



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

Carrera: Especialización en contabilidad superior y auditoría

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD

Encargos de aseguramiento distintos a auditorías de estados contables y servicios relacionados. Las nuevas oportunidades profesionales que ofrecen al contador público.

Autor: Cr. Martín Moreno.

Tutor: Cr. Esp. José Luis Arnoletto.

Córdoba, 30 de junio de 2015.



Encargos de aseguramiento distintos a auditorías de estados contables y servicios relacionados. Las nuevas oportunidades profesionales que ofrecen al contador público. por Martín Moreno se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).



AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente al Prof. Cr. Esp. José Luis Arnoletto por haber aceptado ser el tutor de este trabajo, guiándome en el desarrollo del mismo y depositando de esa forma su confianza en mí.

Agradezco de igual manera al Prof. Dr. Juan A. Arguello, quien en todo momento estuvo dispuesto a brindarme soporte y ayuda para poder terminar el presente trabajo.

Por último, agradezco a la Prof. Dra. Eliana Werbin, quien nos acompañó durante todo el cursado del posgrado y siempre estuvo dispuesta a brindarnos su ayuda frente a cualquier eventualidad.



Escuela de Graduados
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de Córdoba

DEDICATORIAS

Quiero dedicar este trabajo a toda mi familia, quienes siempre me acompañaron y me inculcaron los valores de esfuerzo, progreso y dedicación.

RESUMEN

El presente trabajo final pretende ahondar sobre los servicios de aseguramiento distintos a auditorías de información financiera y además sobre los servicios relacionados que no otorgan seguridad. Después del análisis de los resultados surge que estos servicios son de gran importancia con respecto a la profesión, ya que permiten ampliar el abanico de actividades que pueden ser ofrecidos a los clientes. Por su parte, la FACPCE ha emitido la resolución técnica 37, incorporando estos servicios. Esto ha sido respuesta a las nuevas necesidades de los clientes y a su vez para continuar con su proceso de adaptación de nuestras normas hacia las normas internacionales. Por último la incorporación de estos servicios genera ciertos conflictos. Entre ellos, en los usuarios de la información, quienes pueden llegar a dudar sobre la independencia del auditor frente al ente que solicita dichos encargos.

Palabras claves: Encargos de aseguramientos distintos a auditorías de estados contables, Servicios relacionados, Amenazas a la independencia, Resolución técnica 37, Oportunidades profesionales.

ABSTRACT

This final work aims to expand on other assurance services to financial audits and further information about related services that do not provide any assurance. After analysis of the results it shows that these services are of great importance with regard to the profession, and that expand the range of activities that can be offered to customers. For its part, the FACPCE issued Technical Resolution 37, which incorporates these services in the current regulations. This was in response to new customer needs and in turn to continue their process of adapting our standards to international standards. Finally, the incorporation of these services creates certain conflicts. Among them, information users, who may doubt about the independence of auditors against the entity requesting such orders.

Keywords: Assurance engagements other than audits of financial statements, Related services, Independence threats, Technical resolution 37, New career opportunities.

ÍNDICE

INTRODUCCION	1
METODOLOGÍA	6
a) Estudio exploratorio sobre el marco conceptual general sobre encargos de aseguramiento y otros servicios relacionados:.....	6
b) Caracterización de los estándares internacionales de los distintos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados:.....	6
c) Análisis de la situación normativa actual vigente en la República Argentina sobre encargos de aseguramiento distintos de auditoria y otros servicios relacionados:	7
d) Aspectos éticos que recaen sobre la independencia del contador profesional en los encargos de aseguramiento y servicios relacionados normados en el territorio argentino y rol que debe asumir el contador en la prestación de estos servicios a sus clientes:.....	7
RESULTADOS Y DISCUSIÓN	9
1- Estudio exploratorio sobre el marco conceptual internacional sobre encargos de aseguramiento distintos a auditorías y otros servicios relacionados:	9
Definición y objetivo de un contrato de aseguramiento.	10
Elementos de un contrato de aseguramiento.....	10
Tipos de contratos de aseguramiento.	19
Alcance del marco conceptual	20
Riesgos en los contratos de aseguramiento.....	22
Procedimientos de obtención de evidencia.	23

