

TÍTULO:	RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53, NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO
AUTOR	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Abril
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 53, NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO

MODIFICACIONES CONTENIDAS EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37/2021 CORRESPONDIENTES A LAS ÁREAS DE CERTIFICACIONES Y SERVICIOS RELACIONADOS (COMPILACIONES Y PROCEDIMIENTOS ACORDADOS)

CAMBIOS A LA RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 37/2021 (RT 53). TAREAS DE CERTIFICACIONES Y SERVICIOS RELACIONADOS. (COMPILACIONES Y PROCEDIMIENTOS ACORDADOS). Introducción. Nuevo texto de la RT 37/2021. Certificaciones. Servicios Relacionados. Procedimientos acordados. Compilaciones. Comentarios. Normas sobre Certificaciones y Servicios Relacionados RT 53. Normas Internacionales de Servicios Relacionados. NISR 4400 (Revisada). NISR 4410 (Revisada). Conclusiones. Bibliografía.

I - INTRODUCCIÓN

La resolución técnica (RT) (FACPCE) 37 (Revisada 2021) bajo el nuevo título "Normas de Auditoría, Revisión, otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento", es la norma técnica profesional argentina en materia de regulaciones para las tareas del epígrafe: las **Certificaciones**: incluyen a la *Certificación literal de estados contables* y los **Servicios Relacionados**: abarcan los *Encargos para aplicar procedimientos acordados* y los *Encargos de compilación*.

En la práctica internacional, los servicios relacionados están contenidos en la NISR 4400 (Revisada), *Encargos de procedimientos acordados* y en la NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación*, las que representan normas escritas con un estilo de claridad y que mejoran el valor percibido del encargo.

Destacamos que el juicio profesional del contador público se ejerce al aplicar los requerimientos normativos y los requerimientos éticos pertinentes, y al tomar decisiones informadas sobre cursos de acción a lo largo del encargo de procedimientos acordados y compilaciones. El juicio profesional se aplica aceptando el encargo, realizando el encargo e informando sobre el encargo.

Los encargos de compilación, como la preparación de estados financieros, son importantes donde no haya auditoría o revisión de información financiera histórica, ya que la participación de un contador público independiente seguramente mejorará la calidad de la información contable financiera.

Estos compromisos son habituales en el sector de las pequeñas y medianas empresas (pyme), al desempeñar el contador público encargos sobre estados financieros y otra información financiera, agregándole credibilidad para los usuarios externos.

II - NUEVO TEXTO DE LA RT (FACPCE) 37/2021

1. Certificaciones

"VI. CERTIFICACIONES: i. Normas para su desarrollo: 1. 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. Esto incluye la constatación de que los estados contables de una entidad se encuentran transcritos en registros contables llevados en sus aspectos formales de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias, sin que ello signifique, en

modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos estados contables (certificación literal). 2. 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 requieran la emisión de un juicio técnico. 3. 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 su manifestación. **ii. Normas sobre informes:** **1. El informe de certificación incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.** 2. El contador **no utilizará** expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo. 3. La certificación contendrá: 3.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario). 3.2. Destinatario. **3.3. Apartado introductorio con la identificación del objeto de la certificación y el motivo del encargo, incluyendo la naturaleza de una certificación.** **3.4. Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto de la certificación y al contador.** 3.5. Indicación de la tarea realizada. 3.6. Manifestación del contador. **3.7. Restricción a la distribución de la certificación, de corresponder.** **3.8. Otras responsabilidades de información, de corresponder.** 3.9. Lugar y fecha de emisión. 3.10. Identificación y firma del contador”.

