

PROYECTO DE INTERPRETACIÓN Nº 11: Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO EMISOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

PROYECTO DE INTERPRETACIÓN Nº 11 DE NORMAS DE CONTABILIDADY AUDITORIA:

Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII.C de la RT 37

PROYECTO DE INTERPRETACIÓN N° 11: Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37.

PRIMERA PARTE

Visto:

- a. La resolución técnica N° 37, “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados” (RT37) de esta Federación;
- b. El informe N° 15 del Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA), “Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37.”

y Considerando:

- a. Que resulta de interés para los profesionales el contar con una interpretación que clarifique como caracterizar aquellos servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37.

Por ello:

La Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Resuelve:

Artículo 1°. Aprobar el proyecto de Interpretación N° 11, “Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37.”

Artículo 2°. Establecer como vencimiento del período de consulta 120 días desde su publicación en la página web de esta Federación

Artículo 3°. Recomendar a los consejos profesionales adheridos a esta Federación realizar los procesos de discusión previa, difusión, divulgación y análisis y solicitar a CENCyA la participación que considere necesaria en este proceso.

Artículo 4°. Publicar este proyecto de interpretación de normas de contabilidad y auditoría en la página de Internet de esta Federación y difundirlo para propender a la generación de opiniones sobre el mismo.

Calafate, Provincia de Santa Cruz, 5 de diciembre de 2014

SEGUNDA PARTE

Alcance de esta Interpretación

1. 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 el Capítulo VII.C) de la RT 37 (en adelante “encargos de informes especiales”), de manera tal que puedan diferenciarse de los encargos de aseguramiento contemplados en el Capítulo V de la mencionada Resolución.
2. La RT 37 sigue el lineamiento de las normas adoptadas por la RT 35 en cuanto a separar aquellos otros 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.

Los primeros están desarrollados en los Capítulos III a V y los servicios relacionados, en el Capítulo VII¹.

Dicho Capítulo VII tiene tres secciones, las dos primeras de ellas con servicios claramente identificables: encargos de compilación y encargos para aplicar procedimientos acordados.

La última sección (Otros servicios relacionados. 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. Este tipo de encargos no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios presuntos o específicos sobre un determinado asunto y, por lo tanto, no brindan seguridad en los términos previstos para los otros encargos de aseguramiento en el Capítulo V. Pese a que en su título el Capítulo VII.C aclara la exclusión de aquellos encargos incluidos en el Capítulo V, más allá del objetivo de los informes especiales mencionado 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 Dejamos 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

¿En qué consiste un encargo de aseguramiento?

Respuesta:

En el Glosario de la RT 37 se menciona que un encargo de aseguramiento es un encargo en el cual un contador expresa una conclusión acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis (en adelante, “asunto”) sobre la base de ciertos criterios, con el fin incrementar el grado de confianza de los usuarios presuntos o específicos distintos de la parte responsable.

Los encargos de aseguramiento se clasifican:

- a) En función de cómo se suministra la información sobre la materia objeto de análisis:
 - Encargos basados en una afirmación
 - Encargos de informe directo
- b) Según el grado de aseguramiento que provee al usuario:
 - Encargos de aseguramiento razonable
 - Encargos de aseguramiento limitado

Elementos de un encargo de aseguramiento

Pregunta 2

¿Qué elementos caracterizan un encargo de aseguramiento?

Respuesta:

Los siguientes elementos caracterizan un encargo de aseguramiento:

- a) una relación tripartita que involucra: a un profesional, a una parte responsable y a el(los) usuario(s) presunto(s) o específico(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.

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.

Los criterios 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.

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

¿Cuáles son las características de los servicios relacionados previstos en el Capítulo VII de la RT 37?

Respuesta:

La característica relevante de los servicios relacionados es que el informe a ser emitido por el contador no está destinado a incrementar el grado de confianza del usuario del mismo.

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 acordado en relación con algún asunto y presenta un informe que contiene los hallazgos. Dado que el auditor 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 en contraposición al conocimiento experto en materia de auditoría, 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 financiera.

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 específico), y se limita a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos de esos procedimientos. Este tipo de encargos no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios presuntos o específicos sobre un determinado asunto y, por lo tanto, no brindan seguridad en los términos previstos para los otros encargos de aseguramiento en el Capítulo V.

Elementos de un servicio relacionado

Pregunta 4

¿Qué elementos caracterizan un servicio relacionado?

Respuesta:

Un servicio relacionado está caracterizado por los siguientes elementos:

- a) una relación tripartita que involucra a un profesional, una parte responsable y los usuarios presuntos o específicos;
- b) reglas acerca de la forma de llevar a cabo el encargo²;
- c) obtención de evidencias, y
- d) un informe por escrito que, por diferir un servicio relacionado de los encargos previstos en los Capítulos III a V de la RT 37, no está destinado a brindar la seguridad propia de esos encargos sino 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

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

Respuesta:

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

² Ya sean procedimientos de naturaleza de auditoría o bien criterios adecuados para reunir, resumir y clasificar información.

Los procedimientos a ser llevados a cabo en este tipo de encargo son aquellos necesarios, a juicio del contador, para reunirlos elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar su conclusión.