Conclusión e informe de aseguramiento.	25
Síntesis final.	26
2- Identificación de los estándares internacionales sobre los distintos tipos de encargos de aseguramiento y otros servicios relacionados:.....	28
Síntesis final.	38
3- Análisis de la situación normativa actual vigente en la República Argentina sobre encargos de aseguramiento distintos de auditoría y otros servicios relacionados:	39
Otros encargos de aseguramiento en general.	40
Examen de información contable prospectiva.	43
Informes sobre los controles de una organización de servicios.	47
Encargos para aplicar procedimientos acordados.	51
Encargos de compilación.	54
Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el capítulo V.....	56
Síntesis final.	58
4) Aspectos éticos que recaen sobre la independencia del contador profesional en los encargos de aseguramiento y servicios relacionados y rol que debe asumir el contador en la prestación de estos servicios:	59
Síntesis final.	64
CONCLUSIONES	65
BIBLIOGRAFÍA	67

INTRODUCCION

En la actualidad, la rapidez con la que viaja la información hace que el hombre pueda estar en conocimiento de cualquier hecho que suceda en el mundo. Esto es consecuencia del proceso de innovación en tecnologías y medios de comunicación que se ha ido desarrollando en las últimas décadas.

El crecimiento exponencial de la comunicación permitió que los negocios tengan una fluidez inmensurable. Sin embargo, para poder participar de ellos y tener mayor seguridad en la toma de decisiones es necesario contar con información precisa. Y éste es uno de los problemas que presenta la globalización actual.

Actualmente los flujos de información son muy grandes y se puede acceder a la misma desde cualquier lugar del mundo y en cualquier momento. Es por ella que al momento de tomar decisiones, es sumamente importante poder efectuar un filtro de aquella información de utilidad, de aquella que no lo es.

Tradicionalmente, la contabilidad ha sido la fuente de información financiera y económica. Sin embargo, la información principal proporcionada por la contabilidad se basa en información pasada. Como consecuencia, la vorágine de la necesidad de contar con información cierta y oportuna generó que los estados financieros sean cada vez menos informativos y suministren relativamente menos del total de la información a quienes toman las decisiones.

Según Elliot (1995) “Si el propósito de la información contable es el soporte para la toma de decisiones y los tipos de decisiones por parte de la administración están cambiando, es natural que la contabilidad cambie”. Y exactamente el mismo criterio puede aplicarse a los servicios prestados por los contadores públicos.

Según indica Mora y Santesteban Hunter (2001), durante muchos años, el principal servicio ofrecido por los contadores públicos a la comunidad de negocios fue la Auditoría. La misma es entendida como tarea profesional destinada a dar credibilidad a los reportes financieros para conocimiento de terceros ajenos a su preparación (e incluso a los mismos emisores). Como consecuencia, esta tarea permite a esos usuarios tomar decisiones sobre un ente, basadas en la información proporcionada por el emisor.

Tal como expone Martínez Nocera (2000), tradicionalmente la tarea del contador público fue proveer a los tomadores de decisiones información financiera presente en estados financieros. Sin embargo, a partir de la década del 90 se efectuaron estudios de mercado que permitieron darle un nuevo rumbo a la profesión. Se identificó la necesidad de crear nuevos servicios por medio de los cuales los contadores pudieran atender las nuevas necesidades de los mercados. A raíz de ello, tanto el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés) como la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) comenzaron a redactar normas que regulen estos nuevos servicios.

En la actualidad podemos distinguir la tarea del contador público en distintos servicios. El más tradicional de ellos es la auditoría y revisión de información financiera histórica, el cual incluye la auditoría de estados financieros como principal servicio. Seguidamente podemos encontrar encargos de aseguramiento distintos a los anteriores, como por ejemplo el examen de información prospectiva y el aseguramiento sobre los controles en organizaciones. Y por último se encuentran los denominados servicios relacionados, entre ellos los relacionados a procedimientos convenidos y los encargos de compilación de información financiera. Sobre estos dos últimos se centra el desarrollo del presente trabajo.

El AICPA definió a los servicios de aseguramiento como servicios profesionales independientes que mejoran la calidad de la información o su contexto para quienes toman

decisiones. Esto es, dar confiabilidad a la información para que la gente pueda utilizarla como una herramienta para la toma de decisiones.

La definición propiciada no se limita a la información contable, sino que los servicios de aseguramiento pueden aplicarse a cualquier tipo de información, ya sea financiera o no financiera. De allí el amplio espectro de oportunidades y posibilidades para la profesión. El término seguridad razonable en algunos casos implica un reporte en el que quien presta el servicio suministra una opinión independiente sobre cierto tipo de información.

