

## **Nuevas normas de auditoría: ¿Qué significa hacer un trabajo de aseguramiento?; ¿En qué consisten los servicios relacionados?**

Dentro de las **normas internacionales** emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés) se incluyen los **trabajos de aseguramiento** que tienen como propósito incrementar el grado de confianza de los posibles usuarios de un informe profesional. Entre dichos trabajos (o encargos) se encuentran la *auditoría* y la *revisión* de estados financieros (o estados contables) y los *otros encargos de aseguramiento* distintos de la auditoría y de la revisión de información financiera (o contable) histórica.

Un trabajo de aseguramiento conlleva la planificación y aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre la información presentada. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Contador Público, incluyendo la valoración del riesgo de incorrecciones significativas en la información presentada.

El *marco de referencia* para realizar trabajos de aseguramiento (también llamados de seguridad) requiere:

- a) La existencia de una relación “tripartita” que involucra a un Contador, a una parte responsable de la información presentada objeto de examen y a los usuarios presuntos.
- b) Un “tema apropiado o información a ser presentada” como por ejemplo desempeño financiero (estados contables), desempeño no financiero, características físicas (ej. capacidad de un establecimiento), sistemas y procesos (ej. control interno o los sistemas informáticos de una entidad), comportamiento (ej. de la dirección corporativa, cumplimiento de reglamentos, prácticas de recursos humanos, etc.)
- c) “Criterios adecuados utilizados como parámetros para medir o presentar el tema”, los cuales pueden ser formales (en la preparación de estados contables los criterios consisten en las normas contables); en un informe de control interno los criterios pueden ser un marco de referencia general o específico; en un informe sobre cumplimiento los criterios pueden ser la ley aplicable, un reglamento o contrato; ejemplos menos formales pueden ser un código de conducta o de ética o la cantidad de veces que una comisión debe reunirse.
- d) Elementos de juicio válidos y suficientes.
- e) Un informe de aseguramiento por escrito, que puede ser de seguridad razonable o limitada. En seguridad razonable el Contador expresa una conclusión en forma positiva, ejemplo *“En mi opinión, el control interno es eficaz en todos sus aspectos significativos según el marco ABC”*. En seguridad limitada el Contador expresa una conclusión en forma negativa *“Sobre la base del trabajo realizado, no hubo nada que me llame la atención que me hiciera pensar que el control interno no es eficaz, en todos sus aspectos significativos, según el marco ABC”*.

Asimismo, las normas internacionales incluyen también a los **servicios relacionados**, los cuales implican desarrollar ciertos procedimientos de auditoría sin emitir seguridad respecto de si determinada información contable o de otro tipo se presenta o no de acuerdo con un determinado marco de presentación. El objetivo de estos servicios es conocer el resultado de los procedimientos realizados, radicando en este punto el valor de esta clase de compromisos.

La **norma argentina**, emitida recientemente como Resolución Técnica N°37 por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (RT 37) y adoptada por nuestro Consejo Profesional a través de la Resolución P. N° 66/2014, sigue el lineamiento de las normas internacionales en cuanto a separar aquellos encargos que tienen como propósito **incrementar el grado de confianza de los usuarios (trabajos de aseguramiento)** y los **servicios relacionados**.

Así, dentro de los **encargos de aseguramiento** podemos identificar:

#### Encargos de auditoría sobre estados contables (eicc)

- **Auditoría externa de eicc con fines generales:** a través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el Contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los eicc objeto de su examen
- **Auditoría de eicc preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos:** este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de eicc emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento
- **Auditoría de un solo eicc o de un elemento, cuenta o partida específicos de un eicc:** auditoría de un solo eicc puede ser cualquiera de los eicc básicos, sus anexos o la información complementaria. Elemento significa una cuenta o partida de un eicc
- **Auditoría de eicc resumidos:** consiste en la auditoría de información contable histórica derivada de los eicc pero que contiene menos detalle (implica haber sido contratados para realizar la auditoría de los eicc completos)

Nota: dentro de las tendencias recientes de la profesión a nivel internacional, también se están desarrollando trabajos "Carve-out financial statements" (Los procesos de fusiones y adquisiciones - M&A - pueden implicar la cesión de una unidad de negocio de una empresa en lugar de toda la empresa. El vendedor puede necesitar contar con un estado financiero separado de esta unidad) o; "Estados financieros combinados" (Auditoría sobre una combinación de estados financieros correspondientes a entidades independientes)

#### Encargos de revisión sobre eicc

- **Revisión de eicc de períodos intermedios:** una revisión de eicc intermedios consiste en la realización de indagaciones al personal de la Sociedad responsable de la preparación de la información incluida en los eicc intermedios y en la realización de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. El alcance de esta revisión es sustancialmente inferior al de un examen de auditoría

