investigación académica orientada a identificar y proporcionar información y conocimientos sobre las percepciones de los usuarios con respecto a la auditoría de estados financieros y el informe del auditor, entre diferentes usuarios de estados financieros. El producto final de dicho proyecto resultó en la modificación más importante de los últimos años en el formato y contenido del informe de auditoría.

Probablemente el lector identifique este proyecto con la redistribución de las secciones del informe de auditoría y la necesidad de revelar en los informes de las entidades cotizadas las cuestiones claves de auditoría (usualmente conocidas como KAM, por sus siglas en inglés). Sin embargo, las investigaciones académicas desarrolladas en el marco del proyecto permitieron concluir que los usuarios también mostraron interés en que el auditor revele:

- a) procedimientos de auditoría vinculados con la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como EF, e
- b) incertidumbres significativas vinculadas con dicha capacidad.⁽⁹⁾

Este proyecto finalizó en 2015 con la modificación de casi todas las normas internacionales referidas a informes (serie 700) y la emisión de una nueva norma de la misma serie, la NIA 701 (Cuestiones clave de la auditoría).

La modificación de las normas locales introducida por la RT 53 recoge estos cambios. Vamos a tratar de exponerlos en el presente trabajo.

V - APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DURANTE EL PROCESO DE AUDITORÍA

Podríamos resumir los requerimientos de la RT 53 respecto del tema en los siguientes ítems:⁽¹⁰⁾

- a) evaluar si es adecuada la valoración de la dirección sobre el principio de EF; y
- b) concluir si existe alguna incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como una EF.

La dirección hace la valoración acerca de si la entidad cumple con el principio de EF como condición previa para la emisión de sus estados contables seleccionando el marco de información contable adecuado. Enfatizamos en que la evaluación que hace el auditor no es la de la aplicación del principio de EF sino sobre lo adecuado

de la valoración que hace la dirección.



Existe bastante similitud entre las disposiciones de la RT 37⁽¹¹⁾ y la RT 53⁽¹²⁾ en cuanto a los procedimientos a aplicar para la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados contables. Las principales modificaciones son:

a) En la norma revisada se detallan las diferentes alternativas que pueden presentarse respecto de este tema. Trataremos estas alternativas en el apartado VIII de este trabajo.

b) Se suprime la sección que establecía: *"Preguntas a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables"*⁽¹³⁾. Queda claro que en la RT 53 no se suprime el procedimiento de indagación, ya que este está entre los mencionados para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe⁽¹⁴⁾. Lo que se suprime es la mención explícita a indagar sobre este aspecto específico.

c) En la norma original se mencionaba que en caso de existir una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento sería necesario:

i. *"...una adecuada revelación en los estados contables de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre y..."*. La eliminación de este párrafo es acertada ya que en rigor de verdad se trata de una norma contable inserta dentro del contexto de las normas de auditoría. Esta cuestión, así como cualquier otra vinculada con la exposición de las situaciones contingentes, no debería incluirse en una norma de auditoría.

ii. *"...un párrafo de énfasis en el informe del contador llamando la atención sobre tal situación..."*. Este párrafo de énfasis ha sido sustituido por un párrafo específico con un título más vinculado a la situación específica. Veremos este tema en el apartado IX de este trabajo.

d) Se sustituye el término *"hipótesis de empresa en funcionamiento"* utilizado en la RT 37 por el de "principio contable de empresa en funcionamiento" utilizado en la RT 53. Este cambio está en línea con el cambio de denominación en la NIA 570⁽¹⁵⁾ que en la versión revisada actualmente vigente nos habla de *"Going Concern Basis of Accounting (Principio contable de empresa en funcionamiento)"* en lugar de *"Going Concern Assumption (hipótesis de empresa en funcionamiento)"*, tal como se refería la versión vigente desde las auditorías de estados financieros comenzados desde el 15/12/2009. Estamos de acuerdo con el

cambio de terminología, ya que, según la Real Academia Española:

- i. un principio, en la tercera acepción, significa "Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia", en tanto que
- ii. Una hipótesis es una "Suposición de algo posible o imposible para sacar de ello una consecuencia".⁽¹⁶⁾

e) Otras menores de redacción.

