

Otros encargos de aseguramiento en general. Nuevo Servicio Profesional bajo el marco de la resolución técnica 37

Giudici, Claudia V.

Abstract: El presente artículo tiene como finalidad identificar algunos componentes y fases en el abordaje de la resolución técnica 37, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas en lo que se refiere a Normas sobre Otros Encargos de Aseguramiento.

I. INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene como finalidad identificar algunos componentes y fases en el abordaje de la resolución técnica 37 emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), en lo que se refiere a "Normas sobre otros encargos de aseguramiento".

La resolución técnica 37 reemplazó a la resolución técnica 7, incorporando servicios incluidos en las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) respecto a trabajos de aseguramiento. Bajo este marco, amplía el universo de servicios que, como profesionales independientes, disponemos a fin de ofrecer a nuestros clientes. En este sentido, otorga la posibilidad de concluir acerca de otro tipo información, que no necesariamente es la información financiera (o contable) histórica.

En el Capítulo V de la resolución técnica 37, "Normas sobre otros encargos de aseguramiento", encontramos el punto A: "Otros encargos de aseguramiento en general".

En este trabajo caracterizaremos los rasgos propios de este servicio y nos referiremos a la metodología para realizarlo.

En primera instancia, es esencial formular el objetivo principal del "Encargo de Aseguramiento en General", que implica expresar una conclusión. He aquí la diferencia con Encargos de Auditoría sobre Estados Contables o Encargos de Revisión sobre Estados Contables, a través de los cuales, se expresa una opinión.

II. ¿CUÁL ES EL MOTIVO DE ESTA DIFERENCIA?

El motivo de la diferencia radica en el tipo de información que se analizará:

— En Otros Encargos de Aseguramiento en general concluimos sobre el resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios;

— En Encargos de Auditoría o revisión, se emite una opinión sobre de información contable histórica.

Dichos criterios pueden estar establecidos o desarrollarse específicamente. Los criterios establecidos son adecuados cuando son pertinentes a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. En caso de no existir criterios establecidos, se desarrollarán específicamente.

El fin principal de un Encargo es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe. En este punto debemos remarcar que en los Encargos de Aseguramiento existen tres partes involucradas:

- El ente responsable de la información que se presenta objeto del examen.
- Los usuarios del Informe que emitirá el contador.
- El contador independiente.

III. CLASIFICACIÓN DE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL

En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser:

- Encargo basado en una afirmación.
- Encargo de información directo.

En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios; que estará definido por el nivel de riesgo asumido y evidenciado en la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas, puede ser:

- Encargo de Aseguramiento razonable.
- Encargo de Aseguramiento limitado.

IV. ACEPTACIÓN DEL ENCARGO

Al momento de evaluar la aceptación del trabajo deberíamos estar seguros que se cumple el requisito

en el cual el ente responsable de la información, objeto del examen, es distinto al usuario a quien se destina el informe. Sería adecuado documentar la comprensión de la parte responsable por escrito. Asimismo, deberíamos preguntarnos acerca de los siguientes aspectos:

- ¿Cuál es la naturaleza y alcance del encargo?
- ¿Se cuenta con competencia en la materia para asumir la responsabilidad del trabajo teniendo en cuenta la información que se analizará?
- ¿Cuáles son las circunstancias en las cuales se desarrollará el trabajo que nos proporcionen cierta seguridad para poder aceptarlo?
- ¿Se debería contar con profesionales especializados?
- ¿Cuáles son las características relevantes que debe tener el informe?
- ¿Debemos valorar la adecuación de los criterios a evaluar o medir?
- ¿En qué medida el cliente proporcionará la información necesaria sin restricciones?

Una vez aceptado el encargo se debe realizar una Carta de Contratación donde conste como mínimo:

- Identificación de la información objeto del encargo.
- Alcance del Encargo.
- Objetivo del Encargo.
- Responsabilidad del contador.
- Responsabilidad de la dirección.
- Honorarios del profesional.
- Plazos para la realización del trabajo.

V. PLANIFICACIÓN DEL ENCARGO

La planificación juega un rol fundamental, ya que nos permitirá realizar el trabajo de manera eficaz y eficiente, sumado a una actitud de escepticismo profesional que nos permitirá diseñar los procedimientos adecuados a aplicar en la información suministrada.

Un trabajo bien planificado nos ahorra tiempo de ejecución en la implementación de las pruebas y direcciona el esfuerzo a los puntos de alto riesgo.

Se hace evidente la importancia de comprender el tema del encargo con los siguientes propósitos:

- Determinar si se posee competencia suficiente respecto al tema como para abordarlo.
- Permitir valorar e identificar el riesgo de que tal información contenga incorrecciones significativas.
- Evaluar si tales incorrecciones puedan influir en nuestra conclusión.

