

La responsabilidad del profesional en Ciencias Económicas en los encargos previstos en la RT 37

Cobelli, Beatriz del Carmen

Abstract: La intención de este trabajo —a través de un recorrido por las normas profesionales vigentes y leyes de nuestro país relacionadas con las tareas del auditor y otros encargos previstos— es recordar requisitos que son indispensables; obligaciones y pautas que existen y que muchas veces no se conocen, o no son tenidas en cuenta para dar respaldo a la tarea.

I. Introducción

Es intención en este trabajo, a través de un recorrido por las normas profesionales vigentes y leyes de nuestro país relacionadas con las tareas del auditor y otros encargos previstos, recordar requisitos que son indispensables, obligaciones y pautas que existen y que muchas veces no se conocen, o no son tenidas en cuenta para dar respaldo a la tarea y fundamentalmente, considerar:

- Cómo documentarnos.
- Alertarnos sobre situaciones que pueden acarrear más conflicto.
- Cómo revalorizarnos como profesión.
- Cuál será el mejor servicio que podemos ofrecer.
- Cuestiones éticas para tener en cuenta.

Desde esta óptica y con este tipo de interrogantes, lo que se pretende es buscar y encontrar esa confianza que puede estar debilitada fundamentalmente en los planos éticos y de independencia en el ejercicio profesional, reivindicando la tarea y colocándola en el lugar que se merece, procurando hacerla de la mejor forma posible para cumplir con el cliente, con la sociedad y resguardar lo que se hizo y lo que se dejó de hacer, brindando el servicio más apropiado.

Particularmente se tendrán en cuenta: Normas Éticas, la actual res. técnica (RT) 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), normas relativas a la Prevención de lavado de activos y Financiación del terrorismo de la UIF, Ley Penal Tributaria, la res. 575/2020 de FACPCE de Responsabilidad Profesional y también se considerarán algunos aspectos de las Normas Internacionales.

En la profesión contable existe una incesante búsqueda de arribar a transmitir la información de los Estados Contables y de otros tipos de tareas de manera tal que sea interpretada adecuadamente, y en eso la función que desempeñan los contadores públicos, como auditores o cumpliendo un servicio de menor jerarquía, debe ser clara y sin distorsiones.

Aclarando la diferencia sustancial entre los trabajos de auditoría del resto podemos preguntarnos ¿qué es un Trabajo para Atestiguar? Significa "un trabajo en el que un contador público expresa una conclusión elaborada para acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios que no sean la parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal sobre los criterios".

No todos los trabajos desempeñados por un contador público son para atestiguar, otros que no cumplen con la definición anterior incluyen:

- Certificaciones.

- Procedimientos convenidos, compilaciones.
- Informes especiales.

No menos importante, ni menos requeridos, deben realizarse cumpliendo la normativa prevista en cada uno de ellos.

En los trabajos de auditoría debe mencionarse la necesidad de precisar algunas cuestiones originadas en la valoración del riesgo y la conveniencia de tratar en forma específica ciertas situaciones que se consideraban implícitas y ante todas estas exigencias incorporar nuevas herramientas, orientando al contador público en el alcance de su trabajo.

Para comenzar, podemos mencionar un punto muy importante y es el tema antes mencionado "El Riesgo". podemos inferir que el "riesgo de auditoría" o "riesgo final del auditor" es una combinación de tres riesgos diferentes:

1. Riesgo inherente: constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable del cual se obtienen las cuentas anuales.

2. Riesgo de control interno: es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad.

3. Riesgo de detección: consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

De esto podemos inferir que:

Riesgo de auditoría = Riesgo inherente x riesgo de control interno x riesgo de detección.

Si bien parece muy obvio, es bueno resaltar que estos tipos de riesgos se encuentran presentes en todas las etapas de la tarea desarrolladas por el auditor, desde su planeación hasta la emisión del informe final.

La emisión de una opinión favorable por parte del auditor supone que los estados contables están, en todos sus aspectos significativos y considerados en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes, lo que hace a este tema de total relevancia.