En tanto, los servicios relacionados comprenden procedimientos convenidos y compilaciones. En el primero, el auditor es contratado para llevar a cabo ciertos procedimientos de naturaleza de auditoría sobre los que el auditor y la entidad y cualesquiera terceras partes apropiadas han convenido a informar sobre los resultados obtenidos. Así, el contador desarrolla su trabajo circunscribiéndose la tarea de campo al escenario previsto y acordado, tanto en la naturaleza de las pruebas como en la extensión de las mismas. En el segundo caso, el contador es contratado para que use los procedimientos contables, en oposición a los de auditoría, para coleccionar, clasificar y resumir, información financiera. Estos otorgan no ninguna certeza sobre la información financiera, siendo el usuario quien arriba a sus propias conclusiones basándose en el informe que realiza el auditor acerca de los resultados de los hechos controlados.

Con la incorporación de la resolución técnica N° 37, la Argentina dio un paso hacia adelante en su proceso de convergencia hacia normas internacionales. Esta norma modifica a la resolución técnica N°7, incorporando, como principal novedad, los servicios de aseguramiento distintos a la auditoría de estados contables y a los servicios relacionados. El primero de ellos, si bien se basa en las NISR (Norma Internacional sobre Servicios Relacionados) 3000, divide a los servicios de aseguramiento en las siguientes tres secciones:

otros encargos de aseguramiento en general, examen de información contable prospectiva e informes sobre los controles de una organización de servicios. En cuanto a los servicios relacionados los clasifica de igual manera a como lo hace la NISR 4000, separando los encargos para aplicar procedimientos acordados y los encargos de compilación.

Como consecuencia de esta modificación, se da nacimiento a nuevas oportunidades que los contadores públicos pueden explotar ofreciendo sus servicios. Esto es posible dado a que el contador es una persona que otorga confiabilidad a la información. Es decir, tal como explica Alpentista, Iasuozi, y Merín (2011), el contador público está ceñido de principios éticos y profesionales. Podemos mencionar entre ellas integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, y, por sobre todas las cosas, conducta ética. Esto último implica que el profesional debe ejercer la profesión en base a un código de ética. El mismo funciona como un sistema de principios morales destinados a reglar las relaciones de los profesionales con los clientes y el público y las que mantienen con los integrantes de la profesión en sí.

De acuerdo a Mora y Santesteban Hunter (2001), el conjunto que conforman las nuevas normas contables vigentes en Argentina y la visión que se sostiene sobre la conducta y el actuar del profesional de ciencias económicas, permitió ampliar el abanico de posibilidades de la profesión. Esto frente a el mundo cambiante de los negocios no sólo regionales sino internacionales, la globalización de los mercados, el desplazamiento veloz y constante de los capitales, el comercio electrónico, los desafíos de las redes electrónicas como Internet, así como los riesgos que se derivan para quienes deben tomar decisiones físicamente alejados de los lugares donde ocurren los hechos y a menudo concomitantemente o poco tiempo después

que ocurren, constituyen un desafío y un mercado potencial que obliga a repensar y rediseñar el trabajo profesional.

El presente trabajo busca analizar los nuevos encargos de aseguramiento distintos a auditorías de estados contables y otros servicios relacionados incorporados por la R. T. N° 37 de la FACPCE y resaltar cuál es su impacto en el ejercicio de la profesión contable.

METODOLOGÍA

El presente trabajo se llevó a cabo mediante el estudio exploratorio de carácter bibliográfico referido a los siguientes temas:

a) Estudio exploratorio sobre el marco conceptual general sobre encargos de aseguramiento y otros servicios relacionados:

Se llevó a cabo un estudio sobre el marco conceptual internacional emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés). El fin fue establecer qué determina el marco conceptual actual vigente internacionalmente sobre los encargos de aseguramiento distintos a auditorías y sobre otros servicios relacionados.

El mismo utilizó como bases bibliográficas:

- Marco conceptual internacional para contratos de aseguramiento, IAASB. (2010).

b) Caracterización de los estándares internacionales de los distintos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados:

Se realizó una breve reseña sobre las normas internacionales emitidas por la IFAC para dar un marco general sobre cada encargo de aseguramiento o servicio relacionado. Se expusieron los aspectos fundamentales de cada uno de estos servicios.

