



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración  
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO**

**AUDITORÍA. AJUSTE A RESULTADOS ACUMULADOS Y SU TRATAMIENTO  
CONTABLE. FORMA DE CONTEMPLAR ADECUADAMENTE SU REPERCUSIÓN EN  
EL TRABAJO Y EN EL INFORME DE AUDITORÍA.**

**por**

**MARIA LAURA DEARMAS  
ANA LAURA GONZALEZ**

**TUTOR: Leonardo Costa**

**Montevideo  
URUGUAY  
2010**

## **Abstract**

El presente estudio tiene como objetivo, analizar las causas que generan ajustes a resultados acumulados y su tratamiento contable. La forma de contemplar adecuadamente su repercusión en el trabajo del auditor y en el informe de auditoría.

En este último tiempo, en el ámbito contable, se han introducido cambios, lo que ha llevado a nuestro país a actualizar la normativa y equipararse con el resto del mundo.

Estudiaremos el impacto de los ajustes a resultados acumulados y su consecuencia en el trabajo del auditor, a través de estudio de casos, ejemplos prácticos y análisis de las casuísticas contemporáneas. Para ello analizaremos los distintos capítulos que forman parte de los estados financieros y de esta forma podremos detectar posibles errores que traigan aparejados ajustes que afecten el patrimonio de la empresa.

Conjuntamente con nuestras investigaciones y las declaraciones de profesionales de excelencia en el área de auditoría, podremos comprender como es en la actualidad la práctica de los auditores, y las etapas en la emisión del informe de auditoría.

Al finalizar nuestro escrito esperamos brindar una guía práctica que permita al profesional resolver situaciones ambiguas que generen ajustes a resultados acumulados vinculados con su clasificación, materialidad y contabilización.

## Índice General

<b><u>Introducción</u></b> .....	1
<b><u>Capítulo I</u></b>	
<b>Interpretación alusiva a la normativa vigente en Uruguay</b> .....	3
<b>NIC 8 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. (Vigencia 1° de enero 2005)</b> .....	3
1. Políticas contables.....	3
1.1 Aplicación de los cambios en políticas contables.....	4
2. Cambios en las estimaciones contables.....	5
3. Errores.....	5
<b>NIC 10 - Hechos ocurridos después de la fecha del balance. (Vigencia: 1° de enero 2005)</b> .....	7
<b><u>Capítulo II</u></b>	
<b>Antecedentes</b> .....	11
<b>SIC 8 - Aplicación por primera vez de las NICs como base de contabilización</b> .....	11
<b>NIIF 1 - Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</b> .....	13
<b>AREA - (Tratamiento otorgado por el Decreto N° 103/91)</b> .....	16
<b><u>Capítulo III</u></b>	
<b>Análisis de los posibles Ajustes a Resultados Acumulados</b> .....	17
1. Cambios en políticas contables.....	17
1.1 Fundamentos.....	17
1.2 Tratamiento y registración contable.....	18
2. Corrección de errores contables.....	20
2.1 Fundamentos.....	20

2.2 Tratamiento y registraci3n contable.....	20
3. Cambios en las estimaciones contables.....	23
3.1. Fundamentos.....	23
3.2. Tratamiento y registraci3n contable.....	23
4. Hechos ocurridos despu3s de la fecha de balance.....	25
4.1. Fundamentos.....	25
4.2 Tratamiento y registraci3n contable.....	26

## **Capítulo IV**

<b>Puntos a considerar al desarrollar una auditoria de estados contables referente al tema.....</b>	<b>30</b>
1. Pol3ticas contables adoptadas.....	30
2. Consideraci3n del fraude y error.....	31
2.1 Estimaci3n de niveles de significatividad y de errores tolerables.....	33
2.2 Rubros de los estados contables: posibilidad de fraude o error.....	34
3. An3lisis de estimaciones contables.....	37
3.1 An3lisis de datos y evaluaci3n de supuestos.....	38
3.2 Prueba de los c3lculos.....	39
3.3 Comparaci3n de las estimaciones previas con los resultados reales.....	39
3.4 Consideraci3n de los procedimientos de aprobaci3n de la administraci3n.....	40
4. Examen de hechos posteriores al cierre del ejercicio.....	40
4.1 Hechos que ocurren hasta la fecha del informe del auditor.....	41

## **Capítulo V**

<b>Notificaci3n a la gerencia de ajustes a los estados financieros.....</b>	<b>46</b>
-----------------------------------------------------------------------------	-----------

## **Capítulo VI**

<b>Informe de Auditoría</b> .....	51
1. Elementos esenciales .....	51
2. Indicaciones previas al informe .....	52
2.1 Importancia relativa o materialidad .....	52
3. Opinión sobre la aplicación de las normas contables adecuadas .....	54
3.1 Uniformidad en la utilización de normas contables .....	56
3.2 Estados contables comparativos .....	57
4. Auditorías iniciales o primeras auditorías .....	58
4.1 Efectos en el informe .....	59
5. Fecha de culminación del informe .....	59
6. Actualización de un informe ya entregado .....	60
6.1 Informe aún no distribuido .....	61
6.2 Informe distribuido .....	61
7. Evaluación de la continuidad del ente emisor de los estados financieros .....	63
8. Informe de Auditoría cuando existen ajustes a resultados de ejercicios anteriores...	65

## **Capítulo VII**

<b>Resumen</b> .....	67
1. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables, errores de ejercicios anteriores y el informe del auditor .....	67
1.1 Cambios de políticas contables .....	67
1.2 Cambios de estimaciones contables .....	67
1.3 Corrección de errores relativos a ejercicios anteriores .....	68
1.4 Efecto en el informe del auditor .....	68

2. Hechos posteriores y el informe del auditor ..... 73

**Capítulo VIII**

**Trabajo de Campo** ..... 77

**Capítulo IX**

**Conclusión** ..... 86

**Bibliografía** ..... 88

**Agradecimientos** ..... 90

## **Introducción**

Es normal que durante la preparación de los informes financieros, en los procedimientos de control o en las auditorías contables surjan asientos de ajustes que corrigen errores u omisiones contables.

En la práctica profesional se manifiestan inquietudes ante algunos ajustes contables, específicamente; cuando el hecho justifica un ajuste al ejercicio actual o cuando es imputable a resultados acumulados.

Para ubicarnos en el tema identificamos algunos conceptos claves:

- El resultado del ejercicio se define como la diferencia entre el patrimonio inicial y el patrimonio final, previa consideración de los aportes y retiros de los propietarios. En función de ello, si se detectan errores en la medición del patrimonio inicial o se cambia el criterio para su cuantificación, no correspondería distorsionar el resultado del período sino corregir dicho patrimonio al inicio por medio de ajustes de resultados de ejercicios anteriores dentro del capítulo Patrimonio en el rubro Resultados Acumulados.
- En caso de presentar estados financieros comparativos, los estados financieros de los períodos en que se cometieron los errores deben ajustarse retroactivamente.

En esta investigación se pretende analizar las causas que generan Ajustes a Resultados Acumulados y su tratamiento contable, las distintas alternativas y sus posibles resoluciones. Y de qué manera impacta y repercute en el informe de Auditoría.

Al comenzar, analizaremos la normativa vigente en nuestro país vinculante al tema, exponiendo una resumida interpretación de las Normas Internacionales de Contabilidad N° 8 y N° 10. Continuaremos con el desarrollo de algunos antecedentes, como la aplicación por primera vez de las NICs como base de contabilización (SIC 8) y el tratamiento de AREA según el Decreto 103/91.

Estudiaremos la problemática contable de los cambios en políticas contables, errores fundamentales, cambios en estimaciones contables y hechos ocurridos después de la fecha de balance. Los mismos pueden generar ajustes a resultados acumulados, analizando potenciales casuísticas reales y su tratamiento contable.

Finalmente, veremos el impacto del problema planteado en el dictamen del auditor. Ya que el auditor debe aplicar procedimientos que le permitan detectar desviaciones significativas en la información financiera presentada según las normas contables adecuadas.

Con el fin de ampliar esta investigación, realizaremos un estudio de campo basado en la realización de encuestas a profesionales reconocidos en el área de Auditoría.

Por último expondremos nuestra conclusión, donde pretendemos dar un aporte basado en la investigación realizada, sobre el tema en consideración y los puntos de mayor interés.

## Capítulo I

### Interpretación alusiva a la normativa vigente en Uruguay

#### NIC 8

#### **Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. (Vigencia 1º de enero 2005)**

Esta norma tanto es su versión original como la revisada con vigencia 2005 tiene como objetivos principales establecer criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de errores.

En cambio la norma original titulada; *Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables* agregaba como objetivo la definición de ganancia y pérdida neta del periodo, este era un objetivo más de exposición y de resultados.

#### **1. Políticas contables.**

Para comenzar a tratar este tema se detalla el concepto de políticas contables. Se entiende por política contable a los principios, bases, convenciones, reglas y prácticas específicas adoptadas por una empresa para preparar y presentar los estados contables.

Cada profesional debe considerar todos los requisitos para una adecuada selección y aplicación de políticas contables. En tal sentido existe la siguiente guía jerárquica de aplicación:

1. Normas y apéndices obligatorios
2. Interpretaciones
3. Apéndices no obligatorios
4. Guías de implementación
5. Marco conceptual

6. Pronunciamientos de otros cuerpos normativos con similar marco conceptual.

Uno de los temas principales de esta norma es precisamente estos cambios en las políticas, es decir que una entidad por alguno de los motivos que se detallaran a continuación, crea o determine que las políticas contables aplicadas por esta ya no reflejan la realidad de la entidad.

Una organización cambiará una política contable sólo si tal cambio:

- (a) es requerido por una Norma o Interpretación; o
- (b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

### **1.1 Aplicación de los cambios en políticas contables**

Si nos encontramos con cambios en las políticas contables, la aplicación retroactiva es la pauta contable para ajustar los estados financieros ante este tipo de modificaciones.

La aplicación retroactiva significa ajustar el balance inicial de apertura de cada componente del patrimonio afectado (resultados acumulados) y la información comparativa revelada para cada periodo previo presentado, como si la nueva política contable hubiese sido aplicada siempre.

Sin embargo, si esto es imposible de realizar (saber períodos afectados y/o efecto acumulado del cambio en uno o más periodos), la empresa puede aplicar la nueva política contable sobre los activos y pasivos al comienzo del periodo más cercano para el cual se puede aplicar retroactivamente el cambio.

Pero, si también es impracticable determinar el efecto acumulado del cambio al comienzo del ejercicio corriente, la empresa puede ajustar la información comparativa de aplicar la nueva política contable retroactivamente desde el momento más cercano en que esto se pueda efectuar.

## **2. Cambios en las estimaciones contables**

Se define estimaciones contables como una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. Como tales pueden existir dentro de la vida de una empresa momentos en los cuales dichas aproximaciones no se consideren correctas y requieran ser cambiadas, por este tipo de situaciones es que la norma de contabilidad número ocho se ocupa de su tratamiento e interpretación.

Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

El efecto de un cambio en una estimación contable debe ser reconocido prospectivamente, reconociendo el efecto en la pérdida o ganancia de:

- El período del cambio, si el cambio afecta ese sólo período, o
- El período del cambio y los períodos futuros, si el cambio afecta a ambos

En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a variaciones cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el periodo en que tiene lugar el cambio.

## **3. Errores.**

Se entiende como error fundamental a las omisiones o inexactitudes en los estados financieros que impactan sobre uno o más ejercicios económicos, originados en una incorrecta aplicación de una información que estaba disponible en el momento de formular los estados financieros o que se tendría que haber obtenido y aplicado en ese momento.

El principio general es que una empresa debe corregir todos los errores materiales de ejercicios anteriores retroactivamente en el primer juego de estados contables autorizados para la emisión. Luego de descubierto el error se debe:

- Restablecer la información comparativa del o los períodos previos presentados donde ocurrió el error,
- Si el error ocurrió antes del primer período previo presentado, reconstruir el saldo inicial de activos, pasivos y patrimonio para el primer período presentado.
- Sin embargo, si esto es imposible de realizar, la empresa puede restaurar el saldo inicial de activos, pasivos y patrimonio para el primer periodo para el cual se puede aplicar retroactivamente.
- Pero, si también es impracticable determinar el efecto acumulado del error al comienzo del periodo actual, la empresa puede ajustar la información comparativa para corregir el error retroactivamente desde el momento en que esto se pueda efectuar.

**Observación:** todos los errores materiales que afecten resultados de ejercicios económicos anteriores se ajustarán contra Resultados Acumulados.

Similar tratamiento contable es aplicable para los cambios voluntarios en las políticas contables.

Al momento de la aplicación retrospectiva, la entidad ajustará los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio.

En la versión anterior de la NIC 8, este era un tratamiento preferente (ó por punto de referencia), pero existía un tratamiento alternativo permitido que admitía la aplicación prospectiva.

## **NIC 10**

### **Hechos ocurridos después de la fecha del balance. (Vigencia: 1º de enero 2005)**

El objetivo de esta nueva versión de la NIC 10 es determinar el momento en que se debe ajustar los estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha de balance y determinar cuáles son las revelaciones a efectuar con relación a la fecha de autorización de los mismos para su publicación e información a brindar sobre hechos posteriores.

La norma exige el cumplimiento de la hipótesis fundamental de negocio en marcha para la preparación de los estados financieros, si se tiene conocimiento de hechos que limitan la aplicación de tal hipótesis, entonces no se debe preparar la información financiera sobre dicha base.

Esta norma define a los hechos posteriores a la fecha de balance como aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, ocurridos en el período comprendido entre la fecha de cierre de ejercicio económico y la fecha de autorización para publicar los estados financieros.

Estos eventos se pueden clasificar en:

- 1) Sucesos de los cuales había cierta evidencia al cierre del ejercicio económico y que luego de esa fecha y antes de la fecha de autorización se verifican. Esto provoca ajustes a efectos de su exposición.

Los siguientes ejemplos revelados en el párrafo 9 de esta norma, señalan hechos posteriores a la fecha de balance, que imponen ajustes al estado financiero o implica reconocer partidas no registradas con anterioridad:

- (a) la resolución de un litigio judicial, posterior a la fecha del balance, que confirma que la entidad tenía una obligación presente a la fecha.

La entidad ajustará el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la NIC 37 (*Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*), o bien reconocerá una nueva provisión.

(b) la recepción de información, después de la fecha del balance, que indique el deterioro del valor de un activo a esa fecha, o bien la necesidad de ajustar la pérdida por deterioro del valor reconocido previamente para ese activo. Por ejemplo:

- (i) la situación concursal de un cliente, ocurrida después de la fecha del balance, generalmente confirma que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, de forma que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y
- (ii) la venta de inventarios, después de la fecha del balance, puede proporcionar evidencia acerca del valor neto realizable de los mismos a fecha de cierre.

(c) La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del costo de los activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes de dicha fecha.

(d) La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si en la fecha del balance la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal o implícito, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.

(e) El descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

2) Hechos que muestran situaciones que ocurrieron luego del balance pero que no se tenía conocimiento ni evidencias a dicha fecha, por tal motivo, no se ajustan.

En el párrafo 22 de esta norma se puntualizan una serie de ejemplos sobre hechos ocurridos luego de la fecha de balance y que no implican ajustes pero que por su importancia deben ser revelados en notas a los estados financieros, los mismos son:

- (a) una combinación de negocios importante, que haya tenido lugar después de la fecha del balance según la NIIF 3 (*Combinaciones de Negocios*), que exige revelar información específica en tales casos, o bien la desapropiación de una subsidiaria significativa;
- (b) el anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una operación;
- (c) las compras de activos significativos, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 (*Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*), otras ventas o disposiciones por otra vía de activos, o bien la expropiación de activos significativos por parte del gobierno;
- (d) la destrucción por incendio de una planta importante de producción, tras la fecha del balance;
- (e) el anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante;
- (f) las variaciones significativas, posteriores a la fecha del balance, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;
- (g) las variaciones en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas con posterioridad a la fecha del balance, que vayan a tener un efecto material en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos
- (h) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías; y
- (i) el inicio de litigios, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos posteriores a la fecha del balance.

La norma establece claramente el tratamiento contable de los dividendos aprobados, el mismo consiste que, cuando la entidad decida o autorice distribuir dividendos con fecha posterior al balance y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, no se genera obligación. Por lo tanto no se podrá reconocer el pasivo en la fecha de balance. Pero se debe exponer la situación por medio de notas.

La información a revelar según la NIC 10 es:

- 1) la fecha de autorización para que los estados financieros sean publicados y quién dio tal autorización,
- 2) actualización de las condiciones sobre aquellos hechos que existen al cierre de balance y que se confirman las evidencias,
- 3) aquellos eventos posteriores que no implican ajustes al cierre del balance siempre que sean relevantes y cuya omisión pudiese modificar sustancialmente la opinión o la toma de decisiones de los usuarios de la información contable. Si nos encontramos en estas condiciones, se debe detallar para cada hecho lo siguiente:
  - (a) la naturaleza del evento.
  - (b) una estimación de sus efectos financieros o especificar concretamente si existe alguna limitación para efectuar tal estimación.