II. Aceptación del trabajo

Un contador público acepta un trabajo para atestiguar solo cuando el conocimiento preliminar por parte del mencionado profesional de las circunstancias del trabajo indican que:

a) Se satisfarán requisitos éticos relevantes, como independencia y competencia profesional, y

b) El trabajo presenta todas las siguientes características:

1. el asunto principal es apropiado;
2. los criterios que se van a usar son adecuados y están disponibles a los presuntos usuarios;
3. el contador público tiene acceso a evidencia suficiente apropiada para soportar su conclusión;
4. la conclusión del contador público, en la forma apropiada ya sea de un trabajo para atestiguar con seguridad razonable o un trabajo para atestiguar con seguridad limitada, se ha de contener en un informe por escrito; y
5. el contador público queda satisfecho de que hay un propósito racional para el trabajo.

Cuando no puede aceptarse un trabajo potencial como un trabajo para atestiguar porque no

presenta todas las características enunciadas en el párrafo anterior, la parte que contrata quizá pueda identificar un trabajo diferente que cumpla con las necesidades del presunto usuario.

Habiendo aceptado un trabajo para atestiguar, un contador público no puede cambiar dicho trabajo a un trabajo no de atestiguar, o de un trabajo de atestiguar con seguridad razonable a un trabajo de atestiguar con seguridad limitada sin justificación razonable. Si se hace este cambio, el contador público no deja de considerar la evidencia que se obtuvo antes del cambio.

II.1. Independencia

Uno de los requisitos anteriormente mencionados para aceptar un trabajo, es evaluar si cumplimos con el requisito de Independencia. Esto es válido en nuestras normas profesionales locales para todo tipo de encargo.

El mundo en el que actúa el profesional en ciencias económicas lo posiciona permanentemente en la obligación de tomar decisiones, las cuales tienen impacto tanto en la actividad privada como en la sociedad. El Contador es quien tiene la responsabilidad de ser el depositario de la fe pública requerida.

El servicio independiente que brinda el profesional en ciencias económicas y su valor, dado a través de su criterio, conclusión u opinión, no pueden tomarse separadamente de contexto y momento en que se desarrolla.

El Código de Ética de la IFAC (Federación Internacional de Contadores) "reconoce que los objetivos de la profesión de contador son trabajar al más alto nivel de profesionalismo, con el fin de obtener el mayor nivel de ejecución y, en general, satisfacer los requisitos del interés público

Dicho Código "proporciona un marco de referencia construido sobre principios para identificar, evaluar, responder a las amenazas a la independencia. El marco de referencia establece principios que los miembros de los equipos de trabajo deben utilizar para identificar amenazas y, cuando no sean claramente insignificantes, identificar y aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o disminuirlas a un nivel aceptable...".

Contenidos del Código de Ética de la IFAC:

- Define claramente el concepto de Independencia, distinguiendo la Independencia real (o de mente) de la Independencia aparente.

- Establece el concepto de amenazas a la independencia.

- Señala cuáles son las salvaguardias que se podrían aplicar para reducir la amenaza a niveles insignificantes.

- Identifica tres categorías de salvaguardias según su origen, distinguiendo aquellas que son ocasionadas en la profesión, legislación o regulación; las causadas en el cliente del trabajo; y aquellas generadas dentro de los propios sistemas y procedimientos de la firma profesional.

- Diferencia entre familiares directos y familiares cercanos.

- Establece cinco tipos de amenazas:

1. Interés propio.
2. Auto revisión.
3. Defensa.
4. Familiaridad.
5. Intimidación.

- Identifica recursos para que el profesional pueda eliminar las amenazas a la independencia o reducirlas a un nivel aceptable.

- Define "nivel aceptable".

En nuestro país contamos a nivel de FACPCE con un Código de Ética unificado que se replica en cada Consejo Profesional, a veces con algunas variantes pero que en general respeta estos principios mencionados, de forma más resumida y con la obligatoriedad de cumplirlos.

III. Trabajos iniciales

Este tema de importancia en los encargos no podemos dejar de analizarlo teniendo en cuenta el contenido referido a la Responsabilidad profesional.

Todos sabemos que para componer un saldo final se parte del saldo inicial del rubro o cuenta, adicionando los movimientos del período y llegando así a su saldo final. Ese saldo inicial del que se parte normalmente se da por bueno suponiendo que este ya ha sido controlado por el mismo auditor o por otro, en caso contrario se deberán aplicar los procedimientos de auditoría que le permitan al profesional no tener objeciones sobre estos.

Tal como lo indica la NIA (Norma Internacional de Auditoría) 510 para trabajos de auditoría iniciales, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que:

- a) los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que afecten de manera significativa los estados financieros del período actual;

- b) los saldos de cierre del período anterior han sido pasados correctamente al período actual, o cuando sea apropiado, han sido reexpresados, y

- c) las políticas contables son las adecuadas y aplicadas consistentemente o que los cambios en las mencionadas políticas contables han sido contabilizados y revelados en forma apropiada.

La suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría que el auditor necesitará obtener respecto de los saldos de apertura depende de asuntos como:

- políticas contables de la entidad.

- si los estados financieros del período anterior fueron auditados y de ser así, si el dictamen del auditor fue calificado.

- la naturaleza de las cuentas y el riesgo de representaciones erróneas relativas en los estados financieros del período actual.

Si luego de realizar los procedimientos pertinentes el auditor no ha obtenido la evidencia suficiente apropiada de auditoría concerniente a los saldos de apertura, su informe debería incluir:

- una opinión calificada (lo que sería una salvedad); o

- una abstención de opinión.

¿Si hay silencio del auditor en su informe (o sea no hay calificación de este) sobre los saldos iniciales no auditados por él, se le debe interpretar como probatorio de esos saldos? La respuesta sería afirmativa, o sea serían correctos, si el auditor no hace mención que los saldos iniciales surgen de estados no auditados y estará asumiendo la responsabilidad sobre ellos.

IV. Papeles de trabajo o documentación del encargo

Son todos aquellos objetos o archivos donde constan las tareas realizadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones a las que arribó el auditor. Constituyen la base para la

emisión del informe y luego su respaldo.

El avance de los negocios y el progreso tecnológico representa la aparición de otros medios, disminuyendo el uso de los elementos de papel, siendo reemplazados por distintos elementos o dispositivos.

Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo o documentación de su encargo.

La documentación del encargo debe contener:

- Descripción de la tarea realizada.
- Datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, preparados por el auditor o recibidos de terceros.
- Conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y conclusiones finales o generales del trabajo.

El auditor debe conservar por el plazo que fijen las normas legales o por 10 años el que fuere mayor (tal como lo establece la RT 37 FACPCE) los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y de los estados contables objeto de la auditoría, esta última firmada por el representante legal del ente emisor de dichos estados contables.

IV.1. Objetivos de los papeles de trabajo

El objetivo principal es servir de base para la emisión del informe del auditor y constituir luego su respaldo. Los objetivos secundarios son, entre otros: facilitar el desarrollo del trabajo y supervisión de colaboradores, constituir un antecedente valioso para la programación de revisiones del mismo cliente o de entes similares y permitir informar al cliente sobre deficiencias observadas.

Éticamente, el auditor no debe divulgar conocimiento alguno de la labor desarrollada salvo a pedido del cliente, o para su defensa personal.

Los papeles de trabajo son de propiedad exclusiva del auditor y no son un sustituto de los registros contables de la entidad.

Todas las tareas realizadas deben estar redactadas de forma tal que surja con claridad el criterio utilizado para determinar el tamaño de las muestras y evidencia. Asimismo, se debe considerar la información verbal con su correspondiente confirmación por escrito para que realmente resulte con sustento, como es el caso de la manifestación de la carta gerencia.

Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo o documentación del encargo.

V. Legajos de papeles de trabajo

Son los preparados con papeles de trabajo que solo tienen validez para el período o ejercicio bajo examen.

Se pueden ordenar según un grado creciente de detalle y especificidad. Un ordenamiento común es el siguiente:

- a) Parte general y
- b) Parte específica.

Papeles de trabajo más comunes:

V.1. Parte general

a) Preparados por terceros ajenos al cliente

- Carta de los asesores legales
- Carta de confirmación de compañías de seguros.

b) Preparados por el cliente

- Carta con manifestaciones de la gerencia: única finalidad servir de respaldo de la información obtenida verbalmente por el auditor y una evidencia de haber efectuado preguntas de importancia en la búsqueda de elementos de juicio válidos y suficientes, que otorguen adecuado soporte a su opinión. Debe estar destinada a obtener información por escrito sobre situaciones que no siempre surgen de registros y documentación, por ejemplo:

- Cartas acuerdo de auditoría y de aceptación de sindicatura:

Debido a las obligaciones impuestas a los sujetos obligados a informar, tanto por la ley y las correspondientes reglamentaciones, es que en el caso de los auditores y síndicos implican, entre otras cuestiones, la realización de tareas de auditoría y sindicatura adicionales a las previstas en las Resoluciones Técnicas 37 y 45 "Normas de actuación del contador público como síndico societario" y el deber de no informar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la normativa legal. Resulta necesario que el profesional contemple dichas obligaciones en las cartas acuerdo o de contratación en el caso de los auditores, o de aceptación en el caso de los síndicos.