VI. OBJETIVOS DE LA PLANIFICACIÓN

Se pueden establecer los siguientes objetivos al realizar la planificación. Los mismos varían en base a la naturaleza del encargo:

- Realizar el encargo de aseguramiento de manera eficaz y eficiente, con el fin de expresar una conclusión que incremente el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe.
- Desarrollar una estrategia general para el alcance, el énfasis y oportunidad del encargo de aseguramiento.
- Determinar un enfoque detallado de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de recolección de evidencias.
- Identificar posibles problemas y evaluar soluciones con el fin que el encargo se desarrolle adecuadamente.
- Asignar correctamente el trabajo a los miembros que participarán, facilitar la dirección, supervisión y revisión del trabajo.
- Coordinar, cuando corresponda, el trabajo con otros profesionales y expertos.

VII. PRINCIPALES TEMAS A CONSIDERAR EN LA PLANIFICACIÓN

Una vez definidos los objetivos, se realizará una planificación estratégica que servirá como base para una posterior planificación detallada de los procedimientos. Durante esta etapa consideramos:

- Las condiciones establecidas en la Carta de Contratación.
- Las características del asunto sobre el que se requiere aseguramiento y los criterios identificados.

- El proceso del encargo y las posibles fuentes de evidencia.
- La comprensión por parte del profesional, de la entidad y su entorno, incluso los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis pueda ser significativamente incorrecta.
- La identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades.
- Los requisitos del personal del contador y de sus conocimientos.

VIII. CARACTERÍSTICAS E IMPLICANCIAS DE LA PLANIFICACIÓN

Planificar nuestro trabajo implica beneficios traducidos en tiempo y eficacia en la aplicación de procedimientos; como así también:

- a) Generar un proceso continuo e interactivo a lo largo de todo el encargo.
- b) Prever, como consecuencia de hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencias obtenidas, pues la estrategia general y el plan del encargo se pueden ver modificados respecto al planeado originalmente.
- c) Adoptar escepticismo profesional para reconocer que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de análisis posea incorrecciones significativas.
- d) Identificar otras circunstancias del encargo que sean suficientes para valorar e identificar los riesgos, con el fin de diseñar y realizar nuevos procedimientos de recolección de evidencia.

IX. MARCO DE REFERENCIA. CRITERIO PROFESIONAL

Comprender el tema del encargo es una parte esencial de la planificación y su realización. Dicha comprensión brinda al profesional un marco de referencia para ejercer su criterio profesional. Dicho proceso implica:

- Considerar las características del tema.
- Determinar si la información sobre la materia objeto de análisis es identificable y evaluable; y si puede someterse a procedimientos.
- Analizar la adecuación de los criterios.
- Identificar si se requieren consideraciones especiales, y en consecuencia, gestionar el asesoramiento de un experto.
- Establecer y evaluar la adecuación de niveles de significación cuantitativa.
- Desarrollar expectativas para aplicar cuando se realizan procedimientos analíticos.
- Diseñar y realizar procedimientos de recolección de evidencia para reducir los riesgos del encargo.
- Evaluar las evidencias obtenidas.

X. VARIABLES A CONSIDERAR

- Valorar la adecuación del tema, identificar características que sean relevantes para los usuarios a quienes se destina el informe.
- No deberá aceptar el encargo de seguridad salvo que su conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indique que el tema es apropiado.
- No obstante, si luego de aceptar, el profesional llega a la conclusión de que el tema no es apropiado, podrá cambiar su conclusión o considerar retirarse (si las condiciones legales y contractuales se lo permiten).
- Deberá valorar la adecuación de los criterios a evaluar o medir el tema. Dichos criterios pueden estar establecidos o desarrollarse específicamente. Los criterios establecidos son adecuados cuando son pertinentes a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Si no existieran criterios establecidos, se desarrollarán específicamente.

- Intentará hacer que los usuarios específicos o la parte contratante reconozcan que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los usuarios a quienes se destina el informe.

XI. COMPRENSIÓN DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

Considerando el tema del encargo y los criterios establecidos se deberá adquirir un conocimiento adecuado de la entidad y su entorno a fin de poder realizar una correcta evaluación de riesgos y diseño de procedimientos. Entre las variables a determinar podemos mencionar:

- El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad, y competencia en precios.
- Dinamismo de la actividad, si es cíclica o estacional.