## **Capítulo II**

### **Antecedentes:**

#### **SIC 8**

#### **Aplicación por primera vez de las NICs como base de contabilización**

A partir del 12 de mayo de 2004, fecha en la cual se aprueba en Uruguay el Decreto N° 162/04, las sociedades comerciales deben aplicar las normas reconocidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) para la presentación de sus estados contables.

La transición contable hacia la utilización total de las NICs no está definida en ninguna de las normas contables adecuadas obligatorias del Decreto N° 162/04.

Por tal motivo surgen problemas, con referencia al periodo en que se apliquen por primera vez las NIC en su totalidad, como base fundamental de la contabilidad de una empresa. Dichos problemas son los siguientes:

- (a) cómo deben elaborarse y presentarse los estados financieros de la empresa en el periodo en cuestión, y
- (b) cómo deben aplicarse las disposiciones transitorias, establecidas en las NIC y en las interpretaciones de las mismas, a los saldos de las cuentas que existían con anterioridad a la fecha de vigencia de tales normas e interpretaciones.

Esta problemática surge a causa de que ni la NIC 1 ni la NIC 8 proporcionan directrices sobre como presentar y revelar las posibles diferencias o ajustes que puedan surgir de la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad.

La solución que el Comité de Interpretaciones encontró fue la aprobación de la SIC 8, vigente a partir del 1º de agosto de 1998.

Esta SIC establece que los estados contables de la entidad deben elaborarse y presentarse como si siempre se hubieran confeccionado de acuerdo a dicha normativa, por lo tanto las normas e interpretaciones deben ser aplicadas de forma retroactiva.

Sin embargo se presentan dos excepciones:

1. cuando alguna norma o interpretación exija o permita un tratamiento diferente o
2. cuando el importe de los ajustes a practicar, relativo a periodos anteriores, no pueda ser razonablemente determinado.

Cualquier tipo de ajuste, en las partidas del balance, que se derive a la aplicación de esta norma debe ser ajustado contra la cuenta patrimonial: Resultados Acumulados, así de esta forma se presentará como una modificación al saldo inicial de las ganancias retenidas.

Cuando se aplique por primera vez las NIC en su totalidad, la empresa debe revelar en sus estados financieros, siempre que ocurra, lo siguiente:

- (a) el hecho de que los ajustes de los saldos iniciales de las reservas por ganancias acumuladas no han podido ser razonablemente determinados,
- (b) el hecho de que ha sido imposible ofrecer información comparativa, y
- (c) las políticas seleccionadas, con referencia a todas las NIC que permitan optar entre tratamientos alternativos durante el período transitorio.

## NIIF 1

### **Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera**

Al surgir la necesidad de continuar actualizando las normas contables adecuadas de aplicación en nuestro país, se aprueba el Decreto N° 266/07 del 31 de julio de 2007, donde se establece como obligatorias las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a esa fecha, traducidas al español y publicadas en la página web de la Auditoría Interna de la Nación ([www.ain.gub.uy](http://www.ain.gub.uy).) La obligatoriedad mencionada surgió para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2009.

La NIIF 1 que a partir del año 2009 se convierte su aplicación en obligatoria, sustituye a la SIC 8 (*Aplicación por primera vez de las NIC como base de contabilización*) con el objetivo de responder a inquietudes sobre:

- (a) la indicación de la SIC 8 referida a la adopción retroactiva completa. Aunque ésta no exigía la adopción retroactiva en casos de imposibilidad práctica, pero no explicaba si la entidad que adoptase por primera vez las NIC debía interpretar que la sola aparición de un pequeño obstáculos ya era suficiente para decretar la imposibilidad práctica y tampoco especificaba ningún tratamiento alternativo para el caso de no poder realizar una aplicación retroactiva completa.
- (b) la entidad que adoptase por primera vez las NIC, podía aplicar dos versiones diferentes de una determinada norma contable en caso de que se emitiese una nueva versión de la misma, siempre que la nueva versión prohibiera su aplicación retroactiva.
- (c) la SIC 8 no establecía claramente si el adoptante por primera vez debía usar interesadamente un criterio preventivo al aplicar de forma retroactiva las decisiones de reconocimiento y valoración.

El objetivo que tiene la NIIF 1 es establecer los procedimientos que se deben seguir cuando una empresa adopta las Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez como base de presentación para sus estados financieros con carácter general.

En base a la aprobación del Decreto N° 266/07 donde la NIIF 1 se convierte en obligatoria, se describe un breve enfoque general para su aplicación:

- (a) una empresa que adopte las NIIF por primera vez en sus estados financieros anuales correspondientes al ejercicio iniciado el 1° de enero de 2009, deberá:
  - (i) seleccionar sus políticas contables en función de las NIIF vigentes al 31 de julio de 2007.
  - (ii) preparar los estados financieros de 2008 y reformular con carácter retroactivo el balance de apertura aplicando las NIIF vigentes al 31 de julio de 2007; dado que la NIC 1 exige como mínimo la presentación de información comparativa del ejercicio anterior al periodo que se presenta, el balance de apertura será el del 1° de enero de 2008.
  
- (b) procedimientos para la conversión:
  - (i) reconocimientos de nuevos activos y pasivos exigidos por las NIIF.
  - (ii) baja de antiguos activos y pasivos (gastos de investigación, de primer establecimiento, provisiones generales, por reestructuración, etc.)
  - (iii) reclasificaciones.
  - (iv) valoración de acuerdo con las NIIF en vigor, con importantes excepciones de aplicación retrospectiva:
    - 1. optativas:
      - combinación de negocios
      - valor de mercado o revaluación como costo estimado de activo fijo
      - beneficios a empleados
      - diferencias acumuladas de traducción a la moneda funcional
      - instrumentos financieros compuestos
      - activos y pasivos de subsidiarias
      - designación de instrumentos financieros previamente reconocidos.

- pagos basados en acciones (IFRS 2)
  - contratos de seguros (IFRS 4),
  - cambios en pasivos relacionados con retiro de activos, restauración y similares
2. obligatorias:
- contabilidad de coberturas,
  - estimaciones contables,
  - eliminación de activos y pasivos financieros
  - activos clasificados como discontinuados y/o mantenidos para la venta
- (c) la contrapartida a utilizar para la contabilización de los ajustes que resulten de la aplicación por primera vez de las NIIFs, serán registrados en las utilidades retenidas o sea en el resultado de ejercicios anteriores.
- (d) a efectos de dar cumplimiento a la presentación de los estados contables, se mantendrá la estructura de los mismos establecida por el Decreto N° 103/91, de 27 de febrero de 1991, adaptándolo con la información comparativa de la NIC 1.

## AREA

### (Tratamiento otorgado por el Decreto N° 103/91)

El Decreto N° 162/04 en su Artículo 5°, establecía la vigencia el Decreto N° 103/91 en referencia a la presentación de los estados contables para permitir continuar comparándolos según las exigencias de las NICs. Esta consideración se mantiene en el Decreto N° 266/07 en su Artículo N° 2.

El Decreto N°103/91, en las características del Estado de Resultados determina que:

*“En el estado de resultado de cada ejercicio económico se incluyen los resultados atribuidos al mismo, distinguiendo los ordinarios de los extraordinarios y además los ajustes al resultado de ejercicios anteriores.”...*

*“Son ajustes a resultados de ejercicios anteriores aquellos puestos de manifiesto en un ejercicio económico pero originados, ya sea en correcciones de errores u omisiones producidas en ejercicios anteriores, o bien, en correcciones que provengan de ajustes en el balance inicial, resultantes de cambios en la aplicación de normas efectuadas con el propósito de uniformar los criterios de valuación del patrimonio al comienzo y a la finalización del ejercicio.”...*

Según lo determinado, se puede entender que el ajuste que surja de aplicar por primera vez las NIIFs debe incluirse en el resultado del ejercicio perteneciente al período más antiguo que se presenta, lo cual no coincide con el criterio de la NIIF 1.

Al aplicar el Decreto N° 266/07, se deben utilizar los criterios revelados en las NIIF y en las NICs revisadas y solo respetar la estructura de los estados contables definida por el Decreto N° 103/91. Por lo tanto el ajuste que se presente por la adopción de las NIIF/NIC deberá incluirse en el resultado acumulado de los estados contables correspondiente al período más antiguo.

## **Capítulo III**

### **Análisis de los posibles Ajustes a Resultados Acumulados**

De la Norma Internacional de Contabilidad N° 8, la cual fue tratada en el Capítulo I, se desprende el tratamiento de tres conceptos principales; los cambios en políticas contables, la corrección de los errores materiales y los cambios en las estimaciones contables cometidos en la contabilización de hechos económicos.

En tanto la Norma Internacional de Contabilidad N°10, incluye la determinación de cuando una empresa debe proceder a ajustar sus estados financieros como consecuencia de hechos posteriores a la fecha de balance y la información que debe proporcionar respecto a los mismos.

Estos conceptos presentan diversas inquietudes que pueden dificultar su identificación y su tratamiento contable, por lo que realizaremos un análisis a continuación.

#### **1. Cambios en políticas contables.**

##### **1.1 Fundamentos:**

El principio de uniformidad incluido en el Marco Conceptual establece que, una vez adoptado un criterio en la aplicación de las políticas contables, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a transacciones similares si no se alteran los supuestos que motivaron tal elección, con el fin de mantener la comparabilidad de los estados financieros.

La uniformidad puede verse alterada por una serie de cambios en los métodos, política, bases y procedimientos contables que implicarán modificaciones en los saldos presentados.

Los cambios en las políticas contables pueden tener una doble naturaleza:

- Obligatoria: consecuencia de la aplicación de una nueva norma legal o revisada, respecto a elementos patrimoniales que se estaban valorando de acuerdo con normas anteriores.

- Voluntaria: destinada a conseguir una presentación más adecuada de los sucesos y transacciones de los estados financieros de la empresa. En este caso la justificación de las razones del cambio y la presentación de la información comparativa entre las antiguas y las nuevas políticas resulta esencial para evitar distorsiones y fraudes contables que respondan a los objetivos de un grupo específicos de usuarios (los administradores y/o los propietarios) en perjuicio del resto de los destinatarios de la información.

## **1.2 Tratamiento y registración contable:**

Cuando se produzca un cambio de política contable se aplicara de forma retroactiva, y su efecto habrá de calcularse desde el ejercicio más antiguo del que se disponga información. Si no se dispone de datos pasados, se ajustará únicamente la información contable del ejercicio.

La aplicación retroactiva del cambio, implica que la nueva política se aplica a los sucesos y operaciones desde la misma fecha en que se originaron las partidas correspondientes. A efectos contables esto supone que:

- (a) el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en el que se produce el cambio, el correspondiente ajuste contra patrimonio neto.
- (b) se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el cambio, a menos que no sea posible realizarlo.
- (c) se revelará información detallada del ajuste en notas a los estados contables. En particular, debe informarse sobre la naturaleza del cambio el importe de la corrección en cada ejercicio y la información comparativa realizada.
- (d) el ajuste contable ha de reflejarse de forma separada en el Estado de Evolución del Patrimonio, como un ajuste del saldo inicial del ejercicio en el que se produce el cambio.

Este tratamiento posee trascendencia no solo contable, sino también operacional, pues afecta el patrimonio final de ejercicios que ya habían sido aprobados por sus propietarios, siendo también necesario reexpresar las cifras de las partidas afectadas en la información comparativa de los estados financieros de los años anteriores.

### Ejemplo N°1

*Una sociedad se constituyó el 1 de enero de 2008 y ha utilizado el método FIFO para valorar sus existencias comerciales, pero dado que en el ejercicio 2010 cambian las circunstancias que motivaron en su día la elección del FIFO, se considera que el precio promedio ponderado expresa mejor la imagen fiel de su patrimonio, situación financiera y resultados, por lo que se toma la decisión de cambiar en dicho año al referido criterio.*

### Solución.-

	<i>Ejercicio 2008 Información comparativa como si se hubiese aplicado el PPP</i>		<i>Ejercicio 2009 Información comparativa como si se hubiese aplicado el PPP</i>		<i>2010 Año del cambio de criterio contable Año en el que se practica el ajuste</i>
	<i>FIFO</i>	<i>PPP</i>	<i>FIFO</i>	<i>PPP</i>	<i>PPP</i>
<i>Existencias iniciales</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>60.000</i>	<i>57.000</i>	<i>90.750</i>
<i>Compras</i>	<i>114.000</i>	<i>114.000</i>	<i>306.000</i>	<i>306.000</i>	<i>X</i>
<i>- Costo de Ventas</i>	<i>-54.000</i>	<i>-57.000</i>	<i>-266.000</i>	<i>-272.250</i>	<i>-x</i>
<i>Existencias finales</i>	<i>60.000</i>	<i>57.000</i>	<i>100.000</i>	<i>90.750</i>	<i>x</i>

<i>Ajustes a efectos comparativos Balance comparativo con 2009:</i>	<i>Ajustes a efectos comparativos Balance comparativo con 2009:</i>	<i>AJUSTE ACUMULADO BALANCE 2010:</i>
<hr/> <i>Cto. de Vtas.</i> <i>3.000</i> <i>Mercaderías</i> <i>3.000</i> <hr/>	<hr/> <i>Cto. de Vtas.</i> <i>6.250</i> <i>Res. Acumulados</i> <i>3.000</i> <i>Mercaderías</i> <i>9.250</i> <hr/>	<hr/> <i>Res. Acumulados</i> <i>9.250</i> <i>Mercaderías</i> <i>9.250</i> <hr/>

01/01/2010

9.250,00 Resultados Acumulados

Mercaderías 9.250,00

## **2. Corrección de errores contables**

### **2.1 Fundamentos:**

Los errores hacen referencia a omisiones o inexactitudes de los saldos contables como resultado de una mala aplicación de las políticas o de una mala interpretación de los hechos y circunstancias que existen en la fecha en que se presentan los estados financieros.

El principio de importancia relativa recogido en el Marco Conceptual permite la no aplicación estricta de algunos de los principios y aplicaciones contables, siempre que su repercusión cuantitativa o cualitativa sea escasamente significativa y no altere la expresión de imagen fiel de los saldos contables. Por lo tanto la corrección de errores regulada en la NIC N° 8 (*Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*) hace referencia exclusivamente a errores materiales que afectan de forma significativa a la relevancia y fiabilidad de los estados financieros.

### **2.2. Tratamiento y registración contable:**

Los errores deben corregirse tan pronto como sean detectados. La corrección dependerá del momento en que se detecte el error:

- (a) los errores cometidos en el ejercicio corriente se corrigen antes de que los estados financieros sean finalizados, efectuando los ajustes oportunos con cargo a las correspondientes cuentas del balance y de resultados del ejercicio actual.
- (b) para los errores imputables a ejercicios anteriores son de aplicación las mismas reglas que para los cambios en políticas contables, imputándose directamente en el patrimonio neto, en concreto, en resultados acumulados. También debe reexpresarse la información comparativa que corresponda al ejercicio o ejercicios en que se

originó el error, a menos que no sea posible realizarlo; en este caso, se ajustará únicamente la información contable del ejercicio o ejercicios para los cuales se disponga de dicha información. Respecto al Estado de Evolución del Patrimonio, debe ajustarse el saldo inicial del ejercicio o ejercicios afectados por el error.

En notas a los estados contables, corresponde revelar la información sobre la naturaleza del error significativo, la cuantía de la corrección imputada al ejercicio actual y, en su caso, a cada uno de los precedentes para los que se presente información.

## Ejemplo N°2

**Registrar adecuadamente los siguientes hechos contables.**

**Caso 1.- La sociedad "Auditol S.A" adquirió el 1-6-05 una máquina por el importe de U\$S 100.000, que se decide amortizar de forma lineal, estimando su vida útil en 10 años y un valor residual al final de la misma de U\$S 6.000. A finales del 2008, cuando está pendiente de ser contabilizada el cargo anual por la amortización de la máquina, se observa que la vida útil está incorrectamente calculada, siendo realmente de 8 años. Se mantiene el valor residual inicial.**

### Solución.-

En este caso la sociedad ha cometido un error al definir la vida útil de la maquinaria, que debe ser corregido con efectos retroactivos.