VI - PLAZO O VENTANA A LA QUE APLICA LA EVALUACIÓN

Como mencionamos en el primer apartado b) del título anterior, el contador debe concluir si existe alguna incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como una EF. Dicha conclusión debe abarcar "un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables".⁽¹⁷⁾

La misma sección citada agrega: "Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que su informe no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante el plazo indicado". Para explicar esta aparente contradicción agregamos una explicación y un ejemplo que no están en la norma:

La explicación: El auditor hace su valoración con los elementos de juicio disponibles al momento de la emisión de su informe, generalmente algunos meses después de la fecha de cierre de los estados contables. En ese momento normalmente faltan algunos meses para concluir el período de 12 meses. Durante ese lapso pueden ocurrir hechos o condiciones que provoquen que una entidad que fue valorada como una EF al momento de la emisión del informe, en alguna fecha posterior pierda esa condición.

Ejemplo: Entidad que a la fecha del informe de auditoría no tiene problemas financieros, ni económicos, ni legales ni ningún otro indicador por el cual se manifieste una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como una EF. La dirección emite sus estados contables usando las normas contables profesionales argentinas, las que, como vimos contemplan el principio contable de EF. El auditor emite un informe en el cual no hace mención a la existencia de incertidumbre sobre el tema. Algunos meses después, y dentro de la ventana de los doce meses, se incendia la planta sin contar con cobertura adecuada de seguros, o un deudor muy significativo cae en cesación de pagos, o el Estado prohíbe comercializar el principal producto que comercializa la entidad. En estos casos, el auditor no tiene ninguna responsabilidad y ha actuado cumpliendo adecuadamente con las normas, porque los hechos ejemplificados no habían sucedido ni, a la fecha de emisión de su informe, podía razonablemente preverse que sucedieran.

El IAASB está trabajando en un proyecto de modificación de la NIA 570 y existe la posibilidad de que, en un futuro, los doce meses se cuenten desde la fecha de aprobación de los estados contables y no desde la fecha de cierre.⁽¹⁸⁾ Mencionamos el tema al solo efecto informativo, posponiendo su análisis y valoración para otra instancia.


VII - EJEMPLOS DE HECHOS O CONDICIONES QUE PUEDEN GENERAR DUDAS SIGNIFICATIVAS SOBRE LA CAPACIDAD DE LA ENTIDAD PARA CONTINUAR COMO EF

Para proporcionar estos ejemplos, recurrimos a la sección A3 de la ya citada NIA 570.

Financieros	<ul style="list-style-type: none"> - Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo. - Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo. - Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores. - Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos. - Ratios financieros claves desfavorables. - Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo. - Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos. - Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores. - Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo. - Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado. - Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.
Operativos	<ul style="list-style-type: none"> - Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades. - Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución. - Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales. - Dificultades laborales. - Escasez de suministros importantes. - Aparición de un competidor de gran éxito.
Otros	<ul style="list-style-type: none"> - Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras. - Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer. - Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad. - Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

Estos hechos o condiciones no representan necesariamente una incertidumbre significativa sobre la condición de la entidad de continuar como EF. Sin duda, son indicios que el auditor debe valorar, pero aplicando el criterio profesional en forma adecuada. Por ejemplo: Una empresa tiene problemas de liquidez, a la fecha de publicación de los estados contables prevé que le será difícil afrontar los próximos

compromisos con acreedores financieros. Estamos ante hechos o condiciones que generan dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF. Sin embargo, si antes de la fecha de publicación hay un compromiso de aumento de capital por parte de los propietarios o un acuerdo con los acreedores financiero para refinanciar las deudas a más largo plazo, no estamos ante una situación de incertidumbre significativa.