#### Otros encargos de aseguramiento distintos de la auditoría y de la revisión de información financiera histórica

- **Otros encargos de aseguramiento en general:** el objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación de la información presentada, sobre la base de ciertos criterios utilizados para su medición. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado [Este tipo de encargos incluyen por ejemplo: revisión de prácticas de negocio sostenibles como la revisión de balances sociales (desempeño de sostenibilidad de la organización en áreas como el medio ambiente - emisiones de carbono, reciclaje de residuos y el consumo de agua - la salud y la seguridad, la satisfacción del cliente, etc.); o la revisión sobre si una Entidad está aplicando su código de ética, sus prácticas de gobierno corporativo, un marco determinado de control interno, etc.]
- **Seguridad sobre información contable prospectiva:** el objetivo de este tipo de encargo es que el Contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la Dirección de la Entidad. La información financiera prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección
- **Controles de una organización de servicios:** consiste en emitir un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información financiera contable. El informe que emita el Contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores

Nota: dentro de las tendencias recientes de la profesión a nivel internacional, también se están desarrollando trabajos de "seguridad sobre información financiera pro forma" (Implican otorgar seguridad sobre información

financiera que se ha ajustado para mostrar el impacto de, por ejemplo, una transacción que puede ser real o presupuestada)

Por otro lado, dentro de los **servicios relacionados** podemos identificar:

- **Procedimientos acordados:** el Contador lleva a cabo procedimientos de auditoría, que el Contador, el ente y terceros hayan convenido o acordado, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo (puede tratarse por ejemplo de información histórica o prospectiva, contable como no contable, etc.)
- **Compilación:** el objetivo de un encargo de compilación es que el Contador utilice 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
- **Informe especial:** si los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato (como en el caso de procedimientos acordados) pero el Contador expone con un alto grado de detalle los procedimientos que él entiende que estuvieron implícitamente admitidos, estaríamos ante un encargo de naturaleza tal que nos lleve a emitir un informe especial. Ejemplo de esta situación lo constituye la circunstancia en la que un regulador solicita un informe profesional difícil de encuadrar en los otros capítulos de la RT 37. El Contador puede establecer detalladamente en su informe los procedimientos aplicados y hacer una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados de esos procedimientos
- **Certificación:** si bien la RT 37 clasifica a la certificación en un capítulo aparte, en razón de fines prácticos podría encuadrarse también dentro del capítulo correspondiente a los "servicios relacionados". La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica

### **El caso puntual de las "Certificaciones" y de los "Informes Especiales"**

Particular interés de estudio generan las **certificaciones** y los **informes especiales**, dado que estos servicios no existen en el campo de las normas internacionales, es decir, consisten en un "desarrollo puramente argentino"

De acuerdo a lo establecido por la RT 37, la **certificación** se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del Contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

A través del desarrollo de la tarea, el Contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.

Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el Contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

En el caso del **informe especial**, la RT 37 establece que el Contador realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento o de seguridad de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto. Independientemente de lo anterior, y tal como fue mencionado en forma precedente, ***el objetivo de estos servicios es conocer el resultado de los procedimientos realizados por el Contador, encontrándose en este punto el valor y la utilidad de esta clase de trabajos para los usuarios y/o destinatarios de los mismos.***

Están comprendidos en este tipo de encargo, aunque no está limitado a esto, **aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control** formulados directamente al Contador o a su comitente.

Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el Contador Público debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

Un encargo de este tipo encuadra en la Sección VII.C de la RT 37 (dentro de los servicios relacionados) 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 sino a comunicar los resultados de los procedimientos aplicados por el profesional para satisfacer el objetivo de los usuarios de la información.**

Podría interpretarse que, si quien solicita el encargo acuerda explícitamente los procedimientos a aplicar con el Contador, estamos frente al encargo de *procedimientos acordados (o convenidos)* y, en este caso, sería aplicable la Sección VII.A de la RT 37.

Sin embargo, si los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato (\*), pero el Contador expone con un alto grado de detalle los procedimientos que él entiende que estuvieron implícitamente admitidos, estaríamos ante el encargo de naturaleza tal que nos lleve a emitir un *informe especial*.

Ejemplo de esta situación lo constituye generalmente la circunstancia en la que un regulador como por ejemplo la Inspección General de Justicia (IGJ), la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el Banco Central de la República Argentina (BCRA), la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN), etc., solicita un informe profesional distinto al de auditoría o revisión de estados contables o al de certificación.

***Debido a que en estos casos normalmente no se presenta el marco (\*\*) que es requerido para la emisión de un informe de aseguramiento, el Contador puede encuadrar su trabajo como un servicio relacionado dentro de la Sección VII.C de la RT 37 (informe especial) estableciendo detalladamente en su informe los procedimientos aplicados y haciendo una manifestación de los hallazgos u observaciones identificadas sobre la base de los resultados de esos procedimientos, con el objetivo de satisfacer las necesidades de los usuarios o destinatarios de la información (organismos de control).***

(\*) En caso que el regulador emitiera una resolución de carácter general conteniendo el detalle de los procedimientos que debiera realizar el Profesional, entonces el trabajo podría encuadrarse como "procedimientos acordados"

(\*\*) Ver explicación del "marco de referencia" para encargos de aseguramiento al comienzo de este análisis.