	<i>Cuota de amortización vida útil correcta (8 años)</i>	<i>Cuota de amortización vida útil errónea (10 años)</i>	<i>Diferencia respecto a la contabilización inicial.</i>
2005			
2006	94.000/8=11.750,00	94.000/10=9.400,00	+2.350,00
2007	94.000/8=11.750,00	94.000/10=9.400,00	+2.350,00
<b>Total</b>	<b>23.500,00</b>	<b>18.800,00</b>	<b>4.700,00</b>

<u>2008</u>	
Resultados acumulados	4.700,00
Amortización acumulada	4.700,00

*La amortización correspondiente al ejercicio 2008 se calcula ya correctamente:*

Amortización	11.750,00
Amortización acumulada	11.750,00

*El Estado de Evolución del Patrimonio correspondiente al ejercicio terminado 2008 debe ser objeto de ajuste para incluir la corrección del error:*

	<i>Capital</i>	<i>Reservas</i>	<i>Resultados Acumulados</i>
<i>C. Saldos final 2008</i>	<i>XXX</i>	<i>XXX</i>	<i>10.000,00</i>
<i>I. Ajustes por cambios de criterio 2008</i>			
<i>II. Ajustes por errores 2008</i>			<i>-4.700,00</i>
<i>D. Saldo ajustado inicio 2009</i>	<i>XXX</i>	<i>XXX</i>	<i>5.300,00</i>

***Caso 2.- La empresa "AUDITADA S.A." comete al cierre del ejercicio 2008 un error en la realización de su inventario, al no incluir como existencias una partida de mercaderías cuyo costo de adquisición asciende a U\$S 50.000.***

***Solución.-***

*Si el error se descubre durante el mismo ejercicio en que se cometió, su corrección es inmediata, realizándose el ajuste de las cuentas cuyo saldo es incorrecto*

2009

Mercadería	50.000,00
Costo de ventas	50.000,00

### **3. Cambios en las estimaciones contables**

#### **3.1. Fundamentos:**

Debido a la incertidumbre que rodea a la actividad empresarial, la realización de estimaciones resulta inherente al propio proceso contable y constituye una parte fundamental de la elaboración de la información financiera. Algunas de las fuentes más habituales de estimaciones son:

- determinación de la vida útil y del valor residual de los bienes de uso
- estimación del riesgo de insolvencia en los créditos
- estimación del riesgo de devoluciones por parte de los clientes

#### **3.2. Tratamiento y registración contable:**

La estimación tiene en cuenta todos los hechos y circunstancias existentes en el momento de su realización, pero cambia a medida que esos hechos o circunstancias se modifican. Por tanto, si de la obtención de información adicional o de una mayor experiencia se deriva la necesidad de realizar un cambio en las estimaciones, no se modificarán los resultados de ejercicios anteriores, pues estos se realizaron de forma coherente con la información disponible en ese momento, sino que se contabilizan directamente como resultado del ejercicio actual.

De acuerdo con la normativa, el efecto derivado del cambio en las estimaciones se imputará, según su naturaleza, como ingreso o gasto en el Estado de Resultados.

Se revelará en notas la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos significativos en el ejercicio actual.

#### **Ejemplo N°3**

***Registrar adecuadamente los siguientes hechos contables.***

**Caso 1.- La sociedad "Auditol S.A." Adquirió el 1-6-05 una máquina por importe de U\$S 100.000, que se decide amortizar de forma lineal, estimando su vida útil en 10 años y un valor residual al final de la misma de U\$S 6.000. A finales de 2008, cuando está pendiente de ser contabilizado el cargo anual por la amortización de la máquina, se acuerda que deberá ser sustituida a comienzos del año 2012 para poner en funcionamiento una nueva con mayor capacidad productiva. El valor que se estima obtener por la venta de la máquina antigua será de U\$S 7.000.**

**Solución.-**

El cambio en la estimación inicial de la vida útil debe aplicarse de forma prospectiva, distribuyendo el valor amortizable pendiente entre el número de años que restan de vida útil. A efectos contables, se considera que el cambio en la estimación tiene lugar a comienzos del ejercicio actual (2008):

1) Amortización Acumulada hasta el cambio (del 1-1-06 al 1-1-08):

$$\frac{(100.000-6.000) \times 2}{10} = \text{U\$S } 18.800,00$$

2) Valor amortizable pendiente:  $100.000 - 18.800 - 7.000 = \text{U\$S } 74.200,00$

Vida útil pendiente: 4 años.

Nueva cuota de amortización anual:  $74.200 / 4 = \text{U\$S } 18.550,00$

31-12-08

Amortización	18.550,00
Amortización acumulada	18.550,00

En algunos casos puede ser difícil determinar si un hecho contable concreto representa un cambio en políticas contables, un cambio en las estimaciones o un error que debe ser corregido. La NIC N° 8 establece que tales hechos contables se trataran en todo caso de forma prospectiva (como un cambio en las estimaciones), revelando en notas la información correspondiente.

#### 4. Hechos ocurridos después de la fecha de balance

Algunos de los hechos, ocurridos entre la fecha de cierre y el momento en que se autoriza la publicación de los estados financieros, pueden indicar la necesidad de ajustar ciertos activos o pasivos, o revelar información sobre los mismos.

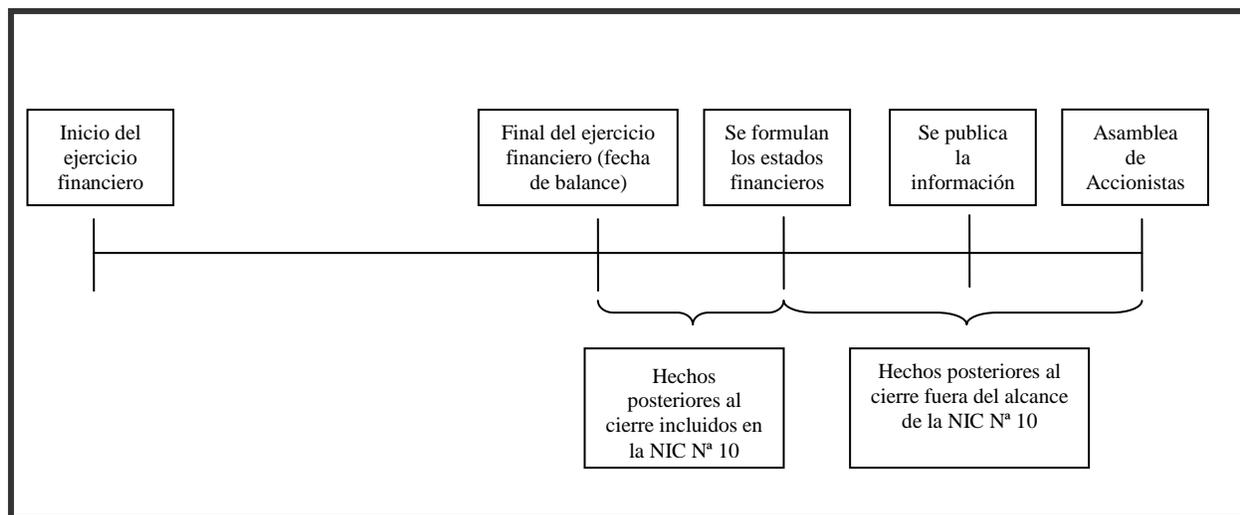
El proceso a seguir para la autorización, con vistas a la publicación, de los estados financieros, depende tanto de la estructura organizativa de la empresa como de los procedimientos seguidos para la preparación y presentación de tales estados financieros, pero la fecha de autorización puede coincidir normalmente con la fecha en la que tales estados están disponibles para su circulación fuera de la empresa.

##### 4.1. Fundamentos:

La normativa internacional incluye como una de principales novedades la determinación de cuándo una empresa debe proceder a ajustar sus estados financieros como consecuencia de hechos posteriores a la fecha del balance, y la información que debe proporcionar respecto a los mismos. La Norma Internacional de Contabilidad N° 10 se destina exclusivamente a regular los hechos posteriores al cierre del ejercicio, definidos como aquellos hechos que tienen trascendencia contable o informativa para los usuarios de los estados financieros, y que suceden después del cierre de un ejercicio pero en una fecha previa a su presentación.

(Cuadro 1)

**Cuadro 1: Incidencia de hechos posteriores al cierre de balance.**



A efectos contables, pueden distinguirse dos tipos de hechos posteriores al cierre:

- 1) Hechos que ponen de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio.
- 2) Hechos que ponen de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio.

Ante esta clasificación, el problema reside en determinar qué se entiende por una condición que ya existía a la fecha del balance, y en qué momento surge la circunstancia que puede llegar a influir en la toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros. La clasificación exige así, por parte de la gerencia, el conocimiento y evaluación de los hechos posteriores y de las circunstancias que los produjeron.

#### **4.2 Tratamiento y registración contable:**

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo no implican ajustes en los saldos ya formulados, pues son el resultado de circunstancias surgidas después de la fecha de balance. Como excepción, si los hechos son de tal importancia que, si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de los saldos, debe incluirse información en las notas a los estados contables respecto a su naturaleza y su efecto estimado sobre los estados financieros, o incluir una aclaración expresando que no es posible llegar a tal estimación.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de los saldos. El ajuste en dichos saldos se hará necesario en función de su importancia relativa. En los estados financieros debe revelarse información acerca de la fecha de su formulación y quién es el responsable de la misma, para informar a los usuarios de la fecha hasta la que los hechos han sido considerados.

Todo hecho posterior al cierre que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en marcha, tales como la intención de la gerencia de liquidar la empresa o cesar en su actividad, debe tenerse en cuenta en la presentación de los saldos. La NIC 10 exige expresamente a la empresa que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de

empresa en marcha si los hechos posteriores a la fecha del balance indican que tal hipótesis no resulta apropiada. El Cuadro 2 resume algunos ejemplos de hechos posteriores al cierre del ejercicio que dan lugar o no a ajustes de los saldos, de acuerdo con la NIC 10 que sirve de guía.

**Cuadro 2: Ejemplos de hechos posteriores al cierre del ejercicio**

	<b>Hecho</b>	<b>Resolución</b>
<b>Hechos posteriores que dan lugar a ajustes</b>	Resolución de un litigio judicial después de la fecha de balance.	Obliga a realizar un ajuste en el importe de la provisión ya reconocida o a registrarla como nueva.
	Quiebra de un cliente, ocurrida después de la fecha de balance	Se confirma que al cierre ya existía una pérdida sobre créditos a cobrar, por lo que la empresa deberá ajustar dicho rubro.
	Descubrimientos de fraudes o errores que evidencian que los estados financieros al cierre eran incorrectos.	Deberá llevarse a cabo la corrección del error correspondiente.
<b>Hechos posteriores que no dan lugar a ajustes</b>	Compra significativa de activos, posterior al cierre	
	Dstrucción de inventarios por un siniestro posterior al cierre; siempre que no ponga en duda el principio de empresa en marcha.	
	Reducción en el valor de mercado de las inversiones financieras, ocurrida entre la fecha de Balance y la fecha en que se formulan los estados financieros.	
	Dividendos propuestos para repartir a los accionistas	
	El inicio de litigios importantes, surgidos como resultado de eventos posteriores a la fecha del balance.	

#### **Ejemplo N°4**

*La empresa "Casicontadoras" dedicada a la producción y venta al por mayor de vinos y licores, dispone de la siguiente información adicional, conocida entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de formulación de las cuentas anuales del ejercicio:*

*Caso 1.- Durante el año 2008, la empresa realizó el recurso de una multa de estacionamiento, por importe de \$ 50.000, impuesta por la Intendencia de Montevideo, habiendo contabilizado la correspondiente provisión dado que existen escasas garantías*

**que el recurso prospere. El día 5-1-09 se recibe por correo la notificación de la resolución final (emitida el 30-12-08), en la que se ratifica la sanción.**

**Solución.-**

Se trata de un hecho contable que pone de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, pero que la empresa conoce en un momento posterior. Será necesario ajustar las cuentas anuales de 2008, ajustando la provisión y reconociendo un pasivo cierto con la Administración Pública por el importe de \$ 50.000. Por último, debe informarse en notas a los estados contables de este hecho.

*Ajuste*

Provisión por deudas	50.000,00
Acreedores Municipales	50.000,00

**Caso 2.- El día 7-1-09 la empresa descubre un error en la contabilización de una compra de mercaderías que tuvo lugar en diciembre de 2008. Si bien el importe correcto era de U\$S 17.000, la operación fue registrada por importe de U\$S 170.000 (se prescinde del IVA).**

**Solución.-**

Se trata de un hecho contable que pone de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, al tratarse de un error cometido a lo largo del ejercicio. Será necesario ajustar las cuentas anuales de 2008, efectuando el correspondiente asiento de corrección de error e informando en notas:

*Ajuste*

Proveedores	153.000,00
Costo de ventas	153.000,00

**Caso 3.- El día 15-1-09 la empresa sufre un incendio, destruyendo la totalidad del mobiliario de la empresa (precio de adquisición: U\$S 15.000, amortización lineal en 5 años, fecha de adquisición 1-7-05).**

**Solución.-**

*Se trata de un hecho contable que pone de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio, pero que son de importancia para la toma de decisiones por parte de los usuarios. No será necesario ajustar las cuentas anuales de 2008, pero sí es conveniente informar en notas del incendio ocurrido durante los primeros días de 2009, y su efecto sobre la continuidad de la empresa (en su caso).*

**Caso 4.- La empresa tiene adquiridas 100 acciones de Vinagre S.A como inversión financiera temporal (valor nominal: U\$S 10, cotización al cierre de 2008: 115%). Se sabe que entre la fecha de cierre del ejercicio 2008 y la fecha de formulación de las cuentas anuales se han producido distintas variaciones en su valor razonable.**

**Solución.-**

*Se trata de un hecho contable que pone de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio, pero que son de importancia para la toma de decisiones por parte de los usuarios. No será necesario ajustar las cuentas anuales de 2008, pero sí puede ser conveniente informar en notas si la caída en la cotización de las acciones es muy elevada.*

## **Capítulo IV**

### **Puntos a considerar al desarrollar una auditoria de estados contables referentes al tema**

#### **1. Políticas contables adoptadas**

Al planear la auditoria debe considerarse que la complejidad del examen de cada componente de los estados financieros depende en parte de las políticas contables adoptadas en relación con él. Previamente, se abra evaluado si el empleo de esas políticas está admitido por las normas contables adecuadas del caso.

Se denomina políticas contables al conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas, métodos y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

El auditor debe identificar las políticas contables aplicadas por el emisor de los estados financieros. Esto puede lograrse de la siguiente forma:

- (a) leyendo las notas a los estados financieros, cuando están disponibles al comienzo de la auditoría
- (b) mediante preguntas a los administradores de la entidad
- (c) evaluar si las aplicación de las políticas están previstas en las NICs, como obligación o como opción
- (d) si su selección se practico de acuerdo con tales normas contables

La comprobación de la aplicación efectiva de tales políticas, suele efectuarse durante el examen de componentes específicos de los estados financieros, recurriendo a los procedimientos de auditoría que resulten adecuados en cada caso.

Ejemplo: Si el cliente informa al auditor que la medición contable de un título público con cotización se hizo a su valor neto de realización, el auditor debería:

- (a) comprobar el correspondiente precio de mercado a fecha de cierre de ejercicio y los porcentajes de gastos de realización con:
  - (i) información obtenida independientemente por el auditor; o
  - (ii) la información usada por el cliente para aplicar el criterio indicado, en cuyo caso debería evaluarse si ella proviene de una fuente seria;
- (b) revisar los cálculos del caso.

Como se hace durante la aplicación de otros procedimientos de auditoría, las desviaciones a lo establecido por las NICs deben estimarse y registrarse. Sobre el final de la auditoría, esta información a de usarse para:

- (a) evaluar la significación de dichas desviaciones, individualmente y en su conjunto;
- (b) definir si es necesario proponer ajustes a los estados financieros;
- (c) establecer qué tipo de opinión se emitirá si los ajustes no son totalmente aceptados por la gerencia del ente.

## **2. Consideración del fraude y error**

*“El término fraude se refiere a un acto intencional por parte de uno o mas individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que dan como resultado una representación errónea de los estaos financieros.” (NIA.240)*

En cambio, *“El termino error se refiere a equivocaciones no intencionales en los estados financieros” (NIA.240)*

Es importante hacer la apreciación conceptual entre fraude y error, en vista que las características particulares de ambos originan consecuencias distintas en el trabajo del

auditor; a pesar de que las partidas incorrectas en los estados contables se pueden originar en una u otra situación.

El termino error denota una equivocación involuntaria, por el contrario el fraude implica un engaño o sea que además de tener la intención de cometerlo tiene la intención de encubrirlo.

En el contexto del presente trabajo, es oportuno considerar el fraude como una posible causa que genere ajustes a resultados acumulados. Debido a que su detección, al margen de su tratamiento legal, debe ser corregida en los estados contables.

Es difícil detallar o indicar una lista taxativa de los posibles pasos que el auditor debería seguir para realizar una auditoría. Generalmente, la responsabilidad primaria por la prevención y el descubrimiento de fraudes y errores recae sobre las mismas personas que tienen a su cargo la implementación del control interno de la empresa, en la mayoría de los casos, se trata de las personas encargadas de la gerencia de la entidad.

De esta forma el profesional actuante, para poder tener una seguridad razonable de que los estados financieros son correctos, podrá organizarse bajo las siguientes pautas:

1. Al planificar su trabajo, evaluar y considerar el riesgo de que existan fraude o errores que afecten significativamente a los estados financieros examinados, el profesional deberá:
  - (i) indagar en la gerencia con el fin de obtener una adecuada visión de los sistemas de control interno establecidos por el ente para mitigar los riesgos de fraude y error.
  - (ii) indagar en la gerencia acerca de la existencia de cualquier fraude o error que se haya descubierto.
  - (iii) considerar la existencia de factores de riesgo que se estén dando al momento de llevar adelante da auditoria.
  - (iv) considerar cualquier información que sea útil al momento de identificar riesgos.