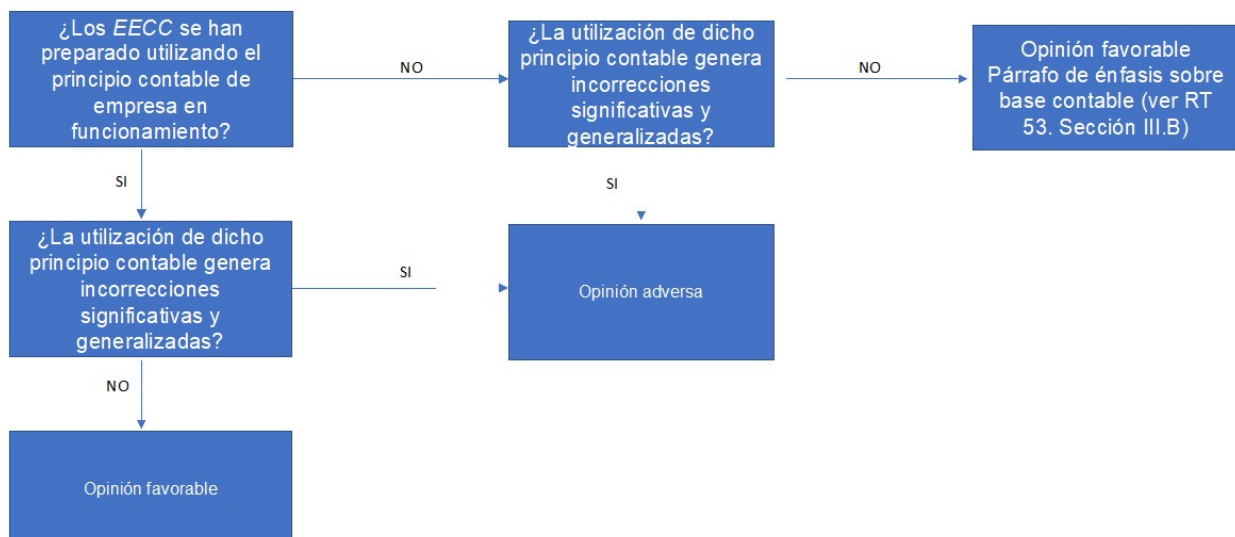
<p>Incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF.</p>		<p>Hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

VIII - ALTERNATIVAS QUE PUEDEN PRESENTARSE

A continuación, analizaremos las diferentes alternativas que presenta la RT 53.

1. Entidad que no cumple con el principio contable de una EF

"Si los estados contables se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del contador, la utilización de dicho principio contable genera incorrecciones significativas y generalizadas en la información contable examinada, el contador expresará una opinión adversa..." (19)



Para aclarar esta situación, supongamos que la dirección de una entidad ha concluido que no es adecuada la utilización del principio contable de EF ya que vence su contrato social y no existe voluntad de prorrogarlo, o se alcanza el objetivo por el cual se creó la empresa (fideicomiso de construcción que finalizó la obra), o renunció personal clave sin posibilidad de reemplazo, o las condiciones económicas,

financieras u operativas hacen que no existe una alternativa más realista que cesar como EF, etc. La dirección debería publicar estados contables preparados prescindiendo de usar las normas contables diseñadas para EF (normas contables de la FACPCE o NIIF, por ejemplo). Como no existen normas para empresas que no son EF ⁽²⁰⁾, deberá diseñar las políticas contables que se adecuen a su particular situación y exponerlas en una nota relevante (probablemente la número 1).

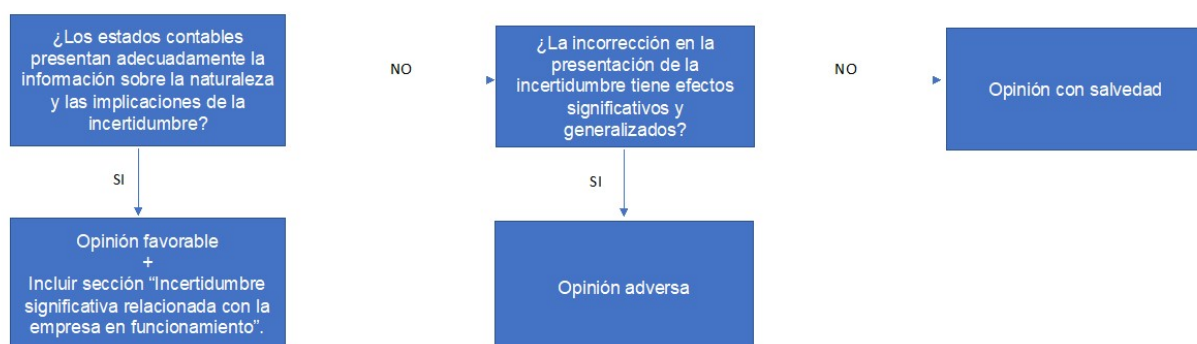
En tal caso, el auditor opina acerca de si los estados contables han sido preparados de conformidad con el conjunto de políticas contables descritas en tal nota. El informe es similar a los que surgen de aplicar las normas de la sección B del capítulo III de la RT 53 (Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos). Se agrega un párrafo de énfasis que haga hincapié sobre la base contable descrita en la nota redactada por la empresa en la que se describen las políticas adoptadas para la preparación de los estados contables de una empresa que no cumple la condición de EF.

Asimismo, en este caso no es necesario que el auditor agregue en su informe ninguna sección que haga referencia a una incertidumbre sobre EF, tal como veremos a continuación. Al no ser la entidad una EF tal incertidumbre no existe.