- Tecnología y sistemas.
- Suministro y costo de energía.
- Políticas contables y prácticas específicas del sector.
- Marco de referencia, principales reguladores y referentes del sector.
- Legislación y regulación que afecten de manera importante las operaciones de la entidad.
- Políticas del gobierno que afectan actualmente la conducción del negocio de la entidad.
- Nivel general de actividad económica.
- Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento.
- Contexto de inflación o de deflación y su impacto sobre la moneda.
- Productos o servicios y mercados.
- Dispersión geográfica y segmentaciones por industria.
- Clientes y Proveedores importantes de bienes y servicios.
- Empleo y seguridad laboral.
- Políticas de medioambiente.
- Estructura de deuda.

XII. SIGNIFICACIÓN Y RIESGO

Como parte importante de la planificación debemos considerar la significación y los riesgos del Encargo que proporciona un grado de seguridad al momento de planificar.

Considerar la significación implica:

- Comprender y analizar los factores que pueden influir en las decisiones de los usuarios.
- Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de recolección de evidencia.
- Evaluar si la información sobre el tema está libre de incorrecciones.
- Considerar factores cuantitativos y cualitativos del tema.

Asimismo, reducir el riesgo implica:

- Obtener seguridad razonable como la base de una forma positiva de expresión de la conclusión del profesional.

- Diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de recolección de evidencia de manera tal que se minimice a un nivel aceptablemente bajo la posibilidad de que existan incorrecciones significativas.

- La consideración de los siguientes riesgos:

- * Riesgo inherente.
- * Riesgo de control.
- * Riesgo de detección.

Debemos reducir el riesgo de un Encargo que proporciona un grado de seguridad razonable a un nivel aceptablemente bajo.

El grado hasta el cual el profesional considera cada uno de estos componentes se ve afectado por las circunstancias del compromiso.

Como resultado del análisis realizado durante toda la etapa de planificación desarrollaremos el programa de trabajo adecuado e incluiremos los procedimientos a aplicar durante la etapa de ejecución con el fin de reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar la conclusión.

XIII. EJECUCIÓN DEL ENCARGO

Durante la etapa de ejecución realizamos pruebas para evaluar la validez de la información relacionada. Se procederá a efectuar revisiones analíticas, observaciones y se intensificará la verificación de los controles que realiza la empresa.

A lo largo de todo el proceso la evaluación adquirirá un rol central con el propósito de comprobar y confrontar si la información emitida por la empresa se encuentra acorde a los requerimientos establecidos, a las normas y resoluciones; como así también a las establecidas por los organismos de control.

La evidencia a recolectar debe permitir:

- La preparación del informe del Encargo de Aseguramiento.

- La confección de una Carta de Recomendaciones y cualquier otro informe que el auditor considere pertinente.

- La obtención de la documentación que sustenta dichos informes.

- El alcance del trabajo ante controversias judiciales o disciplinarias que se relacionen con la responsabilidad del profesional del Encargo de Aseguramiento por la eventual no detección de incorrecciones significativas que afecten las conclusiones emitidas.

Características de la documentación:

- Los papeles de trabajo y documentación del encargo, ya sea almacenados en forma electrónica o en papel deben ser simples y contar con un diseño razonable y claro.

- El lenguaje empleado debe ser comprensible para todos los integrantes del equipo de trabajo.

- Se deberá llevar un registro de la evidencia obtenida y los responsables que trabajaron en ella.

Beneficios de la obtención de una muestra:

- El muestreo permite al profesional obtener y evaluar la evidencia sobre características específicas.

- La determinación del tamaño de la muestra se puede hacer utilizando métodos estadísticos y no estadísticos.

- Otorga validez a las conclusiones que se puedan extraer.

- Los resultados pueden ser combinados con los resultados de otras pruebas. La evidencia obtenida de una fuente puede ser confirmada por la evidencia obtenida a partir de otra fuente para proporcionar una mayor reducción del riesgo.

- Un examen de todos los datos no proporcionaría una certeza absoluta, por ejemplo, nunca se detectaron transacciones no registradas.

- Ahorro de costos, pues el costo de examinar la documentación de origen de todas las registraciones contables sería antieconómico.

Desvíos:

- Puede suceder que se considere algún desvío descubierto en una muestra, como una representación errónea de la realidad ya que ésta puede no ser representativa de la población. Para estos casos, se requiere un trabajo adicional, sin importar si la incorrección es o no es representativa.

- Si la desviación es representativa de la población, el profesional deberá investigar la naturaleza, es decir sus causas, y evaluar su posible efecto sobre la finalidad de los procedimientos de auditoría.

- Si la desviación se considera una anomalía, el contador deberá obtener un alto grado de certeza de que tales incorrecciones o desviación no son representativas de la población. Esto requiere realizar procedimientos de auditoría para obtener evidencia apropiada de que la declaración errónea o desviación no afecta el resto de la población.