2. Si durante la ejecución del trabajo detectare fraudes o errores:

- (i) efectuar los ajustes al plan de trabajo que correspondan,
- (ii) reconocer los efectos del problema sobre los estados financieros y, por consiguiente, sobre el informe de auditoría,
- (iii) realizar las comunicaciones al cliente, a las autoridades o al público que requieran las normas profesionales y legales del caso,
- (iv) evaluar si se continua con el servicio,
- (v) documentar correctamente los pasos anteriores.

3. Asumir responsabilidades:

- (i) cuando el informe de auditoría trate incorrectamente los resultados de los fraudes o errores significativos descubiertos.
- (ii) cuando no descubra fraudes o errores significativos que un trabajo bien planificado y ejecutado debería poner en evidencia.

**2.1 Estimación de niveles de significatividad y de errores tolerables.**

En el proceso de auditoría para poder diferenciar los distintos niveles de significación de los errores, debemos empezar por definir como significativa a la información: si su omisión o desviación puede modificar la decisión de los usuarios basada en los estados contables. Es fundamental que este concepto sea tenido en cuenta por el auditor, cuando determina los procedimientos de auditoría, no olvidando tampoco la relación de este con el riesgo de auditoría.

Todo auditor luego de identificar las áreas de riesgo, deberá estimar cuales son los niveles de significatividad, y por lo tanto cuales son los errores que él está dispuesto a admitir en los estados contables y cuales está dispuesto a “tolerar”. Establece un nivel de significación aceptable, teniendo en cuenta que la suma de pequeñas desviaciones pueden repercutir en los estados financieros.

La NIA 315 muestra condiciones para lograr el desarrollo eficiente y efectivo de las prácticas de auditoría. Esta norma resalta que, al conocer el auditor la entidad y su ambiente, incluido el control interno, podrá evaluar los riesgos de error significativo y

fraude en los estados contables y por consiguiente, diseñar y elaborar procedimientos de auditoría posteriores.

## 2.2 **Rubros de los estados contables: posibilidad de fraude o error.**

A continuación, se ejemplifican algunas situaciones que pueden dar origen a ajustes a resultados acumulados y afecten rubros de los estados contables con posibilidades de fraude o error. (1)

### **CAJA O BANCOS**

*Estamos frente a un rubro altamente riesgoso por incluir; el ingreso, custodia y egreso de fondos, aquí podemos encontrar:*

- 1. omisión en el registro de operaciones, ya sean omisiones temporales o transitorias.*
- 2. corte de documentación incorrecta de ingresos y egresos, relacionado principalmente en una mala exposición de las deudas al cierre del ejercicio.*
- 3. manipulación de fondos y valores: se deberá tener especial consideración en el riesgo de que existan cuentas bancarias que estén cerradas en la contabilidad y no en el banco.*

### **INVERSIONES**

- 1. las inversiones son vendidas y no contabilizada la operación.*
- 2. inversiones que se cancelan en la contabilidad como sin valor y luego son vendidas.*
- 3. no incluir en la contabilidad intereses, amortizaciones o dividendos cobrados o devengados.*

### **CREDITOS**

- 1. contabilización al cierre del ejercicio ventas que no fueron realizadas.*
- 2. contabilización de ventas cuya mercadería fue entregada en consignación.*
- 3. mala estimación de la probabilidad de cobro de los créditos.*
- 4. no se contabilicen los documentos a cobrar entregados en garantía.*

---

(1) – Gustavo Montanini. Auditoría – 2009 – pág. 229

### BIENES DE CAMBIO

1. los fraudes de este rubro se relacionan habitualmente con hurtos o falsificación de documentación o de registros contables.
2. errores en los recuentos de inventarios
3. incluir en los inventarios mercadería recibida u otorgada en consignación
4. omisión de acreditar en los inventarios productos en proceso.
5. mala estimación de la previsión por desvalorización.

### BIENES DE USO

1. registración de bienes activables a cuentas de resultado.
2. reevaluación y amortización de bienes vendidos, depreciados o desafectados.
3. mantener en el rubro bienes que fueron dados de baja por agotamiento.
4. activación de intereses por la financiación de la compra de un bien de uso.
5. realización de revalúos técnicos.

### DEUDAS

1. no realizar provisiones por materiales, gastos o servicios recibidos durante el ejercicio.
2. no contabilización de préstamos recibidos.
3. anticipos contabilizados no cobrados.

### IMPUESTOS

1. no contabilizarlos de acuerdo a la normativa impositiva

### CUENTAS DE RESULTADOS

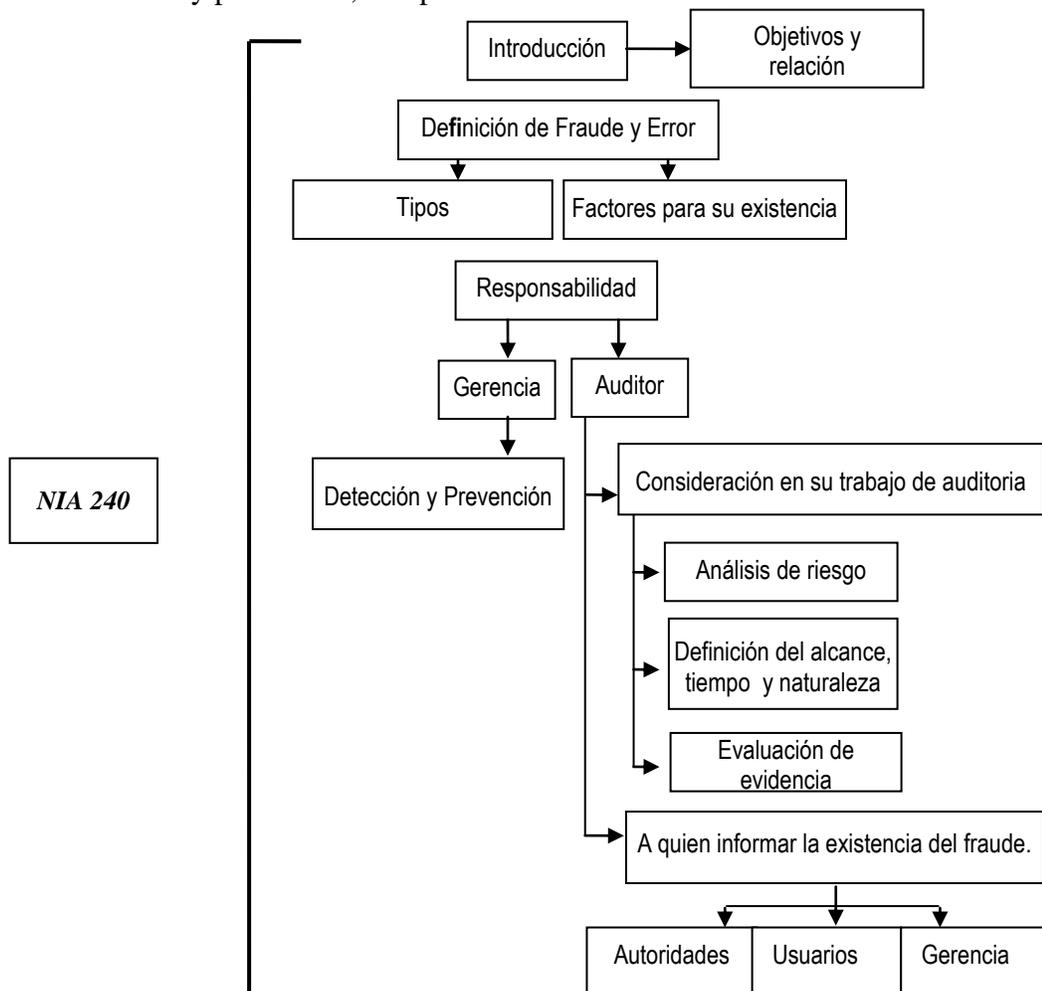
1. las ventas registradas no correspondan a operaciones reales,
2. las ventas no se imputan en el ejercicio en que se produce la transferencia del bien o la prestación del servicio.
3. contabilización como venta de mercadería que fuera entregada en consignación.
4. se omitan compras o consumos
5. no se contabilizan las comisiones sobre ventas
6. las acumulaciones de costos y gastos no resulten de hechos reales, igual criterio para la mano de obra y las cargas sociales.

Durante la ejecución de su trabajo, un auditor de estados financieros podría detectar errores y fraudes como fue tratado en este capítulo, por otra parte, es posible que un auditor calificado detecte también actos ilegales del cliente que; consistan en violaciones a las normas legales, como en el área comercial, laboral, tributaria y provisional, y que a su vez dichas violaciones sean significativas para nuestro análisis.

La falsificación deliberada en los estados contables financieros es un acto ilegal y también un fraude.

Un error que afecte a los estados financieros e impida dar una opinión limpia sobre ellos deberá ser comunicado a la administración del emisor de los estados contables a cargo de la preparación del borrador de los mismos. Normalmente esta comunicación es oral y da lugar a la preparación y contabilización de asientos de ajuste.

De las cuestiones consideradas en esta sección, la NIA 240 trata específicamente las comunicaciones de fraudes a los administradores y directores, las cuales deberían formularse de inmediato y por escrito, con pedido de acuse de recibo.



### **3. Análisis de estimaciones contables**

Se referencia a que el auditor debe obtener pruebas de auditoría adecuada y congruente respecto de las estimaciones contables, quiere decir una aproximación al valor de una partida por falta de un medio preciso de medición.

Ejemplo de estimaciones contables:

- regularizar el inventario y créditos a su valor de realización
- relacionar el costo del activo fijo, con su vida útil estimada
- ingreso acumulado
- impuesto diferido
- resultado por litigios
- resultado por avance de obra
- cumplir con reclamos de garantía

Las estimaciones realizadas por la administración son hechas en condiciones de incertidumbre, en relación al resultado de hechos que han ocurrido o que es probable que ocurran que provocan el uso del juicio profesional.

La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja, dependiendo de la naturaleza de la partida. En muchos casos dichas estimaciones se hacen usando una formula basada en la experiencia, tal como el uso de tasas estándares para amortizar cada categoría de activos fijos o un porcentaje estándar de ingresos de ventas para calcular una provisión de garantía. Es importante destacar que toda formula debe ser revisada regularmente por la gerencia, y ser ajustada cuando sea necesario.

Existen partidas imposibles de estimar, por su incertidumbre asociada. Esto trae aparejado que el auditor deba considerar si la emisión del informe de auditoría es un dictamen limpio o no.

Dentro del procedimiento de auditoría el auditor deberá obtener las pruebas necesarias para verificar si la estimación contable es razonable y si su registración es apropiada.

Es trabajo del auditor comprender los procedimientos, el sistema contable y el control interno utilizado por la gerencia para realizar las estimaciones contables.

*El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:*

- (a) revisar y comprobar el proceso usado por administración para desarrollar la estimación;*
- (b) usar una estimación independiente para comparación con la preparada por la administración; o*
- (c) revisar hechos posteriores que confirmen la estimación hecha. (2)*

### **3.1 Análisis de datos y evaluación de supuestos.**

Se deberá evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son precisos, completos y significativos, como ejemplos se citan:

- (a) para verificar una provisión por garantía, se deben comparar los productos en garantía al final del ejercicio con las ventas del periodo establecido en el sistema contable
- (b) para provisiones por litigios y reclamaciones obtener evidencia de auditoría buscando comunicación directa con los abogados de la entidad
- (c) evaluar el respaldo de las estimaciones contables a través de indicadores externos, como (tasa inflación, tasa de interés, devaluación, etc.), o específicos de la entidad
- (d) en estimaciones complejas que impliquen técnicas especializadas puede ser necesario para el auditor la consulta a profesionales idóneos

---

(2) – NIA 540 - Auditoría de estimaciones contables - párr.10

*Al evaluar los supuestos sobre los que se basa la estimación el auditor debería considerar, entre otras cosas, si son:*

- *razonables a la luz de los resultados reales en periodos anteriores*
- *consistentes con los usados para otras estimaciones contables*
- *consistentes con los planes de la administración que parecen apropiados*

*El auditor necesitaría prestar particular atención a los supuestos que son sensibles a variación, subjetivos o susceptibles de representación errónea importante. (3)*

### **3.2 Prueba de los cálculos.**

El auditor debería poner a prueba los procedimientos de cálculos usados por la administración, el tiempo insumido dependerán de la complejidad de las mismas.

### **3.3 Comparación de las estimaciones previas con los resultados reales.**

Se deberá tratar de comparar las estimaciones hechas en ejercicios anteriores con los resultados reales de dichos ejercicios, para facilitar la posibilidad de:

- *obtener evidencia sobre la confiabilidad general de los procedimientos de estimación de la entidad;*
- *considerar si pueden requerirse ajustes a la formulas de estimación; y*
- *evaluar si han sido cuantificadas las diferencias entre los resultados reales y las estimaciones previas y que, cuando fuera necesario, han sido hecho los ajustes o revelaciones apropiados. (4)*

---

(3) – NIA 540 - Auditoría de estimaciones contables - párr.16

(4) – NIA 540 - Auditoría de estimaciones contables - párr.20

### **3.4 Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración.**

El auditor debe verificar que la realización, revisión y aprobación de las estimaciones contables sean hechas por la gerencia.

El auditor podrá basarse en estimaciones independientes siempre y cuando se puedan verificar fehacientemente los cálculos realizados y que califiquen para su comparación con los elaborados por la empresa.

Los hechos posteriores ocurridos entre el cierre del ejercicio y la terminación de la auditoría de los estados financieros, pueden ratificar o rectificar alguna estimación contable hecha por la administración.

El auditor deberá realizar una evacuación final de las estimaciones basada en el conocimiento adquirido del negocio durante la realización de la auditoría.

Si existe diferencia entre las estimaciones del auditor con las de la gerencia, es necesario analizar si las mismas requerirán ajustes. Si estamos frente a una diferencia no significativa puede no requerir ajustes, en cambio, si estamos en el caso contrario y las diferencias son significativas se solicitaría a la gerencia modificar la estimación. Es posible que el auditor se encuentre con una negativa de parte de la gerencia y no la modifique, en este caso la diferencia sería considerada una representación errónea y podría afectar el dictamen del auditor.

El auditor deberá tomar las estimaciones como un todo cuando; al acumular las diferencias individuales evaluadas como no significativas, tengan un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros.

## **4. Examen de hechos posteriores al cierre del ejercicio**

Los acontecimientos que ocurren con posterioridad al cierre del ejercicio pero antes de la elaboración de los estados financieros y del debido informe del auditor pueden, en algunos casos, modificar significativamente la realidad y la información referida a ese momento anterior.

La fecha de emisión (día, mes y año) del dictamen del auditor ocupa un lugar importante, dado que indica cuando se concluyó el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a la que pertenecen los estados financieros examinados. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor en cuanto a la noción de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener efecto significativo sobre la información auditada, como los siguientes:

- (a) aquellos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados financieros.
- (b) aquellos que, si bien no tienen la atribución antes indicada, deben incluirse en una nota a los estados contables porque influyen en la evaluación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados de la organización.

#### **4.1 Hechos que ocurren hasta la fecha del informe del auditor**

*El auditor debe aplicar procedimientos que le permitan determinar si entre la fecha de los estados financieros y la de su informe pudieron ocurrir:*

- a) hechos confirmatorios de situaciones ya existentes a la fecha del balance que deban:*
  - 1) dar lugar al reconocimiento de activos o pasivos en los estados auditados; o*
  - 2) ser tenidos en cuenta al asignar medidas contables a los activos y pasivos reconocidos;*
- b) hechos que por su importancia deban ser expuestos en los estados financieros. (5)*

El efecto de los hechos posteriores debe considerarse desde una óptica de medición y exposición. El problema a resolver es la determinación de la incidencia al cierre del ejercicio del dicho efecto.

La percepción de los hechos no siempre se logra en forma directa, siendo necesario en muchos casos contar con una opinión legal o profesional interdisciplinaria.

---

(5) – Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición, Tomo II – pág. 1157.*

El auditor debe programar su trabajo y realizar procedimientos para facilitar la detección de hechos posteriores, como los siguientes:

- (a) dentro del análisis de las cuentas por cobrar se debe incluir el examen de sus cobros posteriores
- (b) para ubicar pasivos omitidos se analizan compras y pagos registrados después de la fecha del balance.
- (c) comparar conceptualmente los informes contables posteriores que ya se hubiesen emitido, con los estados financieros bajo examen e investigar especialmente:
  - (i) los importes registrados como ajustes de resultados de ejercicios anteriores después de la fecha de dichos estados, ya que si esa imputación fuera correcta, los resultados acumulados a dicha fecha estarían indebidamente medidos;
  - (ii) los resultados anormales, ya que podrían resultar de hechos posteriores que por su naturaleza y significación deban ser declarados en los estados auditados;
  - (iii) las pérdidas por ventas de activos, que pueden revelar que los valores contables asignados a ellos a la fecha de balance superaban a sus valores recuperables;
  - (iv) las variaciones que llamen la atención;
- (d) repasar los asientos de diario del intervalo e investigar los que parezcan atípicos;
- (e) leer y estudiar las actas de los órganos de dirección hasta la fecha de finalización de la auditoría;
- (f) emplear otros procedimientos que se consideren apropiados en función del tipo de hechos posteriores buscados.