2. Entidad que cumple con el principio contable de una EF aunque existe una incertidumbre significativa al respecto

Si los estados contables presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre, el contador incluirá una sección separada en su informe con el subtítulo "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento" ⁽²¹⁾. En la derogada RT 37, el tratamiento de esta situación en el informe de auditoría se resolvía con un párrafo de énfasis ⁽²²⁾. Volveremos sobre este tema en el apartado IX.

Si la información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los estados contables no es adecuada, el contador expresará una opinión con salvedades o una opinión adversa, según corresponda. ⁽²³⁾

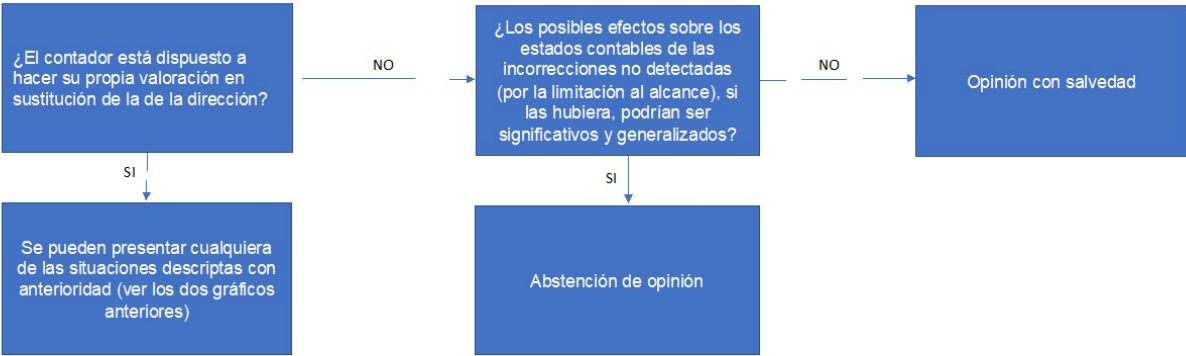


3. Limitaciones al alcance impuestas por el contratante

"Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su informe" ⁽²⁴⁾.

La emisión de los estados contables es una responsabilidad de la dirección, de acuerdo con lo establecido en la ley general de sociedades⁽²⁵⁾. En consecuencia, debe realizar todos los actos y procedimientos administrativos para cumplir con tal objetivo, entre ellos la consideración o valoración de la capacidad de la entidad para continuar como EF y concluir, en consecuencia, si es adecuado, el uso del marco de información contable para empresas en funcionamiento (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Contables Profesionales Argentinas).

Si, tal como establece la hipótesis de la sección bajo análisis, la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite, existe una limitación al alcance. Sin embargo, con buen criterio, la norma no concluye necesariamente en que el contador debe emitir una opinión con salvedad por limitación al alcance o abstenerse de emitir opinión. En empresas pequeñas es posible que el contador colabore con la evaluación que debe hacer la empresa, sin por ello perder independencia, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo de la sección II.A.3.1 de la RT 53 (“No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo”). Si el contador está dispuesto a hacer la evaluación que corresponde a la empresa (ver apartado V de este trabajo), aplica el siguiente cuadro y si la respuesta es “sí” a la primera pregunta, pueden presentarse cualquiera de las situaciones planteadas en los dos cuadros precedentes.



IX - MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

Vamos a dividir estos cambios en formales y sustanciales. Los primeros de ellos se refieren a declaraciones de responsabilidades, tanto del emisor de los estados como del contador.

1. Cambios formales

La norma modificada genera los siguientes agregados vinculados con EF:

<p>En la sección descripción de las responsabilidades de la dirección</p>	<p>Se agrega, en la descripción de las responsabilidades de la dirección, la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la exposición, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento. (26)</p> <p>Hasta antes de la entrada en vigencia de la RT 53, solo se describían en este párrafo las responsabilidades de la dirección en relación con la preparación y presentación razonable (o presentación de conformidad con un marco de cumplimiento) de los estados contables y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa. (27)</p>
<p>En la sección responsabilidades del contador</p>	<p>Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el contador concluye que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información expuesta en los estados contables o, si dicha información no es adecuada, emita una opinión modificada. Las conclusiones del contador se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. (28)</p>

2. Cambios sustanciales

Además de las situaciones que pueden modificar el informe, y que vimos en el apartado VIII, la RT 53 trae como novedad que 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, adecuadamente revelada por la entidad, debe ser informada por el contador en un apartado específico. (29)