El mismo utilizó como base la siguiente bibliografía:

- 2014 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. (2014).
- Fuentes y Liss (2009).
- Mora y Santesteban Hunter. (2001).
- Martínez Nocera. (2000).

c) Análisis de la situación normativa actual vigente en la República Argentina sobre encargos de aseguramiento distintos de auditoría y otros servicios relacionados:

Se efectuó un análisis de la resolución técnica N° 37 elaborada por la FACPCE, examinando de qué manera regula los encargos de aseguramiento y servicios relacionados.

Para el desarrollo del mismo se utilizó como base bibliográfica:

- Fowler Newton. (2013)
- Hospital. (2013).
- Mora y Santesteban Hunter. (2001).
- Resolución técnica N° 37. (2013).
- Subelet y Subelet. (2013).
- Zanet. (2013).

d) Aspectos éticos que recaen sobre la independencia del contador profesional en los encargos de aseguramiento y servicios relacionados normados en el territorio argentino y rol que debe asumir el contador en la prestación de estos servicios a sus clientes:

Se analizó el Código de Ética nacional e internacional, enfocando dicho análisis hacia el concepto de independencia del Profesional que realiza estos encargos conjuntamente con auditorías de estados contables. Posteriormente se llevó a cabo un análisis del rol que cumple el contador público en la prestación de estos servicios, considerando la situación actual y la potencialidad futura de estos encargos de aseguramiento y servicios relacionados.

- Alatriza Gironzini. (s.f.).
- Alatriza Gironzini. (2010).
- Alatriza Gironzini. (2014).

- Alpentista., Iasuozzi, y Merín. (2011).
- Beattie y Fearnley. (2002).
- Elliot. (1995).
- Information Systems Audit and Control Association (ISACA). (2014).
- Martínez Nocera. (2000).

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

1- Estudio exploratorio sobre el marco conceptual internacional sobre encargos de aseguramiento distintos a auditorías y otros servicios relacionados:

Todo el análisis que continuación se detalla se corresponde con el marco conceptual internacional emitido por el IAASB (2010).

Dicho marco define y describe los elementos y objetivos de un contrato de aseguramiento. El mismo es utilizado como marco de referencia para contadores profesionales en práctica pública ("contador profesional") que realizan contratos de aseguramiento. Esta práctica puede darse tanto en el ámbito privado como en el ámbito público. Aquellos profesionales que no estén en práctica pública pero eventualmente realizan contratos de aseguramiento, se encuentran obligados a considerar el marco conceptual al momento de prestar dichos servicios. De esta manera el marco conceptual define su aplicabilidad para todos los contadores profesionales que practiquen contratos de aseguramiento, ya sea esta su actividad habitual o no. Asimismo, involucra a aquellas partes que intervienen en contratos de aseguramiento, incluyendo los usuarios de un informe de aseguramiento y la parte responsable. Es decir, cualquier parte que participe de un contrato de aseguramiento del cual forme parte un contador público, también se encontrará normado bajo lo establecido en el marco conceptual.

Por último, el mismo debe servir de base a la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) para el desarrollo de normas internacionales de auditoría (ISASs), normas internacionales de revisión de contratos (ISREs), y normas internacionales de servicios de aseguramiento (ISAEs). Esto reviste de gran importancia, ya que permite armonizar determinados conceptos al momento de emitir normas futuras.

Definición y objetivo de un contrato de aseguramiento.

Un "Contrato de Aseguramiento" significa un contrato en el cual un contador profesional expresa una conclusión destinada a resaltar el grado de confianza de los usuarios diferentes de la parte responsable, acerca de los resultados de la evaluación o medición de una temática definida contra el criterio. Por tanto, el resultado de la evaluación o medición de una temática definida es la información resultante de aplicar el criterio a un tema definido.

Un servicio de aseguramiento representa un examen realizado por un contador profesional sobre determinada información establecida en un contrato entre partes, de manera que el resultado de un servicio de aseguramiento es la conclusión que debe emitir el profesional sobre la información bajo observación. Como consecuencia del servicio, se presume que la información poseerá un grado de seguridad alto o moderado por considerar normas establecidas y el criterio del auditor. En otras palabras, ambos elementos permiten indicar la ausencia de deficiencias o fallas en la información presentada, como en los resultados o conclusión que surgen de la utilización de la misma.

Adicionalmente, dadas las características de un contrato de aseguramiento, se ocupará de proveer de orientación a los profesionales cuando ejercen su rol de auditor. De manera que permite ejecutar o desempeñar con claridad y eficacia dicho examen o estudio en el cual existen estándares específicos ya definidos enmarcados dentro de la seguridad y confianza razonable.

