FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA - CENCyA

INTERPRETACIÓN N° 16 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Caracterización de los servicios que implican la emisión de informes especiales e informes de cumplimiento incluidos en la sección VII.C y el capítulo VIII de la Resolución Técnica N° 37, modificada por la Resolución Técnica N° 53

La Interpretación N° 16, “Caracterización de los servicios que implican la emisión de informes especiales e informes de cumplimiento incluidos en la sección VII.C y el capítulo VIII de la Resolución Técnica N° 37 modificada por la Resolución Técnica N° 53” fue aprobada por la Junta de Gobierno el 23 de septiembre de 2022 en Puerto Madryn, Chubut, y reemplazó a la Interpretación N° 10.

SEGUNDA PARTE

Alcance de esta Interpretación

a. Todas las menciones y referencias que se realizan en esta interpretación a diferentes capítulos corresponden a la Resolución Técnica Nº 37 modificada por la Resolución Técnica Nº 53 (en adelante, RT 37).

b. Esta Interpretación provee guías sobre los aspectos a tener en cuenta en un encargo de servicios relacionados que implica la emisión de un informe especial previsto en la sección VII.C (en adelante, "encargos de informes especiales") y de los informes de cumplimiento incluidos en el capítulo VIII de manera tal que puedan diferenciarse de los encargos de aseguramiento contemplados en el capítulo V.

c. La RT 37 sigue el lineamiento de las normas adoptadas por la RT 35 en cuanto a separar los encargos de aseguramiento que tienen como propósito incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, de los encargos por servicios relacionados.

d. Los encargos de aseguramiento, razonable o limitado, están desarrollados en los capítulos III (Normas de auditoría), IV (Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios) y V (Normas sobre otros encargos de aseguramiento) y los encargos por servicios relacionados, en el capítulo VII[1].

e. El capítulo VII tiene tres secciones de las cuales las dos primeras tratan servicios claramente identificables: los encargos para aplicar procedimientos acordados (sección A) y los encargos de compilación (sección B).

f. La sección C del capítulo VII (Informes especiales no incluidos en el capítulo V) contempla principalmente (aunque no está limitado a esto) los encargos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

g. Pese a que en su título la sección VII.C aclara la exclusión de aquellos encargos incluidos en el capítulo V y más allá del objetivo de los informes especiales mencionados en la norma, en la práctica podría no quedar claro cuál es su alcance y el enfoque a seguir que permita distinguirlos de los otros encargos de aseguramiento incluidos en el capítulo V.

[1]Se deja de lado la inclusión del capítulo VI (Certificaciones) ya que no es un encargo que tenga un paralelo en la RT35.

Encuadre de un encargo de aseguramiento

Pregunta 1

1. ¿En qué consiste un encargo de aseguramiento?

Respuesta:

2. En el Glosario se los define de la siguiente forma: *Encargo en el que un contador tiene como objetivo obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios)…*

3. Los encargos de aseguramiento se clasifican:

   a. En función de cómo se suministra la información sobre la materia objeto del análisis:
      - Encargos de constatación.
      - Encargos de informe directo

   b. Según el grado de aseguramiento que provee al usuario:
      - Encargos de seguridad razonable
      - Encargos de seguridad limitada

Elementos de un encargo de aseguramiento

Pregunta 2

4. ¿Qué elementos caracterizan un encargo de aseguramiento?

Respuesta:

5. Los siguientes elementos caracterizan un encargo de aseguramiento:

   a. una relación tripartita que involucra a: un profesional, una parte responsable y al (a los) usuario(s);
   b. un asunto adecuado;
   c. criterios apropiados;
   d. obtención de elementos de juicio válidos y suficientes; y
   e. un informe por escrito que puede brindar un aseguramiento razonable o limitado.

6. Con respecto al asunto (segundo elemento mencionado), éste debe ser mensurable de manera coherente en comparación con los criterios y susceptible de ser sometido a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes como para sustentar una conclusión. Por ejemplo, no sería apropiado un asunto que consista en medir la capacidad de un ente para cumplir ciertas obligaciones que aún no han sido establecidas o que pueden variar.