2. Servicios relacionados

"VII. NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS: A. ENCARGOS PARA APLICAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS, i. Normas para su desarrollo: 1. El objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados sobre información contable es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo. **Las disposiciones de esta norma podrán utilizarse para encargos relativos a información no contable, siempre que el contador tenga el conocimiento adecuado de la materia objeto de análisis y existan criterios razonables en los que pueda basar sus hallazgos.** 2. Dado que el contador solo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, **no expresa** ningún grado de seguridad al respecto. Son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos y los hallazgos obtenidos por el contador y los que obtendrán sus propias conclusiones. 3. A este informe solo podrán acceder las partes que han **acordado los procedimientos a desarrollar**, ya que otros **terceros**, al desconocer las razones de haber aplicado esos procedimientos, podrían interpretar **incorrectamente** los resultados. 4. **Algunas** de las cuestiones a acordar por escrito son las siguientes: 4.1. Naturaleza del encargo, resaltando el hecho de que los procedimientos **a aplicar** no constituyen una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se **expresará** ningún **grado** de seguridad. 4.2. Propósito específico del encargo. 4.3. Identificación de la información contable (o eventualmente, no contable) **sobre la que** se aplicarán los procedimientos acordados. 4.4. Naturaleza, **momento de realización** y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán. 4.5. Forma prevista del informe con hallazgos. 4.6. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos. 5. El contador **realizará** los procedimientos acordados y **utilizará** los elementos de juicio reunidos para la redacción de su informe con hallazgos. 6. Entre los procedimientos que rigen un encargo para realizar procedimientos acordados, pueden figurar los siguientes: 6.1. **Indagación** y análisis. 6.2. Recálculo, comparación y otras **pruebas de exactitud** aritmética. 6.3. Observación. 6.4. Inspección. 6.5. Obtención de confirmaciones. **ii. Normas sobre informes:** 1. El informe **que surge de un encargo para aplicar procedimientos acordados incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación:** 1.1. identificación de la información contable o no contable sobre la que se han aplicado los procedimientos acordados; 1.2. una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se **acordaron** con la parte contratante; 1.3. identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados; 1.4. un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo; 1.5. una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen una auditoría ni una revisión y, que, por lo tanto, no se **expresará** ningún grado de seguridad respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados; 1.6. una declaración que establezca que, si el contador hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, **podría haber hallado** otras cuestiones que **habrían sido** informadas; 1.7. una declaración que establezca que la distribución del informe **queda limitada a aquellas partes con las que se han acordado** los procedimientos realizados; 1.8. una descripción de los hallazgos del contador que incluya, de existir, suficiente detalle de **las incorrecciones** y excepciones **que se hayan encontrado**; 1.9. una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe **se refiere únicamente** a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados contables de la entidad considerados en su conjunto. **B. ENCARGOS DE COMPILACIÓN, i. Normas para su desarrollo:** 1. El objetivo de un encargo de compilación es que el contador: **1.1. utilice sus conocimientos especializados en contabilidad y preparación de información contable para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información contable de conformidad con un marco de información contable aplicable, basado en la información proporcionada por la dirección; y 1.2. que emita un informe de conformidad con los requerimientos de esta sección.** 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. **La información contable puede estar preparada de conformidad con un marco de información contable diseñado para satisfacer: 1.2.1. las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios, es decir, estados contables con fines generales; o 1.2.2. las necesidades de información contable de usuarios específicos, es decir, estados contables con fines específicos.** Los requerimientos del marco de información contable aplicable determinan la estructura y el contenido de la información contable. Esta sección puede ser aplicada sobre información contable que no sea histórica o sobre información no contable, con las adaptaciones necesarias, tales como información contable proforma, información contable prospectiva, informes de gas de efecto invernadero o declaraciones estadísticas. También se puede contratar a un contador para realizar algunas otras actividades en nombre de la dirección, adicionales al encargo de compilación. Por ejemplo, se puede solicitar al contador que recopile, clasifique y resuma datos contables de la entidad y los procese en forma de registros contables para obtener un balance de comprobación. El balance de comprobación se utilizaría entonces como información subyacente a partir de la cual el contador puede compilar la información contable que es el objetivo del encargo de compilación realizado de conformidad con esta norma. 2. Los procedimientos utilizados no permiten al contador expresar ningún **grado de seguridad** sobre la información contable ni están concebidos para tal efecto. 3. El contador **obtendrá** un conocimiento suficiente acerca de los negocios y las operaciones del ente, **así como de su sistema contable y sus registros contables y estará** familiarizado con **el marco** de las normas contables aplicables, **así como su aplicación para el sector en el que opera.** 4. El contador **compilará la información contable utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección.** 5. El contador no estará obligado a: 5.1. realizar consultas a la dirección para evaluar la razonabilidad y confiabilidad de la información suministrada; 5.2. examinar los controles internos; 5.3. verificar cualquier tipo de cuestión; 5.4. verificar cualquier tipo de explicación. 6. **Antes de finalizar el encargo, el contador leerá la información contable compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información**