Elementos de un contrato de aseguramiento

La figura 1 muestra los elementos que, de acuerdo a la definición presentada, debe contener como mínimo un contrato de aseguramiento. Por ende, un contrato de aseguramiento debe presentar como mínimo:



Fig. 1. Elementos de un contrato de aseguramiento

Relación tripartita.

La relación tripartita implica la participación de tres partes diferenciadas: un contador profesional, una parte responsable y los usuarios de la información.

El contador profesional mencionado en el marco conceptual tiene un sentido más amplio que el término utilizado en ISAs e ISREs. En este último caso, el contador profesional se identifica sólo con aquellos que realizan auditorías o contratos de revisión respecto de la información financiera histórica. Por su parte, el contador profesional al cual hace referencia el marco conceptual puede ser requerido para realizar contratos de aseguramiento en una amplia gama de temáticas definidas. Algunas de estas pueden requerir habilidades especializadas y de conocimiento más allá de los poseídos ordinariamente por un contador profesional. Por ello se establece que un contador profesional no debe aceptar un contrato si el conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato indica que los requerimientos éticos acerca de la competencia profesional no están satisfechos. De ser necesario, el contador

profesional puede complementar su trabajo con el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominado en este caso expertos. En tales casos el contador profesional se asegura que esas personas que realizan el contrato poseen el conocimiento y las habilidades requeridas y que el contador profesional tenga un nivel adecuado de participación en el contrato y en el entendimiento del trabajo del experto.

El sujeto responsable es la persona o grupo de personas responsables por la información de la temática definida (la afirmación), y puede ser responsable también por la temática definida. A su vez la parte responsable puede ser o puede no ser la parte que contrata al contador profesional.

Posteriormente, el marco conceptual define a los usuarios como la persona, personas o clases de personas para quien el contador profesional prepara el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios pero no el único.

En líneas generales, el informe de aseguramiento es dirigido a todos los usuarios. Sin embargo, el contador profesional puede no estar en condiciones de identificar a todas las personas que leerán el informe de aseguramiento, particularmente en aquellos lugares donde hay un gran número de personas que tienen acceso a él. En tales casos, especialmente en contratos donde las personas que tienen acceso al informe poseen una amplia variedad de intereses en la temática definida, los usuarios pueden limitarse a los accionistas mayoritarios con intereses comunes y significativos.

Los usuarios deben estar involucrados junto con el contador profesional y la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requerimientos del contrato. A pesar de lo anterior, cabe aclarar que el contador profesional es responsable por la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los

procedimientos que se llevaran a cabo. Por ende, debe buscar cualquier tema que lo conduzca a cuestionarse si se debe hacer una modificación importante a la información de la temática definida, y comunicar tales modificaciones a los usuarios y a la parte contratante.

A su vez, pueden existir ciertos usuarios, por ejemplo banqueros y organismos reguladores, que imponen un requerimiento en particular, o requieren a la parte responsable (o a la parte contratante si es diferente) acordar que un contrato de aseguramiento sea realizado con un propósito específico. Cuando los contratos son diseñados con un propósito específico y para usuarios específicos, el contador profesional debe considerar incluir una restricción en el informe de aseguramiento que limite su uso a esos usuarios o a ese propósito. De esa manera el contador profesional limita su responsabilidad sobre las decisiones que tomen usuarios externos a los contenidos en el contrato.

La parte responsable y los usuarios pueden ser de diferentes entidades o de la misma entidad. Se debe tener en cuenta que la relación entre la parte responsable y el usuario debe ser mirada dentro del contexto de un contrato específico, el cual puede diferir de líneas de responsabilidad más tradicionales.

Temática definida.

La temática definida y la información de la temática definida de un contrato de aseguramiento pueden tener muchas formas, tales como:

- Desempeño financiero o ciertas condiciones (por ejemplo, la situación financiera histórica o proyectada, el resultado y los flujos de efectivo) para los cuales la información de la temática definida puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación representada en los estados financieros.

- Desempeño no financiero o ciertas condiciones (por ejemplo, el desempeño de una entidad) para la cual la información de la temática definida pueden ser los indicadores claves de eficiencia y efectividad.
- Características físicas (por ejemplo, capacidad locativa) para las cuales la información de la temática definida pueden ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno de una entidad o el sistema IT) para los cuales la información de la temática definida puede ser una afirmación acerca de la efectividad.
- Comportamiento (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento con las regulaciones, o prácticas de recursos humanos) para los cuales la información de la temática definida puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

Las temáticas definidas tienen diferentes características. Entre ellas, podemos encontrar temáticas definidas referidas a información cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus proyectada y relativas a una fecha determinada o cubriendo un período. Como consecuencia, afectan la precisión con la cual la temática definida puede ser evaluada o medida contra el criterio y lo concluyente de la evidencia disponible.