Se debe estar atento a lo que ocurre en la empresa y en su contexto, ya que pueden ocurrir sucesos no previsibles, que por su naturaleza, poseen características de aleatoriedad. No es necesario ningún procedimiento especial para informarse sobre la existencia de un incendio de las oficinas del cliente o de la ocurrencia de cambios en la paridad de la moneda de

curso legal. En este caso no se generan resultados en el ejercicio auditado y su consideración se remite a su revelación en notas contables.

Estos acontecimientos pueden generar únicamente temas vinculados a la exposición de la información contable, sin incidir en los resultados del ejercicio o por el contrario pueden alterarlos como lo son aquellos hechos sustanciales que se originaron en el ejercicio concluido, habiendo quedado pendiente la materialización y la cuantificación definida. Por ejemplo, montos sometidos a litigios que el ente mantiene con deudores, donde se verifican pautas probables de incobrabilidad; juicios pendientes de sentencia al cierre del ejercicio económico, etc.

Por lo tanto, al generar el cierre de los estados contables, y computada la correspondiente medición del patrimonio, pueden surgir nuevos hechos que requieran la introducción de ciertos ajustes. Así por ejemplo, los bienes de cambio pueden experimentar los efectos de los ajustes originados por desvalorización, obsolescencia, deterioros sufridos, cambios en los mercados de consumo, etc.

Los eventuales hechos posteriores que afectan los estados financieros y que se convierten en ajustes, o bien incluyen partidas aún no reconocidas, acatan las reglas fijadas y establecidas en el cumplimiento del criterio del devengamiento. La exclusión de su registración presenta un problema de “excepción en el párrafo de opinión” en el informe del auditor.

*Ejemplos de estos hechos se indican a continuación:*

- *Cuentas a cobrar que sufren quitas importantes por devoluciones o bonificaciones.*
- *Créditos cuya probable incobrabilidad ya existente al cierre del ejercicio se perfecciona con posterioridad.*
- *Quiebra de un cliente, ocurrida después de la fecha del balance, confirmando que al cierre existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar.*
- *Venta de bienes de cambio a precios notoriamente inferiores a su medición de cierre de ejercicio, por problemas de mercado cuyo conocimiento se revela posteriormente.*

- *Enajenación de inventarios, después de la fecha del balance, que suministra evidencia acerca del valor neto realizable de los mismos.*
- *Reclamos por mala calidad de productos entregados con garantía.*
- *Venta de otros activos a precios que no permiten la recuperación de los costos computables al cierre del ejercicio.*
- *Resoluciones administrativas, judiciales o extrajudiciales que resultan adversas a la empresa.*
- *Descubrimiento de errores y fraudes que demuestren que los estados contables eran incorrectos. (6)*

En cuanto a los hechos posteriores significativos, pero que es suficiente su exposición en las notas a los estados contables, se ejemplifican seguidamente:

- *Decisiones de accionistas que tengan relación con el aumento o disminución del capital social, y el pago de dividendos en efectivo.*
- *Adquisición o venta de una empresa controlada o vinculada.*
- *Fusión o escisión*
- *Daños por hechos fortuitos como incendios, inundaciones o accidentes.*
- *Iniciación de demandas judiciales.*
- *Reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre la fecha del balance y la fecha en que se aprobaron los estados financieros para su publicación.*
- *Alteraciones en el mercado monetario de divisas (devaluaciones o revaluaciones). (7)*

---

(6) - Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados – 2009 – pág. 93*

(7) - Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados – 2009 – pág. 94*

Referente a hechos posteriores que no requerirían su revelación tenemos, por ejemplo a los siguientes:

- *Sustitución de un proveedor importante por otro en condiciones similares.*
- *Reemplazo de un cliente clave por otro de características parecidas. (8)*

En resumen, los hechos que ocurren con posterioridad al cierre del ejercicio y antes de la fecha de la emisión del informe de auditoría pueden afectar la medición del patrimonio, su exposición y las revelaciones en los estados financieros.

Los efectos de los hechos posteriores que deben asignarse al cierre del ejercicio auditado, debe seguir el procedimiento de los ajustes que se aplican cuando se descubren problemas de medición. Para ello es válido considerar el período de ocurrencia del *hecho sustancial* generador del problema.

El *hecho sustancial* es el hecho puntual o determinante que caracteriza o establece el resultado. Tales hechos obedecen a los aspectos contractuales, naturales y metodológicos que definen a las operaciones. Por ejemplo: tratándose de operaciones de financiación, el hecho sustancial será el transcurso del tiempo; en tanto que en la compraventa de bienes o servicios, lo será la tradición de la cosa objeto del contrato.

Por último, si se trata de un hecho sustancial que ocurre con posterioridad al cierre del ejercicio, pero que arriesga el principio de “empresa en marcha”, obliga además de verificar la exposición del problema, evaluar en qué medida puede llegar a afectar los criterios de medición utilizados por el ente al cierre del ejercicio, provocando una opinión con salvedad en el informe del auditor.

La NIC 10 exige a la empresa que no prepare sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha del balance indican que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

---

(8) - Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados – 2009 – pág. 94*

## **Capítulo V**

### **Notificación a la gerencia de ajustes a los estados financieros**

Con motivo de la obtención de los elementos de juicio necesarios para la emisión del informe sobre los estados financieros suelen aparecer asientos de ajustes sugeridos por el auditor. Los mismos deben ser anotados en la documentación que sirve de evidencia de auditoría, el grado de detalle de dichos ajustes derivará de la capacidad de quienes decidirán sobre su aceptación o rechazo, y en su caso, contabilizarán los ajustes propuestos.

La forma de documentar estos ajustes se basa en dos criterios, que son:

- (a) incluir sólo una breve interpretación del problema y la mención de los rubros afectados, dejando al cliente la determinación de las cuentas específicas a utilizar, los montos a imputar a cada una y la redacción del texto del asiento;
- (b) preparar totalmente el asiento a contabilizar, como si lo realizara el contador del ente.

La aplicación de este último criterio puede ser calificado como:

- (a) por los propietarios, directores o administradores de la empresa como una ayuda; o
- (b) por parte de los funcionarios afines al tema como una ofensa, ya que podrían considerar que sus funciones fueron invadidas o que sus facultades profesionales fueron desacreditadas.

La documentación debe incluir además de los asientos propuestos, aquellos que fueron aceptados. Referente a éstos, se deberá:

- (a) verificar su contabilización
- (b) modificar los papeles de trabajo de la auditoría, dejando en manifiesto la corrección del problema contable detectado.

Ejemplos de ajustes sugeridos por el auditor:

31/12/X1

Gtos. de Publicidad 10.000,00

IVA 2.200,00

Proveedores 12.200,00

(Factura no contabilizada)

ACEPTADO

Gtos. Bancarios 1.400,00

IVA 308,00

BANCO 1.708,00

(Gtos. Bancarios no contabilizados, según la correspondiente conciliación)

ACEPTADO

Resultados Acumulados 24.000,00

Gtos. de Publicidad 8.000,00

Gtos. de Publicidad diferidos 16.000,00

(Costos de publicidad (\$24.000) que debieron ser reconocidos como gastos en 20X0, pero que la empresa difirió en su totalidad al 31/12/X0, cargando al resultado de 20X1 una tercera parte y manteniendo activados los dos tercios restantes para su absorción en 20X2 y 20X3)

RECHAZADO

Efecto que tendría el ajuste no aceptado por la empresa si se contabilizara:

Activo -16.000,00

Patrimonio -16.000,00

Resultados Acumulados -24.000,00

Resultado del Ejercicio 8.000,00

Flujo de Efectivo 0,00

### **Ejercicio práctico:**

Durante la auditoría de los estados financieros de Casicasi S.A al 30/06/X1, se tienen estos datos:

a) Evolución del Patrimonio:

<i>Conceptos</i>	\$
Patrimonio inicial	100.000
Resultado del ejercicio	14.000
Patrimonio final	<hr/> 114.000

b) principales componentes del Estado de Resultados:

<i>Conceptos</i>	\$
Ventas	120.000
Costo de Vtas.	-90.000
Gtos. de Administración	-16.000
Resultado del Ejercicio	<hr/> 14.000

c) costo de las mercaderías vendidas:

<i>Conceptos</i>	\$
Existencia inicial (LIFO)	44.000
Compas	126.000
	<hr/> 170.000
Existencia final (FIFO)	-80.000
Costo de las mercaderías vendidas	<hr/> 90.000

d) otros datos:

<i>Conceptos</i>	\$
Existencia inicial (FIFO)	55.000
Existencia final (LIFO)	72.000

Se debe indicar si el auditor debería sugerir algún ajuste y si su opinión se vería afectada si el ajuste no fuera aceptado por la empresa.

**Solución.-**

La empresa debió computar un ajuste a resultados acumulados por el efecto del cambio de método de valuación de existencias al comienzo del ejercicio, cuyo importe es:

Conceptos	\$
Existencia inicial (FIFO)	55.000
Existencia inicial (LIFO)	44.000
Revalúo de la existencia inicial	<u>11.000</u>

El mismo importe debe incidir en el costo de lo vendido y en el resultado del período. El nuevo cálculo del primero es:

Conceptos	\$
Existencia inicial (FIFO)	55.000
Compas	126.000
	<u>181.000</u>
Existencia final (FIFO)	-80.000
Costo de las mercaderías vendidas	<u>101.000</u>

En el estado de resultados deberían aparecer estos importes:

Conceptos	\$
Ventas	120.000
Costo de Vtas.	-101.000
Gtos. de Administración	-16.000
Resultado del Ejercicio	<u>3.000</u>

*El estado de evolución del patrimonio, una vez corregido, debe reflejar esta información:*

<i>Conceptos</i>	<i>\$</i>	<i>\$</i>
Patrimonio inicial		
Según estado financiero anterior.	100.000	
Ajuste a resultados acumulados x ejerc. anteriores	11.000	111.000
Resultado del ejercicio		3.000
Patrimonio final		114.000

*Para corregir estos problemas debería proponerse este asiento:*

<u>                    </u>	<u>                    </u>	
<i>Costo de Ventas</i>	<i>11.000,00</i>	
	<i>a Resultados Acumulados</i>	<i>11.000,00</i>
<u>                    </u>	<u>                    </u>	

*Si este ajuste no fuera aceptado, la opinión sobre los estados de resultados y de evolución del patrimonio neto debería ser adversa, pues el efecto del error es muy significativo (hace pasar la rentabilidad del patrimonio del 3% al 14% anual). La opinión sobre el estado de situación no se vería afectada.*

*Se debe verificar que los estados financieros contengan la información requerida por las NICs para los casos de cambios de normas contables. (9)*

## Capítulo VI

### INFORME DE AUDITORIA

La finalidad de una auditoria de estados financieros es el análisis de los mismos para poder emitir una opinión que revele si, en sus aspectos significativos, fueron preparados de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad (NICs).

La apreciación de los estados financieros se presenta en un informe escrito que es básicamente el único elemento proveniente de la auditoría que llega al usuario interesado en dicha información.

#### 1. Elementos esenciales

*El informe debe incluir:*

- a) un título, que indique de qué trata, permita su diferenciación de los estados financieros objeto de examen y facilite su localización;*
- b) la identificación precisa de tales estados;*
- c) información del alcance del trabajo de auditoría, que identifique:*
  - 1) las normas de auditoría utilizadas*
  - 2) las limitaciones que hubieren existido a su aplicación;*
- d) la opinión del auditor acerca de la aplicación de las normas contables de referencia del caso o la indicación de que se abstiene de darla;*
- e) la información especial que, sin hacer al propósito de la auditoría, deba ser incluida en el informe por así exigirlo alguna norma;*
- f) la fecha de su emisión, que indica el momento hasta el cual el auditor pudo reunir elementos de juicio;*
- g) la firma del auditor*
- h) su correspondiente aclaración (10)*

---

(10) – Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo I – pág. 371.*

## **2. Indicaciones previas al informe**

La auditoría puede arrojar una conclusión que no admita la emisión de un informe favorable sin salvedades sino que el auditor deba:

- (a) agregar una o más salvedades que impidan una opinión favorable;
- (b) emitir un informe adverso;
- (c) abstenerse de opinar.

Las causas de la emisión de un informe contrario al favorable sin salvedades deben revelarse; de la siguiente manera:

- (a) redactar una nota a los estados financieros con toda la información precisa y clara para no provocar dudas en los usuarios. Se debe incluir una cita de ésta en el párrafo del informe que contiene la opinión adversa o la abstención.
- (b) si no se redacta la nota, se debe incluir tal información en el párrafo anterior a la opinión del auditor.

### **2.1 Importancia relativa o materialidad**

#### **Notas Aclaratorias sobre interpretaciones conceptuales:**

- 1) *Materialidad: es un concepto de auditoría (no tanto de contabilidad), que se refiere a la importancia (efecto) que tiene un elemento para la toma de decisiones de los usuarios. Generalmente, requiere que este respaldado por una evidencia y se lo asocia con la sustancia física (externa, material, aparente) de las cosas.*
- 2) *Significatividad: es un concepto más amplio, de corte filosófico. Se refiere a la cualidad que tiene lo significativo, esto es, que da a entender o conocer con precisión algo, que tienen importancia por representarlo.*

- 3) *Importancia: generalmente se la relaciona con los primeros lugares de una escala de valores, como aquello que es superior a lo demás, lo que es muy conveniente o interesante, o que tiene muchas consecuencias.*
- 4) *Significancia: en general, constituye el término que abarca tanto lo que es importante como lo que es material. (11)*
- 5) *Error tolerable: es el desvío máximo en una aseveración (sistema, rubro, cuenta) que se puede aceptar y aún así concluir que el resultado de la prueba ha logrado el objetivo de auditoría. (12)*

Un hecho económico es relevante o importante, si por si mismo puede hacer cambiar la opinión sobre la información financiera.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

La importancia relativa de un rubro del balance puede depender no solamente de su valor, sino también de su naturaleza. Lo que tiene importancia para una unidad comercial puede no tenerla para la otra.

Es difícil determinar parámetros sobre lo que es importante o lo que no lo es, como referencia puede mencionarse pautas tales como:

- i. *5 al 10% del resultado neto antes de impuestos.*
- ii. *0.5 al 1% de los ingresos operativos netos.*
- iii. *1 al 2% del margen bruto.*
- iv. *1 al 5% del patrimonio neto. (13)*

---

(11) - Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados* – 2009 – pág. 59

(12) - Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados* – 2009 – pág. 68

(13) – Cr. Ricardo Villamarzo y otros. *Auditoría-Guía para su planificación y ejecución* – 2008 – pág. 318

En las normas contables de reconocimiento y medición se detalla que la estimación previa de las desviaciones, que se consideren significativas, permiten establecer cifras de errores tolerables.

El auditor al elaborar la opinión sobre la aplicación de las normas debe considerar todos los problemas de reconocimiento y medición contable en su conjunto que pudiere encontrar y que el cliente se rehúse a ajustar.

Antes de realizar el informe final, se deberá calcular nuevamente el nivel de significación, para considerar las cifras que se incluyan en los ajustes propuestos por el auditor y aceptados por el cliente.

### **3. Opinión sobre la aplicación de las normas contables adecuadas**

El auditor debe reunir todas las pruebas necesarias para opinar si los estados financieros fueron preparados en base a las normas contables adecuadas.

La conclusión debe encuadrarse en alguno de estos casos:

<i>Si el auditor a concluido que ...</i>	<i>Emitirá un informe...</i>
<i>Las NIC fueron aplicadas estrictamente o con apartamientos no significativos.</i>	<i>Estándar (sin modificaciones, con opinión limpia, favorable sin salvedades).</i>
<i>Hubo apartamientos a lo previsto por las NIC:</i> <ul style="list-style-type: none"><li><i>• Lo suficientemente significativos como para considerar que los estados financieros no fueron preparados de acuerdo con ellas.</i></li><li><i>• Significativos pero no tan importantes como el caso anterior</i></li></ul>	<i>Adverso (negativo)</i>  <i>Con salvedades o excepciones, que califican la opinión (que es favorable en general).</i>

(14)

La desviación en la aplicación de las NICs puede:

- (a) Abarcar temas de reconocimiento, medición o exposición contable;
- (b) Surgir de decisiones tomadas por la gerencia del emisor de los estados financieros o de **errores** en la aplicación de las NICs.

La opinión del auditor puede ser diferente entre un estado básico y otro que pertenezcan al mismo juego de estados financieros. Por ejemplo:

*Supongamos que:*

- a) en el estado de resultados se incluyen en una línea de Otros Gastos un importe que de acuerdo con las NIC debería integrar el Costo de las Mercaderías Vendidas;*
- b) la cuestión:*
  - (a) afecta significativamente el ratio de Ganancia Bruta sobre Ventas, que es utilizados por muchos analistas de estados financieros;*
  - (b) no tiene otros efectos importantes sobre los estados financieros;*
- c) no hay otros apartamientos a las NICs.*

*En un caso así, un auditor podría concluir que debe dar:*

- a) un informe con salvedad sobre el estado de resultados;*
- b) un informe limpio sobre los otros estados básicos. (15)*

Cuando los informes sean adversos o posean salvedades determinadas con referencia a las NICs, en los mismos se deben revelar detalladamente:

- (a) la norma que se debió aplicar.
- (b) la norma que se aplicó o el tipo de error cometido al aplicar la misma.
- (c) el efecto monetario provocado por la desviación sobre los elementos de los estados financieros examinados.