contable aplicable. Si, en el transcurso del encargo, llega a su conocimiento que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos proporcionados por la dirección son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida. Si el contador no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la entidad de las razones que le obligan a ello.7. El contador obtendrá de la dirección una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información contable compilada. ii. Normas sobre informes: 1. El informe de compilación incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación: 1.1. declaración de que el contador ha compilado la información contable sobre la base de información proporcionada por la dirección; 1.2. identificación del marco de información contable aplicable y, si se trata de un marco con fines específicos, su descripción o una referencia a su descripción en la información contable; 1.3. identificación de la información contable, indicando el título de cada elemento de la información contable en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información contable o el período al que corresponde; 1.4. explicaciones de que: 1.4.1. dado que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el contador verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación; y 1.4.2. en consecuencia, el contador no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información contable se preparó de conformidad con el marco contable aplicable. 1.5. En el caso de que la información contable se prepare utilizando un marco de información contable con fines específicos, un apartado en el que: 1.5.1. se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información contable y, en su caso, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información contable con fines específicos que contiene dicha información; y 1.5.2. se advierta a los usuarios del informe que la información ha sido preparada de conformidad con un marco de información contable con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines. 2. Cuando el contador tome conocimiento de que la información compilada y su informe sobre ella van a incluirse en un documento que contiene otra información, procurará que se identifique la información contable a la que se refiere su informe”.

Fuente: RT (FACPCE) 53 habiéndose destacado en **negrita cursiva** las modificaciones advertidas en el nuevo texto con respecto a la RT (FACPCE) 37/2013. Sin embargo, algunos destacados corresponden a simples cambios de nombres o ubicación de términos.

III - COMENTARIOS

1. RT (FACPCE) 53 Normas sobre Certificaciones y Servicios Relacionados

1.1. Certificaciones

En las “Normas sobre informes”:

- Se refuerza el requisito acerca de que el contador público no utilizará expresiones como auditoría o certificación, considerando que puede generar confusión entre los usuarios en lo que respecta a la naturaleza del encargo de certificación.

Antes la norma expresaba: “El contador público debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo”. Concordamos en que esta redacción representaba solo una recomendación, pudiendo facilitar un engaño entre los usuarios y no solamente generar una confusión.

- Se incorporan otros elementos particulares en el informe del contador público: (1) Apartado introductorio con la identificación del objeto de la certificación y el motivo del encargo, incluyendo la naturaleza de una certificación; (2) Restricción a la distribución de la certificación, de corresponder y (3) Otras responsabilidades de información, de corresponder.

- Se ha eliminado el elemento particular: (4) Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, de corresponder.

1.2. Procedimientos acordados

En las “Normas para su desarrollo”:

- Se agrega el párrafo: “Las disposiciones de la norma podrán utilizarse para encargos relativos a información no contable, siempre que el contador público tenga el conocimiento adecuado de la materia objeto de análisis y existan criterios razonables en los que pueda basar sus hallazgos”.

- Y, al igual que lo que acontece en las “Normas sobre informes”, existen algunos cambios en la terminología, vocabulario especializado o expresiones utilizadas.

1.3. Encargos de compilación

En las “Normas para su desarrollo” se suman las estipulaciones siguientes vinculadas con el objetivo y naturaleza de un encargo de compilación:

- El contador público utiliza sus conocimientos especializados en contabilidad y preparación de información contable de conformidad con un marco de información contable aplicable, basado en la información proporcionada por la dirección.

- Y emite un informe de conformidad con los requerimientos de la Norma.

- La información contable puede estar preparada de conformidad con un marco de información contable diseñado para satisfacer:

- las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios, es decir, estados contables con fines generales: o

- las necesidades de información contable de usuarios específicos, es decir, estados contables con fines específicos.

- Los requerimientos del marco de información contable aplicable determinan la estructura y el contenido de la información contable.

- La normativa puede ser aplicada sobre información contable que no sea histórica o sobre información no contable, con las adaptaciones necesarias. También, se puede contratar a un contador público para realizar algunas otras actividades en nombre de la dirección, adicionales al encargo de compilación.
- El contador público obtendrá un conocimiento suficiente del sistema contable y registros contables del ente.
- Y compilará la información contable utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección.
- Antes de finalizar el encargo, el contador público leerá la información contable compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información contable aplicable. Si, en el transcurso del encargo, llega a su conocimiento que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos proporcionados por la dirección son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida. Si el contador público no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la entidad de las razones que le obligan a tomar esa determinación.
- El contador público obtendrá de la dirección de la entidad una confirmación de que esta se responsabiliza de la versión final de la información contable compilada.