7. Los criterios (tercer elemento mencionado) pueden estar establecidos en leyes o reglamentos, o ser emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos. También se pueden

desarrollar específicamente a los fines del encargo.

8. De manera particular, si se cumplen con las demás características, podría darse un encargo de aseguramiento sin existir explícitamente la relación tripartita, en aquellos casos en que el usuario es la propia parte responsable. Por ejemplo, cuando la Dirección de un ente contrata al profesional para brindar aseguramiento sobre un asunto y el usuario del informe es la misma Dirección. En estos casos, el informe del profesional debe incluir un párrafo que restrinja la distribución del informe a solo la parte responsable.

Encuadre de un servicio relacionado

Pregunta 3

9. ¿Cuáles son las características de los servicios relacionados previstos en el capítulo VII?

Respuesta:

10. La característica relevante de los servicios relacionados es que el informe a ser emitido por el contador no brinda seguridad en los términos previstos para los encargos de aseguramiento incluidos en los capítulos III, IV y V.

Procedimientos acordados

En un encargo para realizar procedimientos acordados, el contador aplica procedimientos de naturaleza de auditoría que él mismo, la entidad contratante y terceros, en su caso, han convenido en relación con algún asunto, y presenta un informe que contiene sus hallazgos. Dado que el contador emite un informe con los hallazgos que surgen de los procedimientos acordados, no aumenta el grado de confianza sobre ese asunto en relación con determinados criterios.

Compilación

En un encargo de compilación, el contador utiliza su conocimiento experto en materia de contabilidad, con el fin de reunir, clasificar y resumir información contable. Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información. En consecuencia, tampoco es un encargo que aumente el grado de confianza, ya que no se requiere que el contador verifique ni la exactitud ni la integridad de la información que le proporciona la Dirección para su compilación, o que obtenga elementos de juicio de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la información contable.

Informe especial

Un encargo para emitir un informe especial está destinado principalmente (aunque no está limitado a esto) a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

En este tipo de encargo, el contador aplica una serie de procedimientos para verificar el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del organismo de control (u otro

usuario especifico), y se limita a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos de esos procedimientos.

Elementos de un servicio relacionado

Pregunta 4

11. ¿Qué elementos caracterizan un servicio relacionado?

Respuesta:

12. Un servicio relacionado está caracterizado por los siguientes elementos:

    a. una relación tripartita que involucra a un profesional, una parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe;
    b. reglas acerca de la forma de llevar a cabo el encargo, ya sean procedimientos de naturaleza de auditoría o bien criterios adecuados para reunir, resumir y clasificar información;
    c. obtención de elementos de juicio; y
    d. un informe por escrito que está destinado a comunicar los resultados de los procedimientos aplicados por el profesional para satisfacer el objetivo de los usuarios de la información.

Diferencias entre un encargo de aseguramiento y un servicio relacionado

Pregunta 5

13. ¿Cuáles son las diferencias básicas entre un encargo de aseguramiento y un servicio relacionado?

Respuesta:

14. En un encargo de aseguramiento se busca la opinión o la conclusión del contador sobre un asunto en comparación con determinados criterios y se constituye en el factor primordial de este tipo de encargos.

15. Los procedimientos a ser llevados a cabo son los necesarios, a juicio del contador, para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o su conclusión.

16. En cambio, en un servicio relacionado se busca conocer los resultados de la aplicación de los procedimientos por sobre la manifestación del contador. No están destinados por lo tanto a brindar la seguridad propia de los encargos de aseguramiento previstos en los capítulos III, IV y V, porque se da prioridad a comunicar los resultados de los procedimientos aplicados por el contador para satisfacer el objetivo de los usuarios de la información.