---

(15) – Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo I – pág. 390.*

El cálculo de los efectos de la dispersión a las NICs no es una tarea que deba realizar el auditor, por lo tanto éste deberá:

- (a) solicitar al emisor de los estados financieros que cuantifique el efecto.
- (b) si el emisor no realiza los cálculos, tendrá que valorar si la labor es simple o de difícil ejecución, y:
  - (i) si es simple, la realice con previa comunicación al emisor;
  - (ii) si es difícil, deberá considerar una limitación al alcance del trabajo y adecuar su opinión.

### **3.1 Uniformidad en la utilización de normas contables**

Cuando el auditor se encuentre ante los estados financieros que no son del primer ejercicio del ente emisor, podrá surgir la necesidad de pronunciar una opinión sobre la uniformidad en la aplicación de las normas contables empleadas en la realización de los mismos, por lo que se pueden presentar los siguientes casos:

<i><b>Si el auditor ha concluido que...</b></i>	<i><b>Emitirá un informe sobre uniformidad...</b></i>
<i>En todos los períodos considerados el ente emisor aplicó las mismas políticas contables o sólo efectuó cambios que no afectan significativamente las comparaciones entre períodos.</i>	<i>Favorable sin salvedades</i>
<i>Hay falta de uniformidad cuyo efecto es:</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>Lo suficientemente importante como para invalidar dichas comparaciones.</i></li></ul>	<i>Adversa</i>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>No tan importante como para considerar que, tomados en su conjunto, los estados financieros correspondientes a los períodos considerados sean incomparables</i></li></ul>	<i>Favorable con salvedades</i>

(16)

La falta de uniformidad puede deberse a **cambios en las políticas contables** aplicadas en el reconocimiento, medición o exposición contable, así como en el método de aplicarlas.

En caso de falta de uniformidad, el auditor deberá manifestar si está de acuerdo con el cambio, lo que puede generar que la opinión sobre ella sea diferente a la opinión principal.

Ejemplos:

- (a) A causa de un cambio en las normas contables, se empiezan a imputar activos y pasivos por impuestos diferidos.
- (b) Se pasa del método LIFO al FIFO para la determinación de los costos históricos de las existencias en el activo.
- (c) La consideración de un resultado extraordinario que pasa a ser ordinario según la modificación de las normas contables.

En estos ejemplos se puede observar que se ha aplicado por primera vez un criterio contable en sustitución del que se utilizaba, por lo que no se ha apartado del las NICs y el cambio contable se califica de adecuado. Para que la opinión sobre uniformidad contenga una salvedad o ser adversa, la consecuencia del cambio debe ser significativa.

Estos cambios o estas correcciones de errores pueden llegar a afectar el informe del auditor cuando éste se encuentre frente a una auditoría de estados contables comparativos.

### **3.2 Estados contables comparativos**

Si en el dictamen del ejercicio anterior hubo salvedades, se dio una opinión adversa, o el auditor se abstuvo de opinar, tales afirmaciones deberán revelarse en el informe actual, si aún son válidas. En caso contrario, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en los hechos y modificar la opinión emitida.

Cuando los estados contables de ejercicios anteriores no hayan sido auditados, el profesional deberá hacer constar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan solamente con fines comparativos y no se emite opinión alguna sobre ellos.

Cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados por otro contador, el auditor deberá señalar este hecho en su informe, el tipo de opinión emitida.

#### **4. Auditorías iniciales o primeras auditorías**

Cuando un contador público independiente es contratado para auditar los estados financieros de una determinada empresa por primera vez se puede encontrar con estas dos posibilidades:

- (a) empresas no auditadas previamente:
  - (i) entes constituidos recientemente y en los que la actuación del auditor coincide con su primer ejercicio de existencia.
  - (ii) entidades cuyos estados contables no fueron objeto de auditoría.
  
- (b) empresas auditadas previamente por un auditor independiente.

Cuando se trata de la primera auditoría en una organización que recién inicia sus actividades, obviamente no se presenta el problema de examen previo y por ello no puede opinarse sobre “uniformidad”.

En el caso de que no sea el primer ejercicio económico y que la organización no fue previamente auditada, el auditor deberá realizar un trabajo adicional para determinar la razonabilidad de los saldos de ciertas cuentas patrimoniales de tipo acumulativas y comprobar que las normas contables adecuadas fueron aplicadas correctamente y uniformemente.

Cuando existe una auditoría anterior, el auditor debe lograr verificar los saldos iniciales de los estados financieros, para ello aplicará los procedimientos de auditoría necesarios, que podrá reducir, si acepta el trabajo realizado por el auditor anterior, siempre que tenga acceso a los principales papeles de trabajo y reciba todas las explicaciones y aclaraciones que estime necesarias.

#### **4.1 Efectos en el informe**

El problema se presenta cuando no se pueden aceptar los saldos iniciales de los estados financieros, debido a:

- (a) registros inadecuados;
- (b) la imposibilidad de reconstruir la composición de determinados rubros;
- (c) la inexistencia de acceso a los papeles de trabajo del auditor anterior;
- (d) la dificultad de efectuar procedimientos de auditoría adicionales.

En el desarrollo del trabajo de auditoría cuando no surge la posibilidad de obtener elementos de juicio sobre la razonabilidad de los saldos iniciales, el informe de auditoría debe presentar una salvedad indeterminada por limitación al alcance y abstención de opinión por uniformidad.

Otro problema se puede presentar cuando al realizar el examen de los saldos iniciales se logra determinar que ciertos ajustes no fueron contemplados en la auditoría del ejercicio anterior. *Esta situación puede derivar en el tratamiento de los llamados “ajustes de ejercicios anteriores” en los estados financieros de este ejercicio, y en la emisión de un informe de auditoría que podría contar con una opinión favorable sin salvedades, excepto en lo que hace al tratamiento de “uniformidad”. (17)*

En aquellos casos donde el auditor pudo examinar con resultados satisfactorios los saldos iniciales, no existirán salvedades a la opinión principal de ningún tipo.

#### **5. Fecha de culminación del informe**

La fecha del informe indica la conclusión de la auditoría, o sea que hasta ese día el auditor pudo reunir evidencias que ratifiquen el contenido del mismo.

---

(17) - Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados* – 2009 – pág. 132

Dicha fecha no puede ser anterior a la emisión de los estados financieros aprobados, pero por lo general la gerencia del ente emisor quiere enterarse del contenido del informe antes de la aprobación. La solución es que ambos documentos lleven la misma fecha.

Puede ocurrir que entre la fecha del informe y el momento en que el auditor firma definitivamente el escrito se origine un **hecho** que, de acuerdo con las normas contables adecuadas pueda originar:

- (a) el ajuste de rubros de los estados contables auditados, por corroborar situaciones generadas antes de la fecha de éstos; o
- (b) su revelación en notas a dichos estados, por ser el hecho generador de la debida variación patrimonial imputable al nuevo período y tener un efecto muy significativo.

El auditor tendrá que reconocer dichos hechos de acuerdo con las NIC, para ello tiene las siguientes alternativas:

- (a) colocar en el informe la segunda fecha y extender el alcance del trabajo para que cubra el análisis de los hechos sucedidos hasta ella.
- (b) colocar en el informe dos fechas y detallar a que corresponde la segunda, lo cual podría confundir, ya que la primera fecha será anterior a la aprobación de los estados financieros ajustados a pedido del auditor.

## **6. Actualización de un informe ya entregado**

El auditor puede tener conocimiento de un **hecho posterior** a la firma y entrega de su informe que habría generado otra opinión sobre los estados financieros si el mismo se hubiera conocido a tiempo. Deberá evaluar si el desconocimiento del hecho fue por negligencia y tendrá que:

- (a) analizar sus propios controles;
- (b) afrontar las consecuencias y ser responsable por su mala praxis.

La noción del hecho puede ser anterior o posterior a que el ente emisor hubiera distribuido los estados financieros y al informe de auditoría.

### **6.1 Informe aún no distribuido**

Cuando el informe no se ha distribuido, el auditor deberá:

- a) tener una reunión con la gerencia del ente y evaluar lo que resulte más adecuado;
- b) pedir que no se distribuyan los estados financieros a terceros;
- c) definir los ajustes a realizar a los estados financieros;
- d) solicitar la devolución del informe entregado junto a los estados financieros firmados que hacen de referencia al mismo.

En caso que el cliente acepte corregir los documentos, el auditor deberá:

- a) extender la fecha de finalización de la auditoría al día del hallazgo del hecho que generó el problema;
- b) actuar en consecuencia, o sea analizar los hechos posteriores descubiertos, revisar los estados financieros y ajustarlos, redactar un nuevo informe sobre ellos, firmar los nuevos documentos, etc.

En caso que el cliente no acepte corregir los documentos, el auditor deberá tomar medidas para tratar que los usuarios de la información actúen en base al informe de auditoría emitido. Las medidas deberán estar enmarcadas bajo la legislación actual, por lo que es aconsejable la consulta con un abogado.

### **6.2 Informe distribuido**

En este caso los estados financieros y el informe de auditoría ya están siendo usado como base para la toma de decisiones por los usuarios interesados.

El auditor deberá solicitar al cliente que de aviso de esta situación a los usuarios de la información. Los procedimientos a emplear pueden ser:

- (a) si el hecho se descubrió rápidamente se deberá emitir velozmente:
  - (i) estados financieros revisados donde se revelen en notas los motivos de dicha revisión
  - (ii) un nuevo informe de auditoría sobre ellos, donde se referencie esa nota.
- (b) cuando sea necesario la redacción de un nuevo informe y la publicación nuevamente de los estados financieros, se deberá explicar la situación que los generó, salvo que esto retrase la revelación exigida.
- (c) si los hechos descubiertos necesitan una investigación profunda que absorberá un tiempo considerable, se debe informar a los usuarios que:
  - (i) no deben fiar en los estados publicados
  - (ii) una vez culminado el análisis se formularán estados financieros revisados y un nuevo informe de auditoría.

Hay que confirmar que el cliente efectúe las indicaciones solicitadas. Si no se realizan, el auditor deberá advertir que su informe no es confiable a cada uno de los directores del ente en forma escrita.

*Las normas de auditoría estadounidenses establecen que, salvo que su asesor jurídico sugiera otro curso de acción, el auditor debería notificar:*

- a) a su cliente, que su informe no deberá en el futuro ser asociado con los estados financieros;*
- b) a las bolsas de comercio, la SEC (Comisión de Valores y Bolsas) u otros organismos de control con jurisdicción sobre el cliente, que no deberán seguir confiando en su informe*
- c) a cada persona que el auditor sepa está utilizando los estados financieros que no deberá seguir confiando en su informe. (18)*

La imagen del auditor se ve afectada al aprobar unos estados financieros que no tenían en cuenta algunos hechos posteriores, pero se agravaría más si se conociese que el profesional consintió que se continuara con la utilización de un informe erróneo.

---

(18) – Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo I – pág. 444.*

Se deberá valorar la actuación del cliente para establecer si la información obtenida es confiable o engañosa. Éste podría ocultar información esencial al auditor durante su examen y de esta manera se estaría ante un fraude y el profesional deberá evaluar la discontinuidad de la auditoría.

## **7. Evaluación de la continuidad del ente emisor de los estados financieros**

Durante los procedimientos de auditoría se puede tomar conocimientos de situaciones que generen dudas sobre la continuidad del ente y como resultado se alejan del supuesto de “empresa en marcha”.

Una empresa en marcha puede asumir que el valor de sus activos fijos es su valor de uso, pero una empresa en liquidación los tiene que valorar a su valor neto de realización, que generalmente es muy inferior.

Ejemplos de situaciones que se pueden dar:

- a) el pasivo corriente (o la parte de él que tiene vencimiento inmediato) supera largamente al activo corriente;*
- b) las operaciones ordinarias vienen produciendo pérdidas recurrentes;*
- c) el flujo de efectivo de las actividades de operación es negativo o se espera que lo sean en el futuro inmediato;*
- d) las cobranzas no alcanzan para pagar los costos fijos;*
- e) se producen atrasos en la cancelación de obligaciones o se las renueva;*
- f) el crédito otorgado por proveedores disminuye y compras que antes se hacían a crédito son efectuadas al contado;*
- g) las refinanciaciones de deudas se hacen con tasas de interés desmesuradas,*
- h) ha habido siniestros u otros hechos externos que afectan la capacidad del cliente llevar adelante sus operaciones;*
- i) un cambio en la legislación perjudica el futuro del ente. (19)*

Estos tipos de manifestaciones deben ser valoradas en conjunto y si de esa evaluación se revelan dudas sobre la continuidad del ente, el auditor debe:

---

(19) – Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo II – pág. 1160.*

- (a) estudiar los presupuestos financieros y económicos en busca de confirmar o no sus dudas;
- (b) solicitar al ente emisor los planes que ellos tienen para salvar la situación;
- (c) evaluar la posibilidad de cumplimiento de esos planes;
- (d) desarrollar una nueva valoración global de la situación.

Si el auditor llega a la conclusión de que la continuidad de la empresa sigue en dudas, éste deberá:

- (a) reunirse y discutir la situación con la gerencia del ente;
- (b) evaluar la preparación de los estados financieros, principalmente en la valoración de los activos recuperables y que sea correctamente esta situación revelada en notas;
- (c) reconocer dicha situación en la opinión a brindar en el informe de auditoría que deberá ser adverso o con salvedades, siempre que los estados financieros no hubieran sido preparados como una empresa en liquidación.

Ciertas normas de auditoría, como las estadounidenses, señalan que si el auditor tiene dudas sobre la continuidad del negocio debe revelarlo en el informe en un párrafo explicativo donde se debe incluir lo siguiente: “duda sustancial sobre la posibilidad de seguir siendo una empresa en marcha” y ser ubicado a continuación de la opinión.

En caso de que el cliente termine por quebrar, al tener el informe ese párrafo explicativo, el auditor puede:

- (a) disuadir a algún usuario de los estados financieros a iniciar una acción civil contra él; o
- (b) ser tomado en cuenta por el juez, si dicha acción se iniciase.

## **8. Informe de Auditoría cuando existen ajustes a resultados de ejercicios anteriores**

En el caso de corrección de errores en que es preciso afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá controlar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores en su interpretación, principalmente a aquellos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen.

Estas revelaciones, hechas por la empresa deben incluir la justificación y explicación de las causas de los ajustes y de las conciliaciones de éstos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el auditor deberá, considerando su importancia relativa, mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de dichos ajustes retroactivos.

Cuando en el ejercicio auditado se determinen ajustes a los resultados de ejercicios anteriores y la empresa no formule los estados financieros modificando las partidas que hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.

### **Ejemplo práctico:**

*Indique que efectos tendrían sobre el informe de auditoría las situaciones que siguen (independientemente consideradas):*

- a) no existen seguros que cubran riesgos de destrucción total o parcial de los bienes de uso;*
- b) algunas maquinarias no aparecen en los registros contables porque sus costos fueron cargados a gastos en la fecha de adquisición;*
- c) haciendo uso de una opción dada por las NICs del caso, se ha contabilizado un revalúo técnico de lo terrenos con crédito a una cuenta denominada “saldo de revalúo”, que en los estados financieros se presenta integrando el patrimonio.*

**Solución.-**

*Las situaciones a) y c) no afectan al informe porque no hay ninguna desviación a las NICs.*

*La b) involucra un problema de falta de reconocimiento contable de un activo que:*

- 1) si fuera insignificante, no afectaría el informe;*
- 2) si fuera muy significativo, obligaría a emitir una opinión adversa;*
- 3) en los restantes casos, debería motivar la inclusión de una salvedad a la opinión principal. (20)*

---

(20) – Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo I – pág. 477 y 484*

## **Capítulo VII**

### **RESUMEN**

#### **1. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables, errores de ejercicios anteriores y el informe del auditor.**

Al cierre de una auditoría pueden presentarse situaciones que requieren una respuesta individualizada y personalizada, tanto del auditor como del cliente emisor de los estados financieros. Entre las situaciones referidas se encuentran: los cambios de políticas contables, los cambios de estimaciones contables y la corrección de errores de ejercicios anteriores.

##### **1.1 Cambios de políticas contables.**

Sólo procederá, el cambio de política contable, de acuerdo con el principio de “uniformidad”, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se originen de dicha aplicación, producirá en el ejercicio en que se genera el cambio de política, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, dentro del rubro resultados acumulados.

De la misma forma se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de política contable.

##### **1.2 Cambios de estimaciones contables**

Se considerarán como, cambios en estimaciones contables, aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que resultan de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o de la noción de nuevos hechos.

El cambio de estimaciones contables se utilizará de forma prospectiva y su efecto se cargará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdida y ganancia del ejercicio o, cuando corresponda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

### **1.3 Corrección de errores relativos a ejercicios anteriores**

Se entiende por errores a las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado la información fiable que se encontraba disponible o no haberla utilizado adecuadamente al formular dichas cuentas.