- Borrador de los estados contables: Si bien lo debería preparar el cliente y el auditor examinarlo, muchas veces, en la práctica, es preparado por el profesional y aceptado por el cliente, quien asume la responsabilidad firmándolos.

- Balance de comprobación de sumas y saldos: punto de partida para muchas tareas que luego serán la base del borrador de Estados Contables.

c) Preparados por el auditor:

- Aspectos para tener en cuenta por el profesional dictaminante en el informe: tiene por finalidad reunir en un solo documento todas aquellas circunstancias que puedan tener incidencia en el informe y que se encuentren dispersas en los legajos.

- Ajustes sugeridos por auditoría y aceptados por el cliente.
- Resumen de ajustes no contabilizados.
- Programa de trabajo resumido o recordatorio de procedimientos de auditoría.
- Sugerencia para futuros exámenes: por ejemplo:
 1. Conveniencia de fechas elegidas para la revisión preliminar o final
 2. Colaboración recibida del cliente.
 3. Aspectos que afectan la aplicación de ciertos procedimientos de revisión
- Conclusiones a las que arribó en la evaluación de las actividades de control.

V.2. Parte específica

a) Preparados por terceros ajenos al cliente

- Confirmación de saldos de bancos, deudores y acreedores: una de las alternativas es la de realizarlos a través de "circulars a ciegas".

- Confirmaciones por bienes del ente en poder de terceros y viceversa.
- Resúmenes de cuenta.

b) Preparados por el cliente

- Composición del saldo de cuentas: de no existir este documento puede reemplazarse con fichas auxiliares, tiras de máquinas, etc.

- Declaraciones juradas de impuestos.

- Planillas de diferimiento de seguros

- Conciliaciones bancarias.

c) Preparados por el auditor

- Planillas resumen de cada rubro.

- Hojas de comentarios o notas.

- Hojas de trabajo realizado o programa de trabajo específico.

- Detalles de arqueos.

- Copias resúmenes o fotocopias de documentos de importancia: contratos, estatutos, actas de asambleas o de directorio, etc.

La NIA (Norma Internacional de Auditoría) 230 que trata el tema de documentación comprende específicamente sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo y puntualmente: confidencialidad, salvaguarda, retención y propiedad de estos. Los papeles de trabajo colaboran con la planeación y desempeño de la auditoría; auxilian en la supervisión y revisión del trabajo profesional y registran la evidencia de auditoría resultante de la labor desarrollada para apoyar la opinión.

El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y para su conservación por un período suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con requisitos legales y profesionales.

Un tema para destacar que en la NIA se trata como asunto de importancia: el auditor deberá documentar oportunamente las discusiones de asuntos significativos con la administración y con otras personas de relevancia. Asimismo, si el auditor ha identificado información que contradiga o sea inconsistente con su conclusión final como auditor, respecto de un asunto importante, deberá documentar como manejó la contradicción o inconsistencia al formar la conclusión final.

V.3. Normativa UIF

El contador público de acuerdo con el art. 20 de la ley 25.246 modificada por la ley 26.683, es sujeto obligado de las tareas de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo con todas las obligaciones que eso implica: elaboración de manual, reporte de operaciones sospechosas, capacitación, procedimientos especiales en el marco de un programa global antilavado. Bajo ese concepto de la res. 65 el contador que sea auditor o síndico societario de entes que sean sujetos obligados o de entes que posean un activo superior a 56.000.000 o hayan duplicado activos o ventas.

En relación con la conservación de documentación, también debemos considerar lo manifestado en la res. JG 420/2011 de FACPCE "Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario en relación con el lavado de dinero de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo" que funciona como "paraguas" para colaborar con la actuación profesional. En ella se establece que la información utilizada para probar la identificación del cliente deberá archivar en un legajo confidencial que será utilizado solo para ser presentado ante requerimientos judiciales o de la UIF, separadamente de los legajos corrientes de auditoría, durante el período mínimo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuere mayor y enuncia los requerimientos mínimos que debe contener ese legajo.

Otro tema sobre el que hay que detener la mirada es la responsabilidad que le cabe al contador público con el dictado de la Ley Penal Tributaria 27.430, donde en el art. 15 expresa: "El que a sabiendas:

"a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

"b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro [4] años de prisión.