El programa de trabajo contendrá:

1) Pruebas de control (a modo de ejemplo):

- Determinaremos si existe seguimiento y revisión por parte de la gerencia respecto de informes sobre los cuales obtendremos información.

- Verificaremos si se analizan los resultados y se comparan con presupuestos, de existir.

- Identificar si surgen cambios en los circuitos donde fluye la información para diferentes operaciones.

- Verificaremos si se cumplen los niveles de autorización.

2) Procedimientos analíticos (a modo de ejemplo):

- Determinar variaciones en la información suministrada de un año a otro para el período analizado.

- Identificar movimientos inusuales o no esperados por ítem.

- Comparar informes analíticos con información contable.

- Efectuar pruebas globales con las características de información proporcionadas por el ente.

3) Pruebas detalladas de transacciones y saldos (a modo de ejemplo):

- Verificar documentación física con informes analíticos.

- Identificar operaciones inusuales y verificar documentación.

- Realizar una muestra y aplicar un procedimiento de inspección y verificación.

- Realizar procedimiento de confirmaciones externas (con bancos, clientes, proveedores, entre otros).
- Realizar comprobaciones físicas.
- Realizar comprobaciones matemáticas.

Durante la revisión final se realizará un listado para evaluar si se obtuvieron evidencias relacionadas con determinados aspectos de importancia. Se citan ejemplos que pueden variar dependiendo del Encargo:

- Obtención de Carta de Gerencia.
- Obtención de Confirmación de Abogados.
- Lectura de actas de asamblea y reuniones sociales.
- Lectura de contratos para identificar compromisos contingentes.
- Verificación de hechos posteriores que afecten la información analizada.
- Identificación de contingencias impositivas.
- Identificación de contingencias penales.
- Identificación de contingencias financieras.
- Verificación de la existencia de pólizas de seguro, relacionadas con la materia objeto de la tarea, si corresponde (mercadería, bienes de uso, responsabilidad civil, entre otros).

XIV. CONSIDERACIONES PARA LA EMISIÓN DEL INFORME SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL

Al momento de confeccionar el Informe, se analizará la totalidad de las evidencias y elementos de juicio obtenidos durante todo el proceso del Encargo. El profesional se forma una conclusión respecto al tema y la misma será expuesta bajo determinadas características.

"En el informe que surja de un Encargo de Aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el contador debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del Encargo" (RT 37).

Adicionalmente a las normas generales sobre informes, particularmente este tipo de encargo requiere:

- Título: que indique claramente el tipo de informe que se emite.
- Destinatario: al cual se dirige el informe y al que se le proporciona el grado de seguridad.
- Identificación y descripción de la información: sobre la materia objeto de análisis y cuando corresponda, mencionando el período con el cual se relaciona la evaluación.

Agregar una explicación de aquellas características de la información sobre la materia objeto de análisis, de las cuales los usuarios a los que se destina el informe deberán tomar conocimiento.

- Identificación de los criterios aplicados, con los cuales se evaluó y midió el tema para que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los parámetros que se utilizaron al analizar la información y sobre los cuales el contador llegó a una conclusión.

* Identificar la fuente de los criterios, a modo de ejemplo, si fueron establecidos por leyes, reglamentos, o por el contexto;

* Mencionar interpretaciones significativas realizadas al aplicar los criterios en las circunstancias del encargo.

* Mencionar si se realizaron cambios en los métodos de medición utilizados.

- Descripción de las limitaciones inherentes significativas, si existieran estas limitaciones es conveniente hacer referencia explícitamente en el informe que proporciona un grado de seguridad.

- Declaración que limite el uso del informe de aseguramiento a usuarios específicos, cuando los criterios utilizados para evaluar o medir el tema están disponibles solamente para los usuarios específicos a quienes se destina el informe. De esta manera se estaría alertando a los lectores que ese informe que proporciona un grado de seguridad es solo para usuarios específicos.

- Descripción de las responsabilidades de la parte responsable y del contador, dejando en claro que la confección de la información que se presenta objeto de la materia es responsabilidad de quien la emite y la responsabilidad del contador es la de emitir una conclusión en relación con esa información en forma independiente.

- Resumen del trabajo realizado que ayudará a los usuarios a quienes se destina el informe a

comprender la naturaleza de la seguridad transmitida mediante el informe.

- Conclusión del contador: si la información objeto de la tarea está conformada por varios aspectos se pueden realizar conclusiones sobre cada uno de ellos.

- Si es un Encargo de aseguramiento razonable la conclusión será expresada en forma positiva.