El ajuste correspondiente se aplicará de forma retroactiva y se corregirá directamente en el patrimonio neto.

Se deberá revelar en notas una explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, donde se expondrá la siguiente información:

- (a) naturaleza del error y el ejercicio o ejercicios en que se originó.
- (b) importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan.
- (c) si la aplicación retroactiva fuera imposible, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo definen y desde cuando se ha corregido el error.

### **1.4 Efecto en el informe del auditor**

La ocurrencia de errores o el incumplimiento de las NICs, así como la realización de cambios durante el ejercicio, con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptadas utilizadas en el ejercicio anterior pueden tener efecto en la opinión del auditor. Este deberá evaluar y si es posible cuantificar el efecto sobre las cuentas anuales de tal forma que si concluyera que los hechos son materialmente significativos, deberá expresar una opinión con salvedades, o, en caso que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel, el auditor emitirá una opinión adversa.

La opinión del auditor puede ser limpia o sin salvedades si al detectar alguna de las circunstancias ya mencionadas, las mismas pueden ser corregidas realizando el ajuste contable correspondiente. Esto implica que el cliente aceptó y registró los asientos de ajuste sugeridos por el auditor.

### **Ejemplos:**

1) Al realizar una auditoría al 31/12/X2 se detecta que la empresa el 30/06/X1 hizo uso de un leasing financiero a 5 años para la adquisición de un bien de uso, el cual no fue activado por considerar que al finalizar el pago de las cuotas no realizará el uso de la opción de adquisición del bien. Los intereses devengados fueron correctamente registrados. El auditor sugiere el siguiente ajuste contable:

<u>01/01/X2</u>	
<i>Bs. de Uso en Leasing</i>	40.000,00
<i>Resultados Acumulados</i>	40.000,00
_____	_____

Al 31/12/X2 se debe calcular y registrar la amortización a amortización acumulada del bien de uso en leasing.

La empresa no está de acuerdo en realizar el ajuste sugerido por el auditor, lo que afecta su opinión en el informe al existir un desacuerdo con la gerencia respecto a la razonabilidad de las normas contables seleccionadas. El hecho es materialmente significativo lo que genera una opinión con salvedades.

2) Cuando el auditor al analizar las provisiones por incobrabilidad de los deudores, advierte que la relación deuda – previsión es superior a la incobrabilidad real. Debe sugerir el siguiente ajuste contable:

<u>01/01/X2</u>	
<i>Previsión Ds. Incobrables (Saldo del Ejerc. Anterior)</i>	10.000,00
<i>Resultados Acumulados</i>	10.000,00
_____	_____

31/12/X2

Ds. Incobrables

5.000

Previsión Ds. Incobrables (Nuevo Cálculo) 5.000,00

Si la empresa acepta y contabiliza estos asientos, el informe del auditor será limpio, sin salvedades. Pero si ocurre lo contrario y se llega a verificar que el hecho es material, entonces el informe de auditoría será con salvedades.

3) Se auditan los estados financieros al 31/12/X5 de un nuevo cliente. Para analizar el saldo de la cuenta “Rodados” y de su depreciación acumulada, se recibe la siguiente información:

Rodados			
Año	Concepto	\$	\$
20X0	Alta rodado A (precio de compra)		15.000
	Alta rodado B		
	Precio de compra	36.000	
	Intereses de financiación (2 años)	12.000	
	Gastos de Compras	1.500	49.500
	Patentes 20X0		
	Rodado A	750	
Rodado B	1.800	2.550	
			67.050
20X1	Alta rodado C (precio de compra)		36.000
	Cambio de neumáticos (coche A y B)		3.000
	Seguro rodado C		1.500
			107.550
20X2	Reparación motor (rodado A)		6.000
	Baja rodado C (precio de venta)		-33.000
			80.550
20X3	Alta rodado D		51.000
	Cambios de neumáticos (rodado C)		10.500
			142.050
20X4	Colocación de aire acondicionado (rodado D)		6.000
			148.050
20X5	Reparación motor (rodado D)		8.000
	Saldo al 31/05/X5		<b>156.050</b>

*Amortización acumulada ( 20% anual desde el año de compra inclusive)*

<i>Año</i>	<i>Concepto</i>	<i>\$</i>	<i>\$</i>
Saldo al 31/12/05 de Rodados			156.050
20X0	20% de 67.050	13.410	
20X1	20% de 107.550	21.510	
20X2	20% de 80.550	16.110	
20X3	20% de 142.050	28.410	
20X4	20% de 148.050	29.610	
20X5	20% de 156.050	31.210	140.260
Importe según libros			<b>15.790</b>

El cliente cometió los siguientes errores:

- (a) activó indebidamente intereses, patentes, cambios de neumáticos, seguros y costos de reparaciones;
- (b) dio de baja al rodado B por su precio de venta y no por su valor residual;
- (c) continuó computando depreciación sobre los bienes adquiridos en 20X0 a pesar de que a fines de 20X4 ya tenían valor residual nulo;
- (d) computó la depreciación del aire acondicionado del rodado D al 20%, cuando habría sido más coherente hacerlo al 25%, de modo que la depreciación del accesorio concluya junto con la del principal.

Como los diversos problemas se relacionan estrechamente, lo más práctico es volver a calcular las mediciones contables de los rodados, de la amortización del ejercicio y de su amortización acumulada:

- la medida residual al 31/12/X4 surge de estos cálculos:

<i>Bien</i>	<i>Año de compra</i>	<i>Costo</i>	<i>Amortización</i>
Importes corregidos			
Rodado A	20X0	15.000	15.000
Rodado B	20X0	37.500	37.500
Rodado D	20X3	51.000	20.400
Accesorios	20X4	6.000	1.500
		109.500	74.400

	<i>Costo</i>	<i>Amortización</i>
Importes corregidos	109.500	74.400
Importes contabilizados	148.050	109.050
Ajustar Resultados Acumulados	<b>-38.550</b>	<b>34.650</b>

- el alta de 20X5 por \$ 8.000 (reparación de motor) debe eliminarse
- la amortización corregida de 20X5 se calcula así:

<i>Bien</i>	<i>Año de compra</i>	<i>Costo</i>	<i>Amortización</i>
Importes corregidos			
Rodado A	20X0	15.000	0
Rodado B	20X0	37.500	0
Rodado D	20X3	51.000	10.200
Accesorios	20X4	6.000	1.500
		109.500	11.700

	<i>Costo</i>	<i>Amortización</i>
Importes corregidos	109.500	11.700
Importes contabilizados		31.210
Ajustar Resultados Acumulados		<b>-19.510</b>

Asientos de ajuste por sugerir:

- a) para corregir las mediciones contables de los costos:

01/01/X5

Resultados Acumulados	38.550
<i>Bs. de Uso - Rodados</i>	38.550

31/12/X5

Gastos de mantenimiento – Reparaciones	8.000
<i>Bs. de Uso - Rodados</i>	8.000

b) para corregir la amortización acumulada:

<i>Amortización Acumulada de Rodados</i>	<i>54.160</i>
<i>Resultados Acumulados</i>	<i>34.650</i>
<i>Amortización del Ejercicio</i>	<i>19.510</i>

Si el cliente está de acuerdo con la contabilización de estos asientos de ajustes, el informe de auditoría debe ser limpio, sin salvedades. En el caso inverso y al verificarse que los hechos son materiales en su conjunto, el dictamen será con salvedades.

## **2. Hechos posteriores y el informe del auditor**

Todo auditor al momento de la emisión del informe, debe tener en cuenta entre otras cosas; la fecha precisa de su emisión. Esta fecha adquiere importancia al momento de asignar o limitar la responsabilidad del auditor en cuanto al conocimiento de hechos posteriores al cierre del ejercicio, hechos que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen.

Al pretender realizar un análisis de los posibles ajustes a surgir a causa de la presentación de hechos posteriores al cierre del ejercicio, se debe indicar que existen dos tipos de hechos que requieren ser considerados por la administración y evaluados por el auditor:

(1) en primer lugar, se destacan aquellos hechos posteriores que proveen evidencia adicional con respecto a circunstancias que ya existían a la fecha del balance y que afectan a las estimaciones inherentes al proceso de preparación de los estados financieros. Toda la información de que se disponga antes de la emisión de los estados financieros debería ser utilizada por la administración en su evaluación de las condiciones que sirvieron de base a las estimaciones. Los estados financieros debieran ajustarse a causa de cualquier cambio en las estimaciones que resulten del uso de tal evidencia.

La identificación de hechos posteriores mencionados requiere la aplicación del juicio profesional y el conocimiento de los sucesos y circunstancias.

Ejemplos de estos hechos pueden ser:

- a) *Una pérdida por la incobrabilidad de una cuenta de un cliente, como resultado del deterioro de su situación financiera y que conduzca a la quiebra de éste a una fecha posterior a la del balance, podría ser indicativa de condiciones existentes a la fecha del balance y, por lo tanto, requieren que los estados financieros sean ajustados antes de su emisión.*
- b) *En cambio, una pérdida similar pero ocasionada por un siniestro en un cliente ocurrido en una fecha posterior a la del balance, como por ejemplo un incendio o inundación, no sería indicativa de condiciones existentes a la fecha del balance y por ello el ajuste a los estados financieros no sería apropiado.*
- c) *Un acuerdo en un litigio, por una cantidad distinta de la provisionada en los registros contables, requeriría el ajuste de los estados financieros, si los hechos que dieron lugar al litigio, tales como juicios laborales o uso indebido de patentes, ocurrieron antes de la fecha del balance. (21)*

(2) en segundo lugar, están aquellos hechos que **no** son causantes de ajustes a los estados financieros porque son hechos que generan evidencia con respecto a condiciones que no existían a la fecha del balance sobre el cual se emite el informe del auditor; sino que ocurrieron con posterioridad a esa fecha. De todas formas como lo analizamos anteriormente, se debe analizar la materialidad de estos nuevos sucesos.

Podemos tomar los siguientes ejemplos como casos de hechos posteriores del tipo señalado, que requieren solamente ser revelados en notas a los estados financieros.

- (a) Adquisición de un negocio.
- (b) Resolución de un litigio judicial, cuando el hecho que dio lugar a la reclamación se produjo con posterioridad a la fecha del balance general.
- (c) Pérdida de instalaciones o inventarios como resultado de un incendio o catástrofe.

---

(21) – <http://ayudacontador.cl/nagas-seccion-560-hechos-posteriores>

- (d) Cuentas por cobrar que resulten incobrables debido a condiciones que hayan acontecido después de la fecha del balance (como siniestros ocurridos a clientes).

Los casos de hechos posteriores que afectan los estados contables financieros y que se convierten en ajustes, o bien reconocen partidas aún no reconocidas, satisfacen las pautas fijadas y establecidas en el cumplimiento del criterio del lo devengado. La falta de registración de estas partidas puede significar un problema de “excepciones en el párrafo de opinión con su incidencia en el párrafo de énfasis.

Cabe señalar, que si se trata de un hecho sustancial que ocurre con posterioridad al cierre del ejercicio, y que a su vez compromete el principio de empresa en marcha, corresponde también verificar la exposición del problema, evaluar en que medida puede llegar a afectar los criterios para realizar mediciones utilizadas por el ente al cierre del ejercicio económico.

Es redundante aclarar que se exige a la empresa que no prepare sus estados contables bajo la hipótesis de empresa en marcha, si los hechos que quedaron en evidencia luego del cierre pertinente indican lo contrario.

### **Ejemplo.**

Cuando el auditor realiza la verificación de los litigios e inspecciones que tiene pendiente la empresa al cierre del ejercicio 20X1, se encuentra con una resolución emitida por la DGI donde se adjudica responsabilidad a la entidad por evasión de impuestos durante el ejercicio 20X0, solicitando la reliquidación de impuestos de dicho año correspondiente al Impuesto a la renta por un importe de \$ 200.000 y correspondiente al Impuesto al patrimonio por \$ 70.000.

En este caso el auditor sugerirá ajustar dichos importes a resultados acumulados por tratarse de impuestos devengados en el ejercicio anterior, ya que si bien se tratan de acontecimientos que llegaron a su resolución como hechos posteriores al balance, estamos frente a una diferencia de importancia relativa.

El ajuste a sugerir sería de la siguiente forma

<i>Impuesto a la renta empresarial</i>	<i>200.000</i>
<i>Impuesto al patrimonio</i>	<i>70.000</i>
<i>Resultados acumulados</i>	<i>270.000</i>

## Capítulo VIII

### Trabajo de Campo

Para efectuar nuestro trabajo de campo elegimos como método la realización de entrevistas a profesionales con una alta experiencia en la ejecución de auditorías externas, con el objeto de conocer en el contexto de la práctica profesional del auditor el impacto de los ajustes a resultados acumulados en su trabajo y en el informe de auditoría.

A continuación, expondremos las preguntas del cuestionario propuesto a los entrevistados y las respuestas obtenidas de los profesionales sobre las mismas.

***1) ¿Cómo influyo a grandes rasgos la aprobación del decreto 162/04, que reglamenta la aplicación obligatoria de las normas internacionales de contabilidad vigentes hasta ese momento, en su actividad profesional?***

**Cr. Jorge Gutfraind – MRI Contadores Públicos**

Para las empresas medianas o de más envergadura que de alguna manera tenían su contabilidad dentro de un proceso sistemático, actualizado, etc., hizo coincidir el marco real con el marco formal y para las que no, genero ahí a la vez un doble efecto, algunas que han hecho un esfuerzo muy importante y otras que quedaron a la vera del camino.

**Cr. Alfredo Pignatta – Pignatta & Usal Asociados**

En realidad en mi caso particular no influyó demasiado ya que el decreto 162 lo único que hizo fue actualizar algunas normas y “poner en blanco y negro” algo que ya era de aplicación desde el año 1991

En efecto, el artículo 4 del decreto 105/91 decía que cuando se quisiera contabilizar una operación no contemplada por las normas obligatorias se deberían aplicar la NIC no obligatorias, como las obligatorias eran unas pocas en los hechos estaban vigentes todas las demás. Por lo tanto en los hechos no significó ningún cambio sustantivo.

### **Cr. Felipe Quiró – CPA Ferrere**

Anteriormente existía un marco normativo, donde las Nics no eran de fácil acceso, y a su vez se podría plantear como confuso. Estaban reguladas por los decretos 103 y 105 normas que ya eran viejas, estas permitían dos tipos de criterios, donde cada profesional podría aplicar las normas con el criterio que más le convenía. Nos encontrábamos con casos en que dos empresas con las mismas características tendrían dos balances totalmente diferentes, ya que cada contador aplico el criterio que creía conveniente.

Desde la aprobación del decreto 162/04 se concientizó mas la profesión respecto a las normas y se introdujo un marco normativo actualizado, más aplicable a la realidad. Un gran cambio fue el poder apartarse de las normas fiscales para poder aplicar normas contables, un caso a tener en cuenta es que con el Dec 162/04 y ahora con el 266/07 se deja de lado la NIC número 15 la que permite ajustes parciales, los cuales son permitidos por normas fiscales.

En conclusión tenemos un marco más actualizado, más conocido por todo el mundo, pero todavía cuesta adaptarse.

### **Cr. Gerardo Larrosa – BDO Auditores**

A partir de este decreto se exigió la aplicación obligatoria de las NICs para la elaboración de los estados contables.

A modo de ejemplo, los principales cambios fueron: presentación de información comparativa con el año anterior, reconocimiento del impuesto diferido, contemplación del ajuste por inflación en caso que se den determinadas circunstancias, definición de moneda funcional, mayor información a revelar en las notas a los estados contables.

### **Cr. Alejandro Barboni – ERNST & YOUNG**

Fue un cambio muy importante, con respecto al piso contable a nivel local, teníamos bastantes años de atraso en cuanto a las normas contables, habíamos quedado en el decreto

103 del año 1991. Las normas habían cambiado y los mercados estaban mucho mas globalizados.

En definitiva es un acercamiento hacia las normas, se logra una alineación con las normas internacionales.

**2) *Cuando hablamos de la Norma Internacional de Contabilidad número 8 y 10, que nos detallan el tratamiento contable a los ajustes a realizarse a ejercicios ya cerrados, específicamente sobre errores, políticas contables, cambios en las estimaciones y hechos posteriores. ¿Cómo cree usted que influye en la presentación de la información financiera, estos ajustes teniendo en cuenta que la normativa indica regularizar el patrimonio y no el resultado del ejercicio en curso?***

**Cr. Jorge Gutfraind - MRI Contadores Públicos**

No hay grandes cambios en los hechos, el mayor cambio viene dado por exposición, lo importante es que esté adecuadamente revelado: *"Para mí el tema básico acá, es el tema de la revelación.....el cambio es importante desde el punto de vista que no me afecta el resultado del ejercicio"*

**Cr. Alfredo Pignatta - Pignatta & Usal Asociados**

También esto era una práctica que era posible usar. Si bien en el estado de resultados había una cuenta que era "ajuste de resultados de ejercicios anteriores" con lo cual se podía ajustar en Resultados, en el Estado de Evolución del Patrimonio después del subtotal de los saldos iniciales hay un renglón que dice "Ajuste a los saldos iniciales" con lo cual implícitamente desde antes se podía utilizar la alternativa de ajustar directamente el patrimonio en lugar de los resultados del ejercicio.