Las "Normas sobre informes" incorporan un nuevo detalle para los elementos particulares del informe de compilación, a saber:

- declaración de que el contador público ha compilado la información contable sobre la base de información proporcionada por la entidad.
- identificación del marco de información contable aplicable y, si se trata de un marco con fines específicos, su descripción o una referencia a su descripción en la información contable.
- reconocimiento de la información contable, indicando el título de cada elemento de la información contable en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información contable o el período al que corresponde.
- explicaciones acerca de que: (1) dado que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el contador público verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación y (2) en consecuencia, el contador público no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información contable se preparó de conformidad con el marco contable aplicable.
- en el caso de que la información contable se prepare utilizando un marco de información contable con fines específicos, un apartado en el que: (1) se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información contable y, en su caso, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información contable con fines específicos que contiene dicha información, y (2) se advierta a los usuarios del informe que la información ha sido preparada de conformidad con un marco de información contable con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.
- Cuando el contador público tome conocimiento de que la información compilada y su informe sobre ella van a incluirse en un documento que contiene "otra información", procurará que se identifique la información contable a la que se refiere su informe.

2. Normas Internacionales de Servicios Relacionados

El objetivo del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) es servir al interés público mediante el establecimiento de estándares de auditoría y aseguramiento y otros servicios relacionados, de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión global de auditoría y aseguramiento.

El IAASB desarrolla normas y guías de auditoría y aseguramiento y servicios relacionados para uso de todos los contadores públicos bajo un proceso compartido de establecimiento de estándares que involucra al Consejo de Supervisión de Interés Público, que supervisa las actividades del IAASB, y al Grupo Consultivo Asesor del IAASB, que proporciona información de interés público en el desarrollo de estándares y guías. Las estructuras y procesos que apoyan las operaciones del IAASB son facilitadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados deben leerse junto con el Prefacio de los Pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados.

2.1. Encargos de procedimientos acordados

La NISR 4400 (Revisada) trata de: (a) las responsabilidades del contador público cuando se le contrata para realizar un encargo de procedimientos acordados; y (b) la forma y contenido del informe de procedimientos acordados.

Los sistemas de control de calidad, políticas y procedimientos son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de contadores públicos con respecto a los procedimientos acordados por la firma. Las disposiciones de la NISR con respecto al control de calidad al nivel de los encargos de procedimientos acordados individuales se basan en la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que son al menos igual de exigentes.

En un encargo de procedimientos acordados el contador público realiza los procedimientos que han sido acordados por el contador público y la parte contratante, cuando la parte contratante ha reconocido que los procedimientos que se realizan son apropiados para el propósito del encargo. El contador público comunica los procedimientos acordados realizados y los hallazgos relacionados en el informe de procedimientos acordados. La parte contratante y otros usuarios previstos consideran por sí mismos los procedimientos acordados y los hallazgos informados por el contador público y extraen sus propias conclusiones del encargo realizado por el contador público.

El valor de un encargo de procedimientos acordados realizado de acuerdo con esta NISR resulta de: (a) el cumplimiento por parte del contador público de las normas profesionales, incluidos los requerimientos éticos pertinentes; y (b) la comunicación clara de los procedimientos realizados y los hallazgos relacionados.

Un encargo de procedimientos acordados no es un encargo de auditoría, revisión u otro encargo de aseguramiento. Un encargo de procedimientos acordados no implica la obtención de evidencia con el propósito de que el contador público exprese una opinión o una conclusión de aseguramiento en cualquier forma.

La NISR contiene los objetivos del contador público al seguir la Norma, que proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de la misma. Los objetivos están destinados a ayudar al contador público a comprender lo que debe lograrse en un encargo de procedimientos acordados.

Los objetivos del contador público en un encargo de procedimientos acordados de acuerdo con esta NISR son: (a) acordar con la parte contratante los procedimientos acordados a ser realizados; (b) desarrollar los procedimientos acordados; y (c) comunicar los procedimientos realizados y los hallazgos relacionados de acuerdo con los requerimientos de la Norma.

La NISR presenta varias definiciones de términos asignando los significados que se les atribuyen: procedimientos acordados, encargo de procedimientos acordados, socio del encargo, parte contratante, equipo del encargo, hallazgos, usuarios previstos, contador público en ejercicio, experto del contador público, juicio profesional, requerimientos éticos pertinentes, parte responsable.