17. La existencia de criterios apropiados es una condición básica para encuadrar un encargo como un encargo de aseguramiento del capítulo V. Por lo tanto, un encargo para emitir un informe especial es aplicable también en aquellos casos en que, a juicio del contador, no existan o no puedan diseñarse criterios idóneos o apropiados contra los cuales contrastar la información sobre un asunto.

Caracterización de los encargos de informes especiales

Pregunta 6

18. ¿Qué es un informe especial previsto en la sección VII.C?

Respuesta:

19. Están comprendidos en este tipo de encargo (aunque no están limitados a ese fin) aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control, formulados directamente al contador o a su comitente, que requieren la aplicación de ciertos procedimientos para corroborar el cumplimiento por parte de la entidad de dichos requerimientos.

20. El valor de esta clase de informes proviene de la aplicación de los conocimientos específicos del contador público, del cumplimiento de las normas profesionales y los requerimientos de ética, y de la comunicación clara de la naturaleza y la extensión de su intervención acerca del cumplimiento por parte de la entidad de los requerimientos del organismo de control (o sobre la información solicitada por otro usuario específico), señalando en su caso los hallazgos derivados de la tarea profesional.

21. Este servicio mejora la confiabilidad de la información objeto del trabajo, al estar acompañada por una manifestación profesional independiente que es diferente de la de los encargos de aseguramiento incluidos en los capítulos III, IV y V.

Pregunta 7

22. ¿Qué elementos pueden caracterizar a un encargo de informe especial previsto en la sección VII.C?

Respuesta:

23. Cuando quien solicita el encargo y el usuario acuerdan explícitamente los procedimientos a aplicar por el contador, estamos frente a un encargo de procedimientos convenidos y, en este caso, sería aplicable la sección VII.A (Encargos para aplicar procedimientos acordados).

24. Sin embargo, si los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato, pero el contador identifica los procedimientos que él entiende que estarían implícitamente admitidos, estaríamos frente a un encargo de naturaleza tal que conducirá a la emisión de un informe especial.

25. Ejemplo de esta situación lo constituye la circunstancia en la que un regulador solicita un informe profesional sobre un asunto o una información en particular. Teniendo en cuenta las necesidades y los requerimientos del regulador, de conformidad con el cliente, el contador puede emitir un informe especial detallando en su informe los procedimientos aplicados y dar una manifestación de hallazgos sobre la base de esos procedimientos.

Tipo de manifestación en un informe especial

Pregunta 8

26. ¿Cómo debe manifestarse el contador en un informe especial?

Respuesta:

27. El contador deberá limitarse a dar una manifestación de los hallazgos que surgieran a partir de los procedimientos aplicados. Por lo tanto, deberá evitarse el uso de vocablos que pudieran inducir al usuario a concluir que se trata de un encargo de aseguramiento.

Caracterización de los encargos de informes de cumplimiento

Pregunta 9

28. ¿Qué es un informe de cumplimiento previsto en el capítulo VIII?

Respuesta:

29. Es un informe que surge de un encargo cuyo único objetivo consiste en corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización, para la realización de diversos trámites, gestiones o procedimientos.

Pregunta 10:

30. ¿Qué diferencia existe entre un informe especial previsto en la sección VII.C y un informe de cumplimiento definido en el capítulo VIII.

Respuesta:

31. La diferencia con los informes especiales es que en los informes de cumplimiento el contador da un aseguramiento sobre el cumplimiento de requerimientos normativos, ya sean establecidos por el regulador o por una disposición legal.

Pregunta 11

32. ¿En qué consiste la tarea profesional y en qué se diferencia con los encargos de aseguramiento de la sección V.A?

Respuesta:

33. La tarea del contador consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador, en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del regulador para un determinado trámite. Por lo tanto, el aseguramiento está limitado exclusivamente al cumplimiento de los requerimientos normativos del regulador en relación con el trámite que motiva el encargo.

Tipo de manifestación en un informe de cumplimiento

Pregunta 12

34. ¿Cómo debe manifestarse el contador en un informe de cumplimiento?