**Cr. Felipe Quiró - CPA Ferrere**

Al realizar los ajustes encontrados contra el resultado del ejercicio actual, tal como lo plantea el decreto 103/91, lo que estamos haciendo es ensuciar el resultado del ejercicio, ya que, si estamos ante un error material que amerita su ajuste por su trascendencia, está claro

que si lo hacemos contra el resultado del ejercicio, afectará en gran medida la lectura. Soy partidario de ajustar, ”para atrás “contra patrimonio. Siendo que de la otra manera se verá distorsionado el resultado actual y los estados comparativos.

#### **Cr. Gerardo Larrosa – BDO Auditores**

Si se trata de cambios anteriores al ejercicio en cuestión no tiene efectos sobre el resultado del ejercicio, si lo tiene sobre el patrimonio. Si se nota un cambio significativo al presentar información comparativa, ya que los estados contables anteriores deben ser reelaborados.

#### **Cr. Alejandro Barboni – ERNST & YOUNG**

A los efectos de la presentación, no existen grandes cambios, permite una mejor información comparativa.

*3) Suponemos que su experiencia laboral, lo ha enfrentado a varias situaciones que lo han llevado a plantear ajustes a resultados acumulados. ¿Podría brindarnos algún ejemplo práctico?*

#### **Cr. Jorge Gutfraind - MRI Contadores Públicos**

Cuando salió la primera normativa sobre intermediarios de valores del banco central, en ese momento el instructivo planteado por dicha institución exigía que los ajustes de valor debían cargarse a resultados de ese ejercicio; “*entonces nos encontrábamos con corredores de bolsa, algunos de los cuales habían comprado sus títulos hacía 20 años y lo habían amortizado, o sea que tenía valor cero....otros corredores de bolsa lo habían comprado hace dos años y nunca lo habían amortizado porque tiene un valor indefinido, no se agotan*”. La resolución decía que a partir de la fecha se valuarán de acuerdo al último valor de remate que tenga el título.” *Para mí son resultados de ejercicios anteriores*”, considero que la diferencia de valor generada en el último ejercicio como resultado, pero todo lo anterior son resultados acumulados.

### **Cr. Alfredo Pignatta - Pignatta & Usal Asociados**

El único caso que me tocó fue un ajuste muy significativo como consecuencia de una inspección impositiva que detectó en una empresa un cálculo equivocado del impuesto a las rentas en años anteriores.

### **Cr. Felipe Quiró - CPA Ferrere**

En una revisión limitada que venía haciendo otra empresa auditora, a una empresa forestal, que aplica el método de flujo de caja descontado para valuar las plantaciones, el error estaba dado en el cálculo, basado en un error conceptual que hacía que cambiara significativamente su valuación, se estaba tomando el total de la madera que tendría finalizado el crecimiento del árbol descontado, y no la madera actual como debería ser. Toda esa diferencia se envió contra resultados acumulados y se fue recomponiendo todos los saldos iniciales desde el primero momento.

### **Cr. Gerardo Larrosa – BDO Auditores**

Cuando se cambia de marco normativo, debo reconocer resultados generados en periodos anteriores que no estaban reconocidos. Por ejemplo con el cambio según Dec. 162/04, debo realizar un ajuste al inicio del ejercicio de impuesto diferido, en caso que no lo estuviera calculando

### **Cr. Alejandro Barboni – ERNST & YOUNG**

Se plantea como ejemplo; errores, cambios en las estimaciones contables sean estas materiales o no.

**4) Tomemos como ejemplo alguno de los brindados por usted en el punto anterior, ¿Qué procedimientos en la práctica conoce usted que serían aplicables para detectar este tipo de ajustes?**

### **Cr. Jorge Gutfraind - MRI Contadores Públicos**

No existe en definitiva un procedimiento estándar, en cambio se sugiere analizar aquellos ajustes de carácter extraordinario que aparecen en el ejercicio, primero se deben analizar todas las cuentas que mueven patrimonio, ya que estas cuentas son las que generen ajustes al patrimonio o ajustes de valor, hay que analizarlas una por una. El procedimiento básicamente es mirar todas las cuentas que afectan ajustes al patrimonio.

*“Vamos a poner un ejemplo, una empresa tiene su importe en libros de bienes de uso tu lo que debieras hacer año a año es compáralo con el importe recuperable”*

### **Cr. Alfredo Pignatta - Pignatta & Usal Asociados**

La empresa que comento, fue el primer año que hacía auditoría, por lo que debería haberla hecho antes y posiblemente no hubiera habido ese error.

### **Cr. Felipe Quiró - CPA Ferrere**

El auditor si no conoce el negocio del cliente no puede comenzar su auditoria, lo primero que debemos hacer es conocer el negocio, conocer los procesos internos y el ambiente de control si es que existe. Lo primero es conocer todos los procesos hasta llegar a los estados contables, son muy variadas las circunstancias que te pueden llevar a ajustar resultados acumulados, ya dependemos de cada rubro, en el caso de los bienes de cambio por ejemplo entran en juego el tema de existencia y valuación.

### **Cr. Gerardo Larrosa – BDO Auditores**

Lo más práctico ha sido reformular los estados contables anteriores con las nuevas pautas y compararlos con los confeccionados en su momento

### **Cr. Alejandro Barboni – ERNST & YOUNG**

No existe una regla que nos indique como se detectan los errores, pero puedo mencionar:

- Estudio de variaciones
- Pruebas sustantivas
- Pueden existir problemas en el corte de la documentación y/o de costos.
- Etc.

5) *¿Cree usted que la existencia de ajustes a resultados acumulados puede afectar la opinión del auditor en el momento de emitir su informe de auditoría? ¿De qué forma?*

**Cr. Alfredo Pignatta - Pignatta & Usal Asociados**

Creo si está perfectamente explicada la situación, no deberían afectar la opinión del auditor

**Cr. Felipe Quiró - CPA Ferrere**

Si es material y no lo quieren contabilizar, seguro que afecta la opinión del auditor ya que estamos frente a la no aplicación de las normas contables y en el caso de que sea material debe ser calificado.

**Cr. Gerardo Larrosa – BDO Auditores**

El auditor realiza procedimientos sobre los saldos iniciales, en caso que existan ajustes a resultados acumulados que estén debidamente fundamentados no afecta la opinión del auditor.

**Cr. Alejandro Barboni – ERNST & YOUNG**

Si los ajustes son materiales y los mismos no fueron realizados, siempre se vera afectada la opinión del auditor. El tema esta dado en la materialidad o no de dichos ajustes. Si la empresa no realiza los mismos esto deberá ser calificado en el informe.

6) *Supongamos que usted se encuentra auditando una empresa en su tercer ejercicio económico, y detecta un error material que afecta los dos juegos de estados contables anteriores. Como influye en su informe el hecho de que las auditorías anteriormente realizadas no detectaran dicho error. En el caso de que las haya realizado usted y en el caso de que hayan sido efectuadas por otro profesional.*

**Cr. Jorge Gutfraind - MRI Contadores Públicos**

El comportamiento debería ser el mismo en los dos casos, se debería obviar quien fue el profesional que realizó anteriormente la auditoría y auditar correctamente los de este ejercicio; la preocupación surge ; “*si yo audite los del ejercicio anterior tengo que ver como hago llegar a los usuarios de la información que hay un error en el ejercicio anterior*”, el error existente se nota en los comparativos, esto debería estar incluido en una nota, debería estar correctamente revelado, en el caso de que la revelación no sea la correcta por ejemplo que lo hubiera hecho otro auditor, la sugerencia es arreglarlo y revelarlo. Si la respuesta es negativa estaríamos frente a un problema de exposición, habrá que ver si estamos frente a un hecho no material, material o muy material.

En relación al dictamen, hay una modificación de saldos iniciales que afecta el patrimonio y si afecta el patrimonio hay un problema de exposición que tienen que estar revelado y si no lo está debo evaluar su materialidad.

**Cr. Alfredo Pignatta - Pignatta & Usal Asociados**

Es un problema que nunca he enfrentado, pero pienso que deberían actuar como dicen las normas y reconocer el error y corregirlo.

**Cr. Felipe Quiró - CPA Ferrere**

Si lo hizo otro profesional, lo correcto es comunicarlo para que tome las medidas. Al momento de detectar el error se tiene que poder dar la instancia al auditor anterior para que luego de corregido pueda volver a emitir su informe.

En el caso de ser realizado por el mismo profesional, de la misma forma se realizan las correcciones y llegado el caso también se remiten los juegos de estados que estén afectados.

**Cr. Gerardo Larrosa – BDO Auditores**

En caso que el error detectado sea corregido, con cargo a resultados acumulados, el presente informe estaría bien y los anteriores salieron mal.

En caso que se detecte el error y no se corrija, el informe de auditoría del presente ejercicio debe contemplar dicha discrepancia (sería un dictamen con salvedad, o con observaciones), los informes anteriores salieron mal.

En ambos casos, los informes anteriores estaban mal si contaba con los elementos para detectar el error y no lo detecte.

### **Cr. Alejandro Barboni – ERNST & YOUNG**

Si estamos ante una situación en la cual detectamos un error en un ejercicio ya cerrado y auditado, deberemos declarar la existencia de este error en los ejercicios anteriores, la casuística puede ser variada, desde que se haya subsanado en este ejercicio y tener que informar que los dos ejercicios anteriores están mal y el corriente esta bien.

Cuando estamos trabajando con estados contables comparativos tendremos que tener cuidado si el error se mantiene en los dos años y de este modo informar al lector.

En cuanto al emisor del los informes anteriores, para el accionar resulta indistinto quien es el autor, a lo sumo se identificara que existe una auditoria anterior del auditor tal, con fecha tal y en el caso de que no esté calificado se indicará al respecto. En el dictamen final se revelará que los saldos iniciales no son correctos, con la salvedad de que los ejercicios anteriores están mal y que se corrigieron en este ejercicio.

## **Capítulo IX**

### **CONCLUSIÓN**

Gracias al proceso económico, tecnológico, social y cultural a gran escala que estamos viviendo, nos encontramos en un entorno dinámico en el cual nuestras actividades están dejando el plano nacional para tratar con el internacional. Es en este entorno donde se introduce en el área contable de nuestro país una nueva normativa regulada por el decreto 162/004 y posteriormente por el decreto 266/007, que comienzan a formalizar y a establecer criterios, que hasta el momento parecían ambiguos, para la registración y presentación de estados financieros en las empresas uruguayas.

Aunque los cambios son numerosos y conciernen a diferentes ámbitos de las cuentas anuales, y muy lejos de lograr exponerlos todos, podemos destacar que las principales modificaciones provienen de la actualización de los saldos contables, tal como lo es el reconocimiento de los cambios en políticas contables, los errores contables y los cambios de estimaciones que se exponen en el rubro patrimonial denominado resultados acumulados.

El objetivo de este trabajo de investigación monográfica ha sido el análisis de los motivos que generan ajustes a resultados acumulados y su tratamiento contable, así como identificar de qué manera impacta y afecta en el informe de auditoría.

Para ello se estudió a las normas internacionales números 8 y 10 que regulan de forma expresa los ajustes a efectuar en el caso de cambios en las políticas contables y correcciones de errores que se aplicaran de forma retroactiva modificando el patrimonio neto acumulado. A causa de su distinta naturaleza, los cambios en las estimaciones contables se aplicaran prospectivamente, afectando solo al año actual y a ejercicios futuros. Por su parte los hechos posteriores al cierre que recojan circunstancias que ya existían al final del ejercicio, deberán ser incorporados a las cuentas anuales.

Todas estas modificaciones en la normativa, y en la registración contable afectan directamente en la emisión del dictamen a cargo del auditor y toma importancia entre otras cosas cuando se emite una opinión sobre estados contables comparativos. Como consecuencia de la auditoría de estados contables del último ejercicio pueden surgir ajustes a los ejercicios anteriores que modifiquen la información comparativa. En ese caso, el auditor, por más que no audite los estados contables anteriores, deberá comunicar cual es el efecto de los ajustes en el informe ya emitido del ejercicio anterior. Esta apreciación es independiente de quien fue el auditor del ejercicio anterior.

En función de lo anterior, consideramos que el factor común y a su vez protagonista de los posibles ajustes, y de la incidencia o no de los mismos en el dictamen final, es la materialidad. Entendemos que en el ámbito contable las omisiones o inexactitudes de los elementos, tomadas individualmente o en su conjunto, que representan importes materiales, pueden y deben influir en las decisiones económicas que los usuarios forman a partir de los estados financieros. La materialidad es relevante para realizar juicios relativos a la selección y aplicación de las políticas contables, así como para la omisión o revelación de la información en los estados financieros.

Si al verificar la necesidad de contabilizar ajustes a resultados acumulados la empresa no remita los estados contables corrigiendo las partidas afectadas, el auditor deberá, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen. Por lo tanto, el grado de error a partir del cual se considera que la imagen fiel de las cuentas esta distorsionada, impacta directamente en el informe del auditor, generando una opinión con salvedad o incluso puede llegar a ser adversa.

## Bibliografía

### Cap I

- Nic 8: [http://www.ain.gub.uy/nics/nics\\_new/nic\\_8.doc](http://www.ain.gub.uy/nics/nics_new/nic_8.doc)
- Nic 10: [http://www.ain.gub.uy/nics/nics\\_new/nic\\_10.doc](http://www.ain.gub.uy/nics/nics_new/nic_10.doc)

### Cap II

- Sic 8: ERNST & YOUNG. *Normas Contables Adecuadas. Decreto 162/04 y NIC's. Los elementos básicos para una adecuada presentación de Estados Contables.* Montevideo: Gráfica Uruguay, Octubre de 2004.
- NIIF 1:
  - Decreto 266/07
  - [http://www.ain.gub.uy/nics/niif/niif\\_01.doc](http://www.ain.gub.uy/nics/niif/niif_01.doc)
  - <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catconsu/teopractico/Tema%204%20NIC1.pdf>
- AREA: ERNST & YOUNG. *Normas Contables Adecuadas. Decreto 162/04 y NIC's. Los elementos básicos para una adecuada presentación de Estados Contables.* Montevideo: Gráfica Uruguay, Octubre de 2004.

### Cap III

- Prof. Dr. Francisco Souza Fernández. *Cambios en criterios contables, subsanación de errores, cambios en estimaciones.* Universidad de Cantabria, Diciembre 2007.
- [www.supercontable.com/pag/documentos/casos/contabilidad](http://www.supercontable.com/pag/documentos/casos/contabilidad)
- Marco Conceptual, NIC 8 y NIC 10.

### Cap IV

#### **1) Políticas contables adoptadas**

- Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición, Tomo I – pág. 596.*
- Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición, Tomo II – pág. 727*
- NIA 240

#### **2) Consideración del fraude y error**

- Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición, Tomo I – pág. 322 y 524.*

- Gustavo Montanini. *Auditoría – 2009, Bs. As. – pág. 72, 130, 149, 208 y 224*

### **3) Análisis de estimaciones contables**

- Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados – 2009, Bs. As. – pág. 366*
- NIA 540

### **4) Examen de hechos posteriores al cierre del ejercicio**

- Armando M. Casal. - *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados – 2009, Bs. As. – pág. 90, 93 y 94.*
- Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo II – pág. 1157.*

## **Cap V**

- Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo II – pág. 880 y 1174.*

## **Cap VI**

- Enrique Fowler Newton. *Tratado de Auditoría – 4ta. Edición 2009, Tomo I y II*
- Armando M. Casal. *Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados – 2009, Bs. As.*
- Cr. Ricardo Villarmarzo y otros. *Auditoria-Guía para su planificación y ejecución – 2008, Mdeo.*
- Cr. Benjamín Rolando Téllez Trejo. – *El dictamen en la contaduría pública – 8va. Edición 2005, México D.F*
- Boletín 4010 – “*Dictamen del Auditor*” - *promulgado por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*

## **Agradecimientos**

En esta etapa tan especial de nuestras vidas queremos agradecer a todos nuestros familiares presentes y ausentes, hermanos, amigos, compañeros que estuvieron a nuestro lado y nos apoyaron a lo largo de toda nuestra carrera.

A nuestras madres, esposos e hijos les agradecemos la paciencia, el estímulo y el cuidado que nos brindaron. Le damos las gracias por compartir nuestros éxitos y por esperarnos con un abrazo ante nuestros fracasos.

A los amigos y compañeros que son un pilar fundamental, que siempre nos aconsejaron e impulsaron para seguir adelante.

A los profesionales que accedieron a participar y colaborar con nuestro trabajo de campo, por su tiempo y amabilidad brindada.

Finalmente, agradecemos a nuestro tutor el Cr. Leonardo Costa por el tiempo dedicado a la orientación de nuestro trabajo de investigación.

**“El trabajo monográfico presentado y las opiniones vertidas en él son de responsabilidad de los autores.**

**El coordinador / tutor ha cumplido un rol de orientación del grupo de estudiantes en aspectos metodológicos y académicos generales, sin que esa actuación implique compartir en todo o en parte el contenido final de la investigación desarrollada”.**