Este apartado sustituye al párrafo de énfasis que se usaba con la RT 37 para hacer hincapié sobre esta revelación, dada su importancia. Este énfasis era obligatorio, no quedaba librado al juicio del auditor (30). Por tal motivo, la RT 53 manifiesta que "el párrafo de énfasis ... no es sustitutivo de ... 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". (31)

Los modelos del Informe No 22 (32) del CENCyA de la FACPCE proponen esta redacción para esta sección:

Incertidumbre significativa relacionada con empresa en

funcionamiento

Sin modificar mi opinión, destaco la información contenida en la nota ... de los estados contables adjuntos, que indica que ABCD ... Estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la nota..., indican la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar dudas importantes sobre la capacidad de ABCD para continuar como empresa en funcionamiento.

Como podemos apreciar, la redacción propuesta es muy similar a un párrafo de énfasis, siempre que consideremos que enfatizar es llamar la atención sobre un determinado aspecto. (33)

¿Qué cambia entonces respecto de la RT 37? La respuesta es sencilla pero no por eso es menor: lo que cambia es el título de la sección, no así su contenido respecto de la norma sustituida. ¿Cuál es el motivo para dejar de titular énfasis a esta sección que, por su naturaleza, es una sección de énfasis? Volvemos sobre lo explicado en el apartado IV (orientación hacia el usuario). El alertar con el título específico tiene más fuerza que un título de énfasis en forma genérica.

3. Incertidumbre significativa y hechos o condiciones que pueden generar duda

En el apartado VII hicimos una distinción entre ambos conceptos. Hasta el momento hablamos del tratamiento de la incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF, pero no nos referimos a los hechos o condiciones que no cumplen con la condición de llegar a generar incertidumbre.

Las normas contables profesionales argentinas no exigen la revelación en los estados contables de este tipo de hechos. En consecuencia, la omisión de su revelación no constituye un apartamiento del marco de información contable que justifique un dictamen modificado (salvedad u opinión adversa).

Si una empresa revela uno o más hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF sin que estos lleguen a generar una incertidumbre significativa tampoco constituye un apartamiento del marco de información contable. En este caso, ¿podría el auditor agregar en su informe una sección de énfasis que dirija la atención del usuario hacia dicha revelación? La RT 53 no plantea esta situación como una de las que amerita un párrafo de énfasis obligatorio (34), por lo que la inclusión o no de este párrafo queda a criterio del auditor luego de analizar las circunstancias específicas de la situación particular.

X - ¿CAMBIOS EN EL FUTURO?

Si bien el plan de trabajo del CENCyA no contempla cambios en el corto plazo a la RT 53, es importante conocer que:

- a) se procura, y es importante que así sea, que no existan inconsistencias entre las normas de auditoría locales y las internacionales aprobadas por la RT 32; y
- b) existe un proyecto de modificación de la NIA 570.

Respecto de esto último, y según la página web de IFAC (35), el proyecto contempla entre otros los siguientes cambios:

- a) Definir el término "incertidumbre material (significativa)" (relacionado con la EF)

y proporcionar claridad para otra terminología utilizada en la norma (por ejemplo, "duda significativa").

b) Cambios en el período de la valoración respecto a que los doce meses se cuenten a partir de la fecha de aprobación de los estados financieros y no de la fecha de cierre del ejercicio.

c) Fortalecimiento de los requerimientos en cuanto a obtener información que sea relevante para la identificación oportuna de hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF.

XI - CONCLUSIÓN

El tratamiento de la condición de EF en el informe de auditoría en las NIA es uno de los ejemplos de emisión de normas orientadas hacia el usuario. La RT 53 sigue el mismo lineamiento, estas normas requieren que en el informe de auditoría se informe a los usuarios:

- Si los estados contables se prepararon utilizando el marco de información contable para EF pero la entidad no cumple con esa condición, mediante un dictamen adverso.
- Si en los estados contables se omite revelar una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF, o se lo hace de manera incorrecta, mediante un dictamen adverso o con salvedad.
- Si en los estados contables se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como EF, mediante una sección específica que alerta al usuario sobre tal situación.
- Si los estados contables se prepararon sin que el emisor haya evaluado la capacidad de la entidad para continuar como una EF, mediante una abstención de opinión o con salvedad.

Entendemos que la RT 53 expresa más claramente este objetivo que su predecesora.