Se considera que una temática definida es apropiada cuando es identificable y capaz de ser evaluada y medida frente al criterio identificado. Tal información debe estar sujeta a procedimientos para obtener evidencias suficientes para soportar una conclusión de aseguramiento razonable o de aseguramiento limitado por parte del profesional.

Criterio

Son los puntos de referencia utilizados para evaluar la temática definida. El criterio puede ser formal o menos formal. Un ejemplo de criterio formal es el caso de la preparación

de estados financieros, donde el criterio seleccionado pueden ser los IFRS. Ejemplos de criterio menos formales son los códigos de conducta desarrollados internamente o un nivel acordado de desempeño (número de veces que un comité particular espera reunirse en un año). Por otra parte, pueden existir criterios establecido, como por ejemplo aquellos señalados por las leyes o las regulaciones o emitidos por cuerpos autorizados o reconocidos de expertos que siguen un debido proceso transparente. O bien, pueden observarse criterios desarrollados específicamente, es decir, aquellos diseñados para el propósito de un contrato específico.

Es indispensable contar con criterios adecuados para una evaluación razonablemente consistente o para la medición de una temática definida dentro del contexto del juicio profesional. Sin un criterio confiable, cualquier conclusión estará expuesta a interpretación individual y mal entendimiento. Muchas veces, los criterios confiables son sensibles al contexto, esto es, relevantes a las circunstancias del contrato. Por ende, puede suceder que para una misma temática definida existan diferentes criterios. Por ejemplo, una parte responsable puede seleccionar el número de quejas de los clientes resueltas a entera satisfacción del cliente respecto a la temática definida; otra parte responsable puede seleccionar el número de compras repetidas en los tres meses siguientes a la compra inicial.

La Tabla 1 nos muestra cuáles son las condiciones que debe cumplir un criterio para que el contador profesional pueda depositar su confianza en él.

Tabla 1. Condiciones que debe cumplir un criterio para que sea confiable.

Relevancia	El criterio relevante contribuye a las conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por los usuarios
Integridad	Los criterios son lo suficientemente completos cuando

los factores relevantes que pueden afectar las conclusiones en el contexto de las circunstancias del contrato no son omitidas

Confiabilidad Un criterio confiable permite una evaluación razonablemente consistente o una medición de la temática definida incluyendo la presentación y revelación cuando son utilizadas en circunstancias similares por contadores profesionales similarmente calificados.

Neutralidad Un criterio neutral contribuye a obtener conclusiones imparciales.

Comprensión Un criterio comprensible contribuye a que las conclusiones sean claras y no estén sujetas a dualidades.

El contador profesional debe evaluar lo adecuado del criterio para un contrato particular considerando si cumple las características descritas en la tabla anterior. De tal modo, la importancia relativa de cada característica en un contrato particular es un asunto de juicio propio del profesional.

Resulta sustancial que el criterio adoptado esté disponible a los usuarios para permitirles entender como la temática definida ha sido evaluada o medida. Los criterios pueden disponibles para los usuarios en una o más de las siguientes formas:

a) Públicamente.

b) Mediante la inclusión de una manera clara en la presentación de la información de la temática definida.

- c) Mediante la inclusión en el informe de aseguramiento de una manera clara.
- d) Por el entendimiento general, por ejemplo, el criterio para la medición del tiempo en horas y minutos.
- e) Estar disponible solamente para usuarios específicos, por ejemplo, los términos de un contrato. En estos casos se debe destacar que la utilización del informe de aseguramiento se restringe a esos usuarios o para ese propósito.

Evidencia.

El contador profesional debe planear y llevar a cabo un contrato de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional. Es decir, ser capaz de obtener evidencia suficiente y apropiada de si la información de la temática definida está libre de declaración equivocada importante. Por ello debe considerar la importancia, el riesgo del contrato de aseguramiento y la cantidad y la calidad de la evidencia disponible cuando se planea y realiza el contrato, y en particular cuando se determina la naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos para reunir evidencia.