El contador público deberá tener conocimiento de todo el texto de la Norma, incluida su aplicación y otro material explicativo, para comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos correctamente. Cumplirá con cada requerimiento de la NISR a menos que un requerimiento particular no sea relevante para el trabajo de procedimientos acordados, por ejemplo, si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo. Respetará los requerimientos éticos pertinentes. Ejercerá su juicio profesional al aceptar, realizar e informar sobre un encargo de procedimientos acordados teniendo en cuenta sus circunstancias.

Antes de aceptar o continuar un encargo de procedimientos acordados, el contador público deberá obtener un entendimiento del propósito del encargo. El contador público no aceptará ni continuará el encargo si tiene conocimiento de cualquier hecho o circunstancia que indique que los procedimientos que se le pide que realice son inapropiados para el propósito del encargo de procedimientos acordados.

El contador público acordará los términos del encargo de los procedimientos acordados con la parte contratante y registrará los términos del encargo acordado en una carta del encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

En encargos recurrentes de procedimientos acordados, el contador público evaluará si las circunstancias, incluidos los cambios en las consideraciones de aceptación del encargo, requieren que se revisen los términos del encargo y si existe la necesidad de recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo.

El contador público realizará los procedimientos acordados en los términos del encargo y deberá considerar si solicita manifestaciones escritas.

Si el contador público utiliza el trabajo de un experto deberá: (a) evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto; (b) llegar a un acuerdo con el experto sobre la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo de ese experto; (c) determinar si la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo realizado por el experto es consistente con el trabajo acordado con el experto; y (d) resolver si los hallazgos describen adecuadamente los resultados del encargo realizado, teniendo en cuenta el trabajo llevado a cabo por el experto.

El informe de procedimientos acordados deberá estar por escrito e incluirá: (a) un título que indique claramente que el informe es un informe de procedimientos acordados; (b) un destinatario según se establece en los términos del contrato; (c) identificación de la materia objeto sobre la cual se llevan a cabo los procedimientos acordados; (d) identificación del propósito del informe de procedimientos acordados y una declaración de que el informe de procedimientos acordados puede no ser adecuado para otro propósito; (e) una descripción de un encargo de procedimientos acordados que indique: (i) un encargo de procedimientos acordados implica que el contador público realiza los procedimientos que se han acordado con la parte contratante (y, si es relevante, otras partes), e informa los hallazgos; (ii) los hallazgos son los resultados fácticos de los procedimientos acordados realizados; y (iii) la parte contratante (y, si es relevante, otras partes) ha reconocido que los procedimientos acordados son apropiados para los propósitos del encargo; (f) si corresponde, la parte responsable identificada por la parte contratante, y una declaración de que aquella es responsable de la materia objeto sobre la cual se llevan a cabo los procedimientos acordados; (g) una declaración de que el trabajo se realizó de acuerdo con la NISR 4400 (Revisada); (h) una declaración de que el contador público no hace ninguna manifestación sobre la idoneidad de los procedimientos acordados; (i) una declaración de que el encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento y, en consecuencia, el contador público no expresa una opinión ni una conclusión de aseguramiento; (j) una declaración de que, si el contador público hubiera realizado procedimientos adicionales, podrían haber llegado a su conocimiento otros asuntos que habrían sido informados; (k) una declaración de que el contador público cumple con los requerimientos éticos del Código IESBA, u otros requerimientos profesionales, o requerimientos impuestos por la ley o reglamento, que son al menos tan exigentes; (l) con respecto a la independencia: (i) si no se requiere que el contador público sea independiente y no ha acordado de otra manera en los términos del encargo cumplir con los requerimientos de independencia, una declaración de que, para el propósito del encargo, no existen requerimientos de independencia que el contador público deba cumplir; o (ii) si se requiere que el contador público sea independiente o haya acordado en los términos del encargo cumplir con los requerimientos de independencia, una declaración de que el contador público ha cumplido con los requerimientos de independencia pertinentes. La declaración deberá identificar los requerimientos de independencia correspondientes; (m) una declaración de que la firma de la cual es miembro el contador público aplica la NICC 1, u otros requerimientos profesionales, o requerimientos legales o regulatorios, que son al menos tan exigentes como la NICC1; (n) una descripción de los procedimientos realizados detallando la naturaleza y extensión, y si corresponde, el momento de cada procedimiento acordado en los términos del encargo; (o) las conclusiones de cada procedimiento realizado, incluidos los detalles sobre las excepciones encontradas; (p) la firma del contador público; (q) la fecha del informe de procedimientos acordados; y (r) el domicilio en la jurisdicción donde ejerce el contador público.