En cambio, en un servicio relacionado se busca conocer los resultados de la aplicación de los procedimientos por sobre la manifestación del contador. Un encargo para emitir un informe especial encuadra en la Sección VII.C de la RT 37 debido a que, por diferir de los encargos previstos en los Capítulos III a V de la RT 37, no está destinado a brindar la seguridad propia de esos encargos 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.

Un informe especial no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios presuntos o específicos sobre un determinado asunto en los términos previstos en el Capítulo V.A de la RT 37.

La existencia de criterios apropiados es una condición básica para encuadrar un encargo como un encargo de aseguramiento del Capítulo V de la RT37. 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

¿Qué elementos pueden caracterizar a un encargo de informe especial previsto en el Capítulo VII.C de la RT 37?

Respuesta:

Cuando quien solicita el encargo, y el usuario, acuerda explícitamente los procedimientos a aplicar con el contador, estamos frente a un encargo de procedimientos convenidos y, en este caso, sería aplicable la Sección VII.A de la RT 37 (Encargos para Aplicar Procedimientos Acordados).

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.

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 limitarse a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de esos procedimientos; es decir, no brindar un aseguramiento en los términos previstos en el Capítulo V.A (Otros Encargos de Aseguramiento en General).

Tipo de manifestación en un informe especial

Pregunta 7

¿Puede el contador emitir una opinión o conclusión sobre la materia o información objeto del informe especial?

Respuesta:

No. El contador deberá limitarse a dar una manifestación de los hallazgos que surgieran a partir de los procedimientos aplicados.

Tal como quedó expresado en la respuesta a la pregunta 5, un informe especial no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios específicos sobre un determinado asunto en los términos previstos en el Capítulo V.A de la RT 37. Por lo tanto, deberá evitarse el uso de vocablos que pudieran inducir al usuario a concluir que se trata de un encargo de aseguramiento. Es más, específicamente la RT37 requiere una manifestación del contador en su informe para dejar claro que un encargo de servicio relacionado no brinda la seguridad de un encargo de aseguramiento.

Contenido de los informes de aseguramiento e informes especiales

Pregunta 8

¿Cuáles son las principales diferencias a considerar en la estructura de ambos tipos de informes?

Respuesta:

Ambos tipos de informes deben cumplir con los requisitos o características detallados en la Sección II.C de la RT 37.

A continuación, detallamos los distintos elementos generales que deben contener los informes:

Contenido	Informe de aseguramiento		Informe especial
	Razonable	Limitado	
• Título del informe	SI	SI	SI
• Destinatario	SI	SI	SI
• Identificación de la información objeto del encargo	SI	SI	SI
• Responsabilidad de la Dirección de la entidad	SI	SI	SI
• Responsabilidad del contador	SI (a)	SI (b)	SI (c)
• Tarea profesional	SI (d)	SI (d)	SI (e)
• Tipo de opinión, conclusión o manifestación	Conclusión positiva	Conclusión negativa	Manifestación de hallazgos surgidos de los procedimientos

			aplicados
• Otras cuestiones	(f)	(f)	(f)
• Lugar y fecha de emisión	SI	SI	SI
• Identificación y firma del profesional	SI	SI	SI
• Titular el contenido de cada párrafo	SI	SI	SI

- (a) El contador debe indicar que su responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento razonable sobre la información objeto del encargo, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo V.A. de la RT 37.
- (b) El contador debe indicar que su responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento limitado sobre la información objeto del encargo, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo V.A. de la RT 37.
- (c) El contador debe indicar que su responsabilidad consiste en la emisión de un informe especial sobre la información objeto del encargo, para cumplir principalmente (aunque no está limitado a esto) con los requerimientos regulatorios que correspondan, y de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII.C de la RT 37, con una manifestación sobre los hallazgos surgidos de la aplicación de los procedimientos.
- (d) El contador debe hacer referencia al Capítulo V.A de la RT 37 en relación con los encargos de aseguramiento razonable o limitado, según corresponda. No es necesario que el profesional detalle los procedimientos, siendo suficiente la inclusión de un párrafo que los mencione en forma general.
- (e) El contador debe hacer referencia al Capítulo VII.C de la RT 37 y enunciar los procedimientos aplicados con suficiente grado de detalle.
- (f) 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.

En el Anexo A adjunto se incluye un modelo de estructura de un Informe Especial, que es meramente ejemplificativo y deberá adecuarse a las circunstancias específicas de cada caso particular.

Cuando la materia objeto de análisis está contenida en un documento preparado por la parte responsable, cada página de ese documento debe ser firmada o inicialada por el contador, con el propósito de relacionarlo con su informe profesional de tal fecha. Ese documento debe llevar la firma autorizada de la parte responsable. La carta de manifestaciones de la Dirección debería ser firmada por al menos la misma persona u otra de nivel jerárquico superior.