La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia necesaria para llegar a una conclusión. Por su parte, lo apropiado es la medida de la calidad, es decir, su relevancia y su confiabilidad. Ahora bien, la cantidad de evidencia necesaria que debe conseguir el contador profesional va a estar en función del riesgo de que la información de la temática definida esté declarada equivocadamente de una forma importante (a mayor riesgo, es probable que se requiera mayor evidencia) y de la calidad de tal evidencia (a mejor calidad, menos evidencia es requerida). Como resultado, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia están relacionados entre sí.

La confiabilidad de la evidencia es influenciada por su fuente y su naturaleza, y dependen las circunstancias individuales bajo la cual es obtenida. La figura 2 expone algunas generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia:

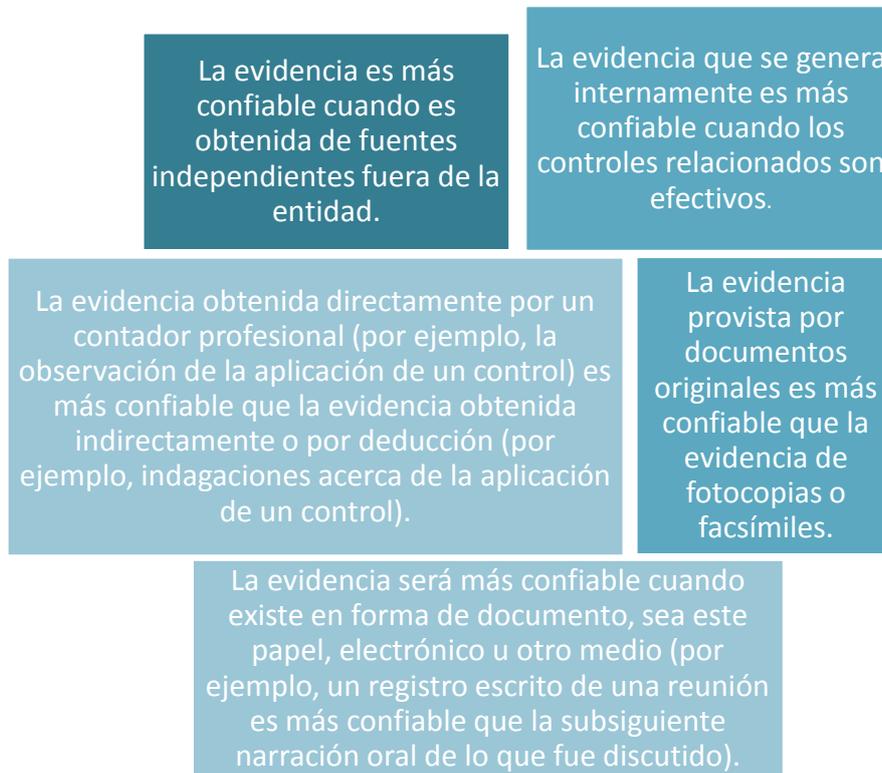


Fig. 2. Algunas generalizaciones sobre la confiabilidad de un criterio

Sumado a lo expuesto por la figura anterior, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente puede indicar que un tema individual de la evidencia no es confiable. Por ejemplo, la corroboración de información obtenida de una fuente independiente a la entidad puede aumentar el aseguramiento que el contador profesional obtiene de una representación de la parte responsable. De manera inversa cuando la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra fuente, el contador profesional determinará que serán necesarios procedimientos adicionales de obtención de evidencia para resolver la inconsistencia.

Generalmente, las conclusiones provistas en los procesos son comúnmente limitadas al período cubierto por el contrato. De manera que el contador profesional no debe proveer conclusiones acerca de si el proceso funcionará de la forma especificada en el futuro.

Es imperativo tener en cuenta la relación costo-beneficio al momento de la obtención de evidencias. Si perjuicio de ello, la dificultad o los gastos involucrados en la obtención de una evidencia no son en sí mismos una justificación válida para omitir un procedimiento de obtención de evidencia para el cual no hay alternativa.

Tipos de contratos de aseguramiento.