Si el contador público se refiere al trabajo realizado por un experto, en el informe de procedimientos acordados, la redacción del informe no implicará que la responsabilidad del contador público de realizar los procedimientos y notificar los hallazgos se reduzca debido a la participación de un experto del contador público.

El contador público incluirá en la documentación del encargo: (a) las condiciones escritas del encargo y, si corresponde, el acuerdo de la parte contratante en cuanto a las modificaciones de los procedimientos; (b) la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos acordados realizados; y (c) los hallazgos resultantes de los procedimientos acordados realizados.

La sección de "*Aplicación y otro material explicativo*" de la NISR 4400 (Revisada), contiene 60 (sesenta párrafos) referenciados con el contenido principal de la norma e incluye dos apéndices: (1) Ilustración carta del encargo procedimientos acordados y (2) Ilustraciones de informes sobre procedimientos acordados.

2.2. Encargos de compilación

La NISR 4410 (Revisada) "Encargos de Compilación" trata de: (a) las responsabilidades del contador público cuando se lo contrata para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad

alguna sobre esa información; y (b) la forma y contenido del informe de compilación.

Esta norma se aplica a los encargos de compilación de información financiera histórica y se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, a encargos de compilación de información financiera que no sea información histórica y a encargos de compilación de información no financiera.

Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de contadores públicos con respecto a los encargos de compilación de la firma. Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad en cada encargo de compilación parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes.

La dirección puede solicitar a un contador público que le facilite la preparación y presentación de información financiera de la entidad. El valor de un encargo de compilación, realizado de conformidad con esta NISR para los usuarios de información financiera, proviene de la aplicación de los conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera del contador público y del cumplimiento de normas profesionales, así como de los requerimientos de ética aplicables, y de una comunicación clara de la naturaleza y extensión de la intervención del contador público con respecto a la información financiera compilada.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el contador público verifique ni la exactitud ni la integridad de la información que le proporciona la dirección para su compilación, o que obtenga evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la preparación de la información financiera.

La dirección sigue siendo responsable de la información financiera y de la base sobre la que se prepara y presenta. Esa responsabilidad incluye la aplicación por la dirección del juicio necesario para la preparación y presentación de la información financiera, así como para la selección y aplicación de políticas contables adecuadas y, en su caso, la realización de estimaciones contables razonables.

La norma no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. Un encargo realizado de conformidad con esta NISR se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar el encargo de compilación.

La información financiera objeto de un encargo de compilación puede ser necesaria para varios fines, por ejemplo: (a) para cumplir con los requerimientos de información periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias o (b) para fines no relacionados con información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias, por ejemplo: (i) para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, preparada sobre una base adecuada para sus propios fines (tal como la preparación de información financiera para uso interno), (ii) para preparar información financiera periódica para terceros externos en aplicación de un contrato u otro tipo de acuerdo (como, por ejemplo, información financiera preparada para una fundación para sustentar la concesión o prórroga de una subvención), (iii) para los fines de una transacción, por ejemplo, para sustentar una transacción que implica cambios en la propiedad de la entidad o en su estructura financiera (por ejemplo, una fusión o adquisición).

Los objetivos del contador público en un encargo de compilación conforme a esta NISR son: (a) aplicar conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de conformidad con un marco de información financiera aplicable basado en la información proporcionada por la dirección; y (b) emitir un informe de conformidad con los requerimiento de esta NISR.

A los efectos de la Norma se incluyen definiciones de términos para facilitar una interpretación congruente: marco de información financiera aplicable, encargo de compilación, socio del encargo, equipo del encargo, incorrección, contador público, requerimientos de ética aplicables.

El contador público conocerá el texto completo de la NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. Cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de compilación, por ejemplo, si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo. No indicará que ha cumplido con los requerimientos a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos aplicables al encargo de compilación. Aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de compilación. No aceptará un encargo salvo si ha acordado los términos del encargo con la dirección y, en su caso, con la parte contratante si es distinta (carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito).

En los encargos de compilación recurrentes, el contador público evaluará las circunstancias, incluyendo si los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección los términos existentes del encargo. Comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso del encargo de compilación, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad.

Para la realización del encargo de compilación, el contador público obtendrá el suficiente conocimiento de las siguientes cuestiones para poder efectuar el encargo de compilación: (a) los negocios y operaciones de la entidad, así como su sistema contable y sus registros contables y (b) el marco de información financiera aplicable, así como su aplicación para el sector en el que opera la entidad.