- Si el Encargo de aseguramiento es limitado la conclusión debe estar expresada en forma negativa.

- Si se expresa una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos que avalan dicha conclusión.

Se emite un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión cuando:

- los criterios son inadecuados ó,

- la materia objeto de análisis es inapropiada ó,

- su descripción no es razonable ó,

- tiene incorrecciones significativas.

- Fecha del Informe: informa a los usuarios que el contador consideró el efecto de los hechos ocurridos hasta dicha fecha sobre la información relativa al tema.

- Nombre del contador, lugar donde ejerce su actividad: indicando así a los usuarios quien es la persona responsable del Encargo.

XV. CONCLUSIÓN

La resolución técnica 37 nos proporciona la incorporación de nuevos servicios profesionales adecuados a las Normas Internacionales de Auditoría, que tienen como objetivo establecer principios básicos y procedimientos esenciales que sirvan de guía para la profesión.

En este artículo desarrollamos la sección V.A de la resolución técnica 37 que refleja la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 "Encargos de aseguramiento diferentes de auditoría o revisión de información financiera histórica".

Distinguimos entre dos tipos de Encargos:

1) Encargo que proporciona un grado de seguridad razonable.

2) Encargo que proporciona un grado de seguridad limitado.

Determinamos que la diferencia entre ambos es la reducción del riesgo a un nivel de seguridad aceptablemente bajo como para emitir un Encargo de seguridad razonable y concluir de forma positiva; mientras que en el Encargo de seguridad limitada el riesgo es mayor y la conclusión se expresará en forma negativa.

Establecimos una metodología de trabajo que abarca pasos fundamentales en el proceso, desde evaluar la aceptación del encargo, establecer por escrito las condiciones, confeccionar una planificación adecuada que permita ejecutar el encargo con precisión, siendo eficiente en la estipulación de tiempos.

Asimismo, evaluamos los riesgos con el fin de definir el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas a diseñar en el programa de trabajo. En la etapa de ejecución recolectamos evidencia y elementos de juicio para sustentar nuestra conclusión.

Definimos las pautas para elaborar un informe bajo las normas contables vigentes y en el marco del Cap. V.A. de la RT 37, "Otros Encargos de Aseguramiento en General".

Como ejemplo del Encargo analizado se podrían emitir:

- Informes sobre datos estadísticos.

- Informe sobre rotación de productos.

- Informe sobre tiempos aplicados a distintos procesos de producción.

- Informes sobre determinación de costos.

- Informe sobre Balance Social del ente.

- Informe sobre confiabilidad del control interno.

Es importante que como profesionales conozcamos cual es el mejor producto para ofrecer a nuestros clientes en base a sus necesidades y en cumplimiento con las Normas Contables Profesionales vigentes.

La diversidad de las operaciones y actividades que tienen las empresas nos obligan a estar sumamente informados y actualizados en distintas áreas de nuestra profesión. La ética debe jugar un papel fundamental en nuestro desempeño, siendo el hilo conductor de nuestro trabajo valores como integridad,

objetividad, aptitud profesional, confidencialidad y conducta profesional.

Brindar un servicio de excelencia es nuestro desafío, y para ello la capacitación es nuestro mayor aliado.

XVI. FUENTE Y BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Resolución técnica 37, "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas".

Resolución técnica 35: "Adopción de Normas Internacionales de Aseguramiento y Servicios Relacionados de la IAASB de la IFAC".

Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000.

"Guide to Using ISA in the Audits of Small and Medium Sized Entities", vol. 1, 3rd Edition.

"Guide to Using ISA in the Audits of Small and Medium Sized Entities", vol. 2 Practical Guidance, 3rd Edition.

Cursos de capacitación referidos a Planificación y Ejecución, realizados en Price Waterhouse & Co.

FOWLER NEWTON, Enrique, "Tratado de Auditoría", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2009.

SLOSSE, Carlos A. — GORDICZ, Juan C. — GAMONDÉS, Santiago — TUÑEZ, Fernando A., "Auditoría", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2015.

SERPA, José L. — ZANET, Fernando, "Desafíos del Contador Público: nuevas normas de auditoría RT 37", Comisión de Estudios de Auditoría, CPCECABA.

MORA, Cayetano, "Cartelera Virtual NIA", <http://www.econ.unicen.edu.ar/alumnos/cartelera-virtual/novedades.html>.

MANJON, Federico, "Papeles de trabajo de planeamiento", CECyT (inédito).

ESPAÑOL, Guillermo, "Curso de Especialización en Normas Nacionales e Internacionales de Auditoría".

Compendio de trabajos del Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas de Tucumán.

© Thomson Reuters