ANEXO A

ESTRUCTURA DE UN INFORME ESPECIAL DE ACUERDO CON RT37

INFORME ESPECIAL DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE [completar⁽¹⁾]

A los Señores [completar⁽²⁾] de
XYZ
CUIT N° [completar⁽³⁾]
Domicilio legal: [completar]

1. Objeto del encargo

He sido contratado por XYZ para emitir un informe especial sobre [indicar el objeto del encargo⁽⁴⁾], de acuerdo con lo requerido por [indicar, si corresponde, la fuente del requerimiento] en relación con [indicar, si corresponde, el trámite y/o información objeto del encargo]. Dicha información ha sido firmada/inicialada por mí para propósitos de identificación solamente, y en adelante, referida como “la Información objeto del encargo”.

2. Responsabilidad de la Dirección⁽⁵⁾ de la Sociedad

La Dirección de la Sociedad es responsable de la preparación y presentación de la Información objeto del encargo de acuerdo con lo requerido por [indicar la fuente del requerimiento] y del cumplimiento de [hacer referencia, según corresponda, a las normas del regulador y/o normas legales que se utilizaron para preparar dicha información].

3. Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en la emisión del presente informe especial, basado en mi tarea profesional, que se detalla en el párrafo siguiente, para cumplir con los requerimientos de [indicar, según corresponda, el organismo de control mencionado en el párrafo 1].

4. Tarea profesional

Mi tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas sobre informes especiales establecidas en la sección VII.C de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante, “RT 37”) y consistió en la aplicación de ciertos procedimientos necesarios para corroborar el cumplimiento por parte de la Sociedad con los requerimientos de ... [indicar,

según corresponda, el organismo de control mencionado en el párrafo 1.]. La RT37 exige que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute mi tarea de forma tal que me permita emitir el presente informe especial.

En consecuencia, mi trabajo no constituye una auditoría o revisión de estados contables, ni otro encargo de aseguramiento.

Los procedimientos detallados a continuación han sido aplicados sobre los registros y documentación que me fueron suministrados por la Sociedad. Mi tarea se basó en la premisa que la información proporcionada es precisa, completa, legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta su apariencia y estructura formal.

Los procedimientos realizados consistieron únicamente en:

- a. Cotejar...
- b. Recalcular ...
- c. [describir los procedimientos en forma detallada⁽⁶⁾]

5. Manifestación profesional

Alternativa 1: manifestación relacionada con el cumplimiento normativo en la Información objeto del encargo indicando que no hay hallazgos que la afecten

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que de las corroboraciones realizadas sobre la Información objeto del encargo, no surgieron hallazgos que afecten el cumplimiento por parte de la Sociedad con los requerimientos de... [Indicar, según corresponda, el organismo de control mencionado en el párrafo 1.]⁽⁷⁾

Alternativa 2: manifestación relacionada con la determinación de la Información objeto del encargo, indicando que no hay hallazgos que la afecten

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que de las corroboraciones realizadas no surgieron hallazgos que afecten la determinación de la Información objeto del encargo.⁽⁷⁾

Alternativa 3: manifestación relacionada con la Información objeto del encargo, indicando que no hay hallazgos que la afecten

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que de las corroboraciones realizadas [adecuar según corresponda en función a los procedimientos aplicados] no surgieron hallazgos que mencionan que afecten la Información objeto del encargo.⁽⁷⁾

Alternativa 4: manifestación acerca de cada uno de los hallazgos (contengan o no excepciones) obtenidos de la aplicación de cada uno de los procedimientos.

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que:

- a. [detallar cada hallazgo] ⁽⁸⁾
- b. ...

6. Restricción de uso del informe especial

Mi informe ha sido preparado exclusivamente para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante [indicar, si corresponde, el organismo de control correspondiente] en relación con [hacer referencia al asunto mencionado en el párrafo 1.] y, por lo tanto, no asumo responsabilidad en el caso que sea utilizado, o se haga referencia a éste o sea distribuido con otro propósito.

Lugar y fecha

[Firma del profesional]

Notas:

(1) Por ejemplo, en un trámite de inscripción de reducción del capital social ante el regulador de personas jurídicas, el título podría ser: "Informe especial de contador público independiente sobre precalificación del trámite de reducción del capital social por pérdidas acumuladas".

(2) Cargos de los destinatarios del informe (por ejemplo: Directores; Gerentes; Miembros del Consejo de Administración, etc.).

(3) De ser requerido por el Consejo Profesional de la jurisdicción que corresponda.

(4) El objeto del encargo es normalmente información del ente contenida en algún medio de soporte y que debe ser apropiadamente identificada.

(5) Órgano de administración de la entidad (por ejemplo: Directorio; Gerencia; Consejo de Administración), según la naturaleza del ente.

(6) Evitar expresiones como "auditar", "revisar", o "examinar", que podrían dar a entender que se trata de encargos de aseguramiento.

(7) De existir, agregar "excepto por las siguientes observaciones o excepciones" y detallar a continuación.

(8) Por ejemplo,

PROYECTO DE INTERPRETACIÓN N° 11: Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37.

- con respecto al apartado 4.a, comprobé que la suma es correcta,
- con respecto al apartado 4.b, corroboré que las facturas fueron asentadas en los registros contables con las siguientes excepciones:...