La figura 3 determina los distintos tipos de contratos de aseguramiento de acuerdo al Marco Conceptual Internacional. Según el mismo, existen dos tipos de contrato de aseguramiento en el cual puede participar un contador profesional:

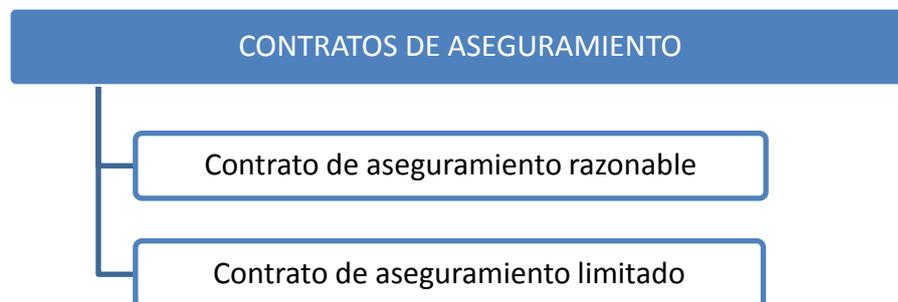


Fig. 3. Tipos de contratos de aseguramiento

El objetivo de un contrato de aseguramiento razonable es una minimizar el riesgo de la información objeto del contrato de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo según las circunstancias del mismo. De modo que el dictamen del profesional debe ser emitido bajo una forma positiva de expresión.

El objetivo de un contrato de aseguramiento limitado es una reducción del riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel que sea aceptable a las circunstancias del mismo,

siendo el riesgo más grande que para un contrato de aseguramiento razonable. En este caso el dictamen del profesional estará expresado bajo una forma de expresión negativa.

La figura 4 ofrece ejemplos de los distintos tipos de contratos de aseguramiento que pueden ofrecerse. De acuerdo a la misma existe una amplia gama de información que puede ser objeto de servicios de aseguramiento, que incluyen cualquiera de las combinaciones siguientes:



Fig. 4. Ejemplos de servicios que pueden ser objeto de contratos de aseguramiento.

Alcance del marco conceptual

El alcance permite singularizar cuáles son los servicios prestados por el Profesional que se hallan bajo la órbita del marco conceptual. Es concluyente que todo contrato que incluya los elementos presentes en la definición de contrato de aseguramiento, estará bajo dominio del marco conceptual. Sin embargo, puede darse el caso en que un contador pueda recurrir a la prestación de un servicio de aseguramiento como complemento a otro servicio más grande. Allí sólo estará bajo potestad del marco conceptual el contrato específico. Es decir, un contrato de aseguramiento puede ser parte de un contrato más grande. Un ejemplo de ello, cuando un contrato de consultoría de adquisición de negocios incluye un requerimiento

de aseguramiento acerca de la información financiera histórica o futura. En este caso lo reglado por el marco conceptual es relevante solamente para la parte de aseguramiento de la información histórica o futura.

Existen otros contratos que, dada sus características singulares, son considerados contratos de aseguramiento, pero para serlo deben darse algunas condiciones.

Entre ellos podemos encontrar:

a) Contratos para declarar en procesos legales relacionados con contabilidad, auditoría, temas fiscales u otros temas.

b) Contratos que incluyan opiniones profesionales, puntos de vista o conceptos de los cuales un usuario pueda obtener algún aseguramiento si se dan las siguientes condiciones:

- Aquellas opiniones, puntos de vista o conceptos que son únicamente aplicables al contrato visto de manera general.

- Cualquier informe escrito emitido si se restringe expresamente para uso solamente de los usuarios especificados en el informe.

- Bajo un entendimiento escrito con los usuarios que se especifican, el contrato no intenta ser un contrato de aseguramiento.

- El contrato no es presentado como un contrato de aseguramiento en el informe del contador profesional.

Se debe tener en cuenta que no todos los contratos realizados por los contadores profesionales son contratos de aseguramiento. Existen otros contratos realizados frecuentemente que no cumplen con la definición propuesta, que por lo tanto no están cubiertos por el Marco Conceptual.

Entre ellos:

- Contratos regidos por las normas internacionales para servicios relacionados tales como contratos de acuerdo mutuo y compilación de información financiera u otra información.
- La preparación de declaraciones de impuestos donde no es expresada una conclusión de aseguramiento.
- Contratos de consultorías tales como consultorías administrativas y de impuestos.

Estos últimos son los denominados “Otros servicios relacionados”. Como vemos se corresponden con prestaciones llevadas a cabo por contadores profesionales pero que no otorgan ningún tipo de seguridad a la información establecida.

Riesgos en los contratos de aseguramiento

El riesgo en los contratos de aseguramiento es el riesgo de que el contador profesional exprese una conclusión inapropiada.

La figura 5 define los distintos tipos de riesgos presentes en un contrato de aseguramiento. De acuerdo a ello, el riesgo de contrato de aseguramiento puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos los componentes estarán presentes necesariamente para todos los contratos de aseguramiento