Respuesta:

35. El contador se manifestará expresando su opinión acerca del cumplimiento del ente con los requerimientos del regulador establecidos para el trámite en cuestión, de acuerdo con lo señalado en la sección VIII.ii.2.

Contenido de los informes de aseguramiento, informes especiales e informes de cumplimiento

Pregunta 13

36. ¿Cuáles son las principales diferencias que existen en la estructura de estos tipos de informes?

Respuesta:

37. Todos ellos deben cumplir con los requisitos o características detallados en el capítulo II. A continuación, se detallan los distintos elementos generales que deben contener los informes:

Contenido	***Informe de aseguramiento***		***Informe especial***	***Informe de cumplimiento***
	Razonable	***Limitado***		
Título del informe	SI	SI	SI	SI
Destinatario	SI	SI	SI	SI
Identificación de la información objeto del encargo	SI	SI	SI	SI
Responsabilidad de la Dirección de la entidad	SI	SI	SI	SI
Responsabilidad del contador	SI (a)	SI (b)	SI (c)	SI (d)
Tarea profesional	SI (e)	SI (e)	SI (f)	SI (g)

Tipo de opinión, conclusión o manifestación	Conclusión positiva	Conclusión negativa	Manifestación de hallazgos surgidos de los procedimientos aplicados	Opinión sobre el cumplimiento de determinados requisitos del regulador
Otras cuestiones	(h)	(h)	(h)	(h)
Lugar y fecha de emisión	SI	SI	SI	SI
Identificación y firma del profesional	SI	SI	SI	SI
Título del contenido de cada párrafo	SI	SI	SI	SI

(a) El contador debe indicar que su responsabilidad consiste en expresar una conclusión de seguridad razonable sobre la información objeto del encargo, de acuerdo con lo establecido en la sección V.A.

(b) El contador debe indicar que su responsabilidad consiste en expresar una conclusión de seguridad limitada sobre la información objeto del encargo, de acuerdo con lo establecido en la sección V.A.

(c) El contador debe indicar que su responsabilidad consiste en la emisión de un informe especial sobre la información objeto del encargo con una manifestación sobre los hallazgos surgidos de la aplicación de los procedimientos para cumplir principalmente (aunque no está limitado a esto) con los requerimientos regulatorios que correspondan y de acuerdo con lo establecido en la sección VII.C.

(d) El contador debe indicar que su responsabilidad radica en la emisión de un informe de cumplimiento, consistente en la aplicación de determinados procedimientos que ha considerado suficientes para emitir una opinión acerca del cumplimiento por parte de la entidad de ciertos requerimientos establecidos por el regulador de acuerdo a lo establecido en el capítulo VIII.

(e) El contador debe hacer referencia a la sección V.A en relación con los encargos de aseguramiento razonable o limitado, agregando suficiente detalle de los procedimientos aplicados, según corresponda.

(f) El contador debe hacer referencia a la sección VII.C y enunciar los procedimientos aplicados con suficiente grado de detalle.

(g) El contador debe hacer referencia al capítulo VIII y enunciar los procedimientos aplicados con suficiente grado de detalle.

(h) Además de la posibilidad de enfatizar alguna cuestión, el contador podrá incluir restricciones a la distribución o uso de su informe, en el caso en que juzgue que usuarios que no están adecuadamente informados de las circunstancias especificadas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo.

38. En el Informe N° 22 de CENCyA, se incluyen modelos de estructura de los informes especial y de cumplimiento, que son meramente ejemplificativos y deberán adecuarse a las circunstancias específicas de cada caso particular.

Cuando la materia objeto de análisis esté contenida en un documento preparado por la parte responsable, cada página de ese documento debe ser firmada o inicialada por el contador incluyendo la fecha del informe profesional que emite, con el propósito de relacionarlo con dicho informe. Ese documento debe llevar la firma de la parte responsable. La carta de manifestaciones de la Dirección debería ser firmada por el representante legal del ente".