La compilación de la información financiera: (1) será realizada por el contador público utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionado por la dirección; (2) el contador público discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los juicios significativos en relación con los que el contador público haya prestado ayuda en el transcurso de la compilación de la información financiera; (3) antes de finalizar el encargo de compilación, el contador público leerá la información financiera compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable; (4) si, en el transcurso del encargo de compilación, llega a conocimiento del contador público que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección para el encargo de compilación, son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida; (5) si el contador público no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad de las razones que le obligan a ello; (6) si en el transcurso del encargo llega a conocimiento del contador público que: (a) la información financiera compilada no describe el marco de información financiera aplicable o no hace referencia a este de manera adecuada; (b) la información

financiera compilada debe modificarse para que no contenga incorrecciones materiales o (c) la información compilada induce a error por algún otro motivo, el contador público propondrá a la dirección las modificaciones adecuadas; (7) si la dirección rehúsa o no permite al contador público realizar las modificaciones propuestas a la información financiera compilada, el contador público renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad; (8) si no le es posible renunciar al encargo, el contador público determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables teniendo en cuenta las circunstancias; (9) el contador público obtendrá de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información financiera compilada.

El contador público incluirá en la documentación del encargo: (a) cuestiones significativas que han surgido en el transcurso del encargo de compilación y el modo en el que han sido resueltas por el contador público; (b) un registro del modo en que la información financiera compilada se concilia con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y demás información proporcionada por la dirección y (c) una copia de la versión final de la información financiera compilada de la que han confirmado que se responsabilizan la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad.

Una finalidad importante del informe del contador público es comunicar de manera clara la naturaleza del encargo de compilación y el papel y las responsabilidades del contador público en el encargo. El informe del contador público no es un medio para expresar una opinión o conclusión sobre la información financiera.

El informe del contador emitido en relación con el encargo de compilación será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (a) un título; (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo; (c) una declaración de que el contador público ha compilado la información financiera sobre la base de la información proporcionada por la dirección; (d) una descripción de las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con el encargo de compilación y en relación con la información financiera; (e) la identificación del marco de información financiera aplicable y, si se utiliza un marco de información financiera con fines específicos, una descripción de este o una referencia a su descripción en la información financiera; (f) la identificación de la información financiera, indicando el título de cada elemento de la información financiera en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información financiera o el período al que corresponde; (g) la descripción de las responsabilidades del contador público en la compilación de la información financiera, mencionado que el encargo se realizó de conformidad con esta NISR y que el contador público cumplió los requerimientos de ética aplicables; (h) la descripción de lo que significa que un encargo de compilación sea conforme a esta NISR; (i) explicaciones de que: (1) puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el contador público verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación y (2) en consecuencia, el contador público no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información financiera se preparó de conformidad con el marco de información financiera aplicable; (j) en el caso de que la información financiera se prepare utilizando un marco de información financiera con fines específicos, un apartado en el que: (3) se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información financiera y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa dé la información financiera con fines específicos que contiene dicha información y (4) se advierta a los usuarios del informe que la información financiera ha sido preparada de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines; (k) la fecha del informe del contador público; (l) la firma del contador público; (m) la dirección del contador público. El contador público pondrá como fecha del informe la fecha en la que ha terminado el encargo de compilación de conformidad con esta NISR.

La sección de "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas" de la NISR 4400 (Revisada), contiene 63 (sesenta y tres) párrafos referenciados con el texto de la Norma y brinda el siguiente material ilustrativo: (1) Ejemplo de Carta compromiso para un encargo de compilación y (2) Ejemplos de Informes de contador público sobre un encargo de compilación. El establecimiento de varios informes de compilación ilustrativos de los contadores públicos proporciona un material adicional útil para ejemplificar algunos escenarios diferentes para los trabajos de compilación. Resulta así bienvenida la inclusión de los informes ilustrativos, que están claramente redactados y ayudan a la aplicación coherente de la Norma.

IV - CONCLUSIONES

Certificaciones

Las normas profesionales argentinas, contenidas en la RT (FACPCE) 37/2021, siguen reglando sobre las tareas de "CERTIFICACIONES DE ESTADOS CONTABLES".

En una Certificación el contador público manifiesta en su *Informe de Certificación* que dichos estados contables se encuentran transcritos en registros contables llevados en sus aspectos formales de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias, no representando ello la emisión de ningún juicio técnico sobre los estados contables.

Las normas internacionales de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados del IAASB de la IFAC incluyen el concepto clave del ejercicio del juicio profesional de parte del contador público.