XII - BIBLIOGRAFÍA

- Abán, G.; Albanese, D. Bellomio, J; Mercapidez, G; Migoya, M. y Perassi, L.: "Nueva RT N° 37. Modificaciones RT N° 53 a la Norma de Auditoría" - 1a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2022.
- Español, Guillermo; Subelet, Carlos: "RT 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados" - 4a ed. - Ed. Osmar Buyatti - 2015.
- FACPCE: "Normas Profesionales Argentinas" - URL: <https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/indexargentina.php>
- Fowler Newton, Enrique: "Tratado de Auditoría: - 5a ed. - LL - 2022.
- IFAC - IAASB - 2018 - <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements?keyword=manual&language=820#publications-list>
- IFAC - IAASB: Reporting Going Concern Matters in the Auditor's Report -

<https://www.iaasb.org/publications/reporting-going-concern-matters-auditors-report>

- Lattuca, Antonio J.: "Compendio de Auditoría" - 2011.
- Slosse, Carlos y otros: "Auditoría" - 4a ed. - LL - 2020.

Notas:

(1) Contador Público y Licenciado en Administración (UNR). Profesor Titular Ordinario de Auditoría (UNR). Presidente Honorario del Instituto Argentino de Docentes de Auditoría (IADA). Ex Presidente del Comité de Revisión de Traducciones de las Normas Internacionales del IFAC al español. Miembro del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la FACPCE. Profesor de grado y posgrado, panelista y expositor. Autor del libro "RT 37 Normas de Auditoría". Auditor y síndico de diversas sociedades

(2) La RT 53 no reemplaza a la RT 37 sino que sustituye su texto. En consecuencia, la norma vigente será la RT 37 con el texto sustituido por la RT 53. No obstante, por cuestiones de claridad, en este artículo mencionaremos a la RT 37 cuando hagamos referencia al texto original y a la RT 53 cuando lo hagamos al texto modificado

(3) Marco conceptual para la emisión de información financiera emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en setiembre de 2010 y revisado en marzo de 2018 - Sección 3.9

(4) Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 - Sección 26

(5) Resolución Técnica 54 - Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad - Sección 15

(6) Resolución Técnica 16 - Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales Distintas a las Referidas en la Resolución Técnica 26 - Segunda Parte - Sección 6.2

(7) International Auditing and Assurance Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento - IAASB)

(8) Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants (Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Certificados)

(9) Sobre este proyecto se puede obtener mayor información en: <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>

(10) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14

(11) RT 37 - Sección III.A.i.3.6

(12) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14

(13) RT 37 - Sección III.A.i.3.5.11

(14) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.12

(15) Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 - Revisada válida para auditoría de estados financieros comenzados desde el 15/12/2016

(16) Real Academia Española - <https://dle.rae.es>

(17) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14

(18) <https://www.iaasb.org/latest-our-projects>

(19) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14.1

(20) Si bien no existen normas, la FACPCE ha publicado Guías orientativas para la preparación de Estados Contables de entidades que no cumplen con el principio de

empresa en marcha - (ver <https://www.facpce.org.ar/guias-orientativas-para-la-preparacion-de-estados-contables-de-entidades-que-no-cumplen-con-el-principio-de-empresa-en-marcha/>)

(21) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14.2

(22) RT 37 - Sección III.A.ii.26.1

(23) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14.3

(24) RT 53 - Sección III.A.i.3.8.14.4

(25) L. 19550 - art. 62, segundo párrafo

(26) RT 53 - Sección III.A.ii.26.2

(27) RT 37 - Sección III.A.ii.7

(28) RT 53 - Sección III.A.ii.28.2.4

(29) RT 53 - Sección III.A.ii.23

(30) RT 37 - Sección III.A.ii.26.1

(31) RT 53 - Sección III.A.ii.42.3

(32) <https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/indexargentina.php?c=2&sc=6>

(33) Por su naturaleza, una incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento es una cuestión clave de la auditoría. Excluimos de este trabajo el análisis de esta cuestión ya que la RT 53 excluye de su tratamiento a las cuestiones claves de la auditoría (estas solo aplican a auditoría de empresas cotizantes y ellas deben ser auditadas usando RT 32, no RT 37/53). Ver NIA 570 (Revisada) - párrafo A1 y NIA 701, párrafo 15

(34) Las únicas obligatorias son las enumeradas en la RT 53 - Sección III.A.ii.40

(35) <https://www.iaasb.org/latest-our-projects>