"c) Formare parte de una organización o personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres [3] años y seis [6] meses a diez [10] años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco [5] años de prisión".

VI. Conclusión

Todo lo antedicho hasta acá, pareciera ser una expresión de deseo, y en muchos casos coincide con las conclusiones a las que se arriban en los distintos congresos en las áreas de práctica profesional, contabilidad (en parte) y auditoría: los Contadores Públicos deben elevar su nivel de preparación en todos los niveles —profesional, técnico y ético—.

Es imprescindible que la profesión en general y los profesionales que trabajan en encargos en particular, se ocupen de recuperar el crédito, tanto por el impacto social que representa como por la integridad profesional. Es precisamente cuando se tiene que emitir un informe que utilizarán terceros, cuando la profesión adquiere por excelencia su carácter de público y es por eso por lo que cualquier limitación a la posibilidad de desempeñar esa función con rigor ético y técnico deja una disconformidad intelectual. Tal limitación respecto a la calidad del trabajo del auditor se origina normalmente en factores externos como:

- Inestabilidad monetaria.
- Situación marginal de ciertos entes auditados.
- La reducida (o minúscula) dimensión de la unidad económica examinada.
- Falta de hábitos ordenados de trabajo en titulares y directivos de los entes.
- Falta de regulación legal, posibilitando que auditen balances profesionales que no cuentan con habilidades técnicas o experiencia suficiente.
- Hechos contingentes, como por ejemplo la pandemia.

De todo lo mencionado no debemos inferir que solamente podemos ofrecer un solo encargo, analizando los diferentes ítems presentados, tenemos una gran variedad de trabajos de acuerdo con las diferentes posibilidades y al modo que el profesional pretenda cuidar su responsabilidad, así haciendo un rápido recorrido por la RT 37 podemos inferir lo siguiente:

REFERENCIA RT 37	ENCARGO	ENTIDAD QUE REQUIERE	ASUNTO O MATERIA
III.A	Auditoría externa con fines generales de estados contables	AFIP, accionistas, clientes, entidades bancarias	Estado Contable
III.B	Auditoría de estados contables preparados bajo marco específico	AFIP, SSN	Estado Contable
III.C	Auditoría de un solo estado contable, cuenta o partida	INAES, Bancos, organismos del Estado	Estado situación patrimonial

	específica de un estado contable		
III. D	Auditoría de estados contables resumidos	Organismos estatales	Estados contables resumidos
IV	Revisión de estados contables de períodos intermedios	INAES, SSN	EC trimestrales
V.A	Encargo de aseguramiento	Empresas en general, AFIP	Informe de control interno, Inf de amortizaciones aceleradas
V.B	Examen de información prospectiva	Bancos	Estados proyectados
V.C	Examen sobre controles de una organización de servicios	Auditoría de organismos que contratan servicios	Informe de descripción de diseño de controles
VI	Certificaciones	Registro del automotor, Bancos	De origen de fondos, de ingresos, Manifestación de bienes
VII.A	Procedimientos acordados	Inversores	Compra-venta paquete accionario
VII.B	Compilación		
VII.C	Otros servicios relacionados	AFIP, Registro Público de Comercio	Informe de reintegro de Iva
R.816/15 MD	Informes de Cumplimiento	IGPJ, Registro Público	Informes para inscribir sociedades

Ante esta variedad podemos tener los siguientes interrogantes:

¿Cuál será el mejor servicio para ofrecer?

¿De qué dependerá la elección de los diferentes encargos?

Fundamentalmente se analizará:

- a) Acuerdo entre partes.
- b) Posibilidades de realizarlo (procedimientos, documentación, tiempo).
- c) Organismo al que va dirigido y sus requerimientos.
- d) Criterios diferentes en cada jurisdicción.

- La RT 37 ofrece una normativa generosa para dar respuesta al complejo y diverso escenario profesional, con diferentes alternativas y responsabilidades.

- Los contadores públicos dan opinión, conclusión, abstención, hallazgos, certifican, fundados y respaldados en normas éticas y técnicas que regulan el ejercicio profesional basadas en la independencia, planificación, ejecución y entrega del trabajo adecuado.

- Reinventarnos como profesionales es un desafío constante.

- El gran reto de la profesión es trabajar para que nuestros clientes tengan información útil y acorde a lo que los usuarios requieren, cuidando de la mejor manera la responsabilidad de quien la ejerce.