El "juicio profesional" puede ser entendido como la aplicación de la capacitación, el conocimiento y la experiencia relevantes, dentro del contexto proporcionado por las normas de auditoría, contabilidad y ética, para tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción que son apropiados en las circunstancias de todo trabajo profesional.

Por el contrario, la certificación (literal) de estados contables consiste solamente en la constatación de que estos se encuentran transcritos en los libros rubricados de la entidad. En otras palabras, la tarea realizada se limita únicamente a comprobar que los estados contables están transcritos en el Libro Inventarios y Balances. Este trabajo representa un documento notarial, no constituye una auditoría ni una revisión y, por lo tanto, las manifestaciones del contador público no representan la emisión de un juicio técnico respecto de los estados contables objeto de certificación (literal).

Concordamos con que la certificación de estados financieros:

- (a) es de naturaleza notarial (actividad propia de un escribano que da fe de los actos realizados ante él y que redacta los documentos correspondientes);
- (b) carece de mayor utilidad para el interés público; y
- (c) únicamente ayuda al cliente del contador público a demostrar que ha cumplido con una obligación.

Servicios relacionados

Las entidades más pequeñas pueden llegar a estar exentas de los requerimientos de una AUDITORÍA y en consecuencia la

IFAC destaca que las prácticas pequeñas y medianas (SMP) necesitan poner su atención en brindar y promover otros trabajos, tales como los servicios relacionados, si sus actividades desean permanecer y prosperar.

La demanda de los servicios que no son auditorías ni revisiones de los estados financieros -en particular los servicios de contabilidad y compilación- están creciendo en el mundo como lo han evidenciado encuestas internacionales. Las COMPILACIONES, sirviendo a las necesidades de las pequeñas y medianas entidades, pueden ayudar a los contadores públicos a satisfacer ese mercado. El "*Informe de compilación de estados financieros*" hace evidente para los usuarios la contribución del contador público en la información financiera compilada que presenta la entidad y las características esenciales del encargo de compilación. La NISR 4410 (Revisada) es particularmente relevante para el sector de las pymes, ya que dichas entidades están cada vez liberadas de la auditoría legal. La Norma está diseñada para aplicarse cuando el contador público está contratado para compilar información financiera de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

El cliente potencial también puede recurrir a un trabajo de PROCEDIMIENTOS ACORDADOS los que responden a su creciente demanda por la necesidad de una amplia gama de partes interesadas, como reguladores, organismos de financiamiento y acreedores, que utilizan informes de procedimientos acordados por diversas razones, particularmente en relación con una mayor responsabilidad en torno a la problemática de la financiación y las subvenciones. Los requerimientos de la NISR 4400 (Revisada) posibilitan, entre otros, el ejercicio del juicio profesional del contador público al planificar y realizar el trabajo, el cumplimiento de los requisitos éticos (incluyendo la independencia), el nivel de control de calidad del encargo, así como la claridad y transparencia en el "*Informe de procedimientos acordados*".

V - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "Código de ética internacional para contadores profesionales" - D&G N° 211 - 2017 - pág. 429; "Control de calidad para estudios de contadores públicos que desempeñan auditorías, revisiones, otro aseguramiento y servicios relacionados" - D&G N° 209 - 2017 - pág. 218; "Prefacio a las Normas Internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados" - D&G N° 212 - 2017 - pág. 525; "Trabajos del contador público para compilar estados financieros y otra información financiera" - D&G N° 159 - 2012 - pág. 1261; "Introducción a los estándares internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados" - D&G N° 149 - 2012 - pág. 99; "Control de calidad para prácticas pequeñas y medianas" - D&G N° 139 - 2011 - pág. 433; Tratado de Informes de auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados - ERREPAR - 2009; "Los compromisos de diligencia debida (*Due diligence*)" - D&G - T. VI - 2005 - pág. 787.

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resolución Técnica N° 53 "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones, Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento" - 2021.

- Fowler Newton, Enrique: "La Resolución Técnica 37 de la FACPCE y sus Interpretaciones Oficiales" - 2017.

- IAASB, International Standard on Related Services (ISRS) 4410 (Revised): "Compilation Engagements" (Encargos de Compilación) - March 2012.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised): "Agreed-Upon Procedures Engagements" (Encargos para Aplicar Procedimientos Acordados) - April 2020.

- International Federation of Accountants (IFAC), NISR 4410 (Revisada): "Guía de los Encargos de Compilación" - 2015.