

Interpretación N° 10: 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 ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA - CENCyA

INTERPRETACIÓN N° 10 DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

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:

La Resolución Técnica N° 37, “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados” (RT37) de esta Federación;

El Proyecto N° 11 de Interpretación, “Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37” de esta Federación; y

El Informe N° 15 del Consejo Elaborador 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 contar con una interpretación que clarifique la caracterización de los servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII.C de la RT 37;
- b. Que se constituyó en CENCyA una comisión para que analice la situación particular de los encargos que conllevan la emisión de informes especiales;
- c. Que la citada comisión se expidió y preparó el proyecto de Interpretación titulado “Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37”;
- d. Que durante su período de consulta se recibieron opiniones que fueron analizadas y, en su caso, consideradas en esta Interpretación;
- e. Que CENCyA aprobó esta propuesta en su reunión del doce de noviembre de 2015.

Por ello:

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

Resuelve:

Artículo 1º - Aprobar la Interpretación N° 10, “Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII. C de la RT 37” contenida en la segunda parte de esta Resolución.

Artículo 2º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a) el tratamiento de esta Interpretación de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán, firmada en la Junta de Gobierno del 4 de octubre de 2013;

Interpretación N° 10: Caracterización de otros servicios relacionados que implican la emisión de informes especiales incluidos en el Capítulo VII.C de la RT 37

- b) establecer su vigencia a partir de la fecha de la resolución;
- c) la difusión de esta Interpretación entre sus matriculados y los organismos de control, educativos y empresariales de sus respectivas jurisdicciones.

Artículo 3° - Registrar esta Interpretación en el libro de resoluciones, publicar la parte resolutive en el Boletín Oficial de la República Argentina y el texto completo en el sitio de internet de esta Federación y comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales a los que les pueda resultar de interés las normas de contabilidad y auditoría de Argentina.

En la ciudad de San Carlos de Bariloche, Río Negro, a los cuatro días de diciembre de 2015.

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 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.

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

Dicho Capítulo VII tiene tres secciones de las cuales las dos primeras tratan servicios claramente identificables: los encargos para aplicar procedimientos acordados y los encargos de compilación.

El capítulo VII (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.

Pese a que en su título el Capítulo 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.

¹Se 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

¿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 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, 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.

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 (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.

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.

Encadre 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 brinda seguridad en los términos previstos para los encargos de aseguramiento incluidos en los Capítulos III, IV y V de la RT 37.

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 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.

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 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

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

¿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 la conclusión del contador sobre un asunto en comparación con determinados criterios. Éste es el factor primordial de este tipo de encargos.

Los procedimientos a ser llevados a cabo en este tipo de encargo son los necesarios, a juicio del contador, para reunirlos elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan sustentar su opinión o 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. No están destinados por lo tanto a brindar la seguridad propia de los encargos de aseguramiento previstos en los Capítulos III, IV y V de la RT 37, 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.

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 es un informe especial previsto en el Capítulo VIIC de la RT 37?

Respuesta:

Es un informe destinado a cumplir con requerimientos de organismos de control, formulados directamente al contador o a su comitente, que requiere la aplicación de ciertos procedimientos para corroborar el cumplimiento por parte de la entidad de dichos requerimientos.

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, señalando en su caso los hallazgos derivados de la tarea profesional.

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 de la RT 37.

Pregunta 7

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

Respuesta:

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 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 dar una manifestación de hallazgos sobre la base de esos procedimientos.

Tipo de manifestación en un informe especial

Pregunta 8

¿Puede el contador emitir una opinión o una 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. Por lo tanto, deberá evitarse el uso de vocablos que pudieran inducir al usuario a concluir que se trata de un encargo de aseguramiento.

Contenido de los informes de aseguramiento e informes especiales

Pregunta 9

¿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 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 el Capítulo VII.C de la RT 37.
- (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, “RT37”). 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 un encargo para emitir un informe especial, el contador aplica una serie de procedimientos para verificar el cumplimiento por parte de la entidad de determinados requerimientos del organismo de control, y se limita a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos de esos procedimientos. 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 de la RT 37.

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 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 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 no surgieron hallazgos 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) Completar con una síntesis de lo que está cubierto por el informe especial en función del trámite en que será utilizado.
- (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 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 un encargo de aseguramiento.
- (7) De existir, agregar “excepto por las siguientes observaciones o excepciones” y detallarlas a continuación.
- (8) Por ejemplo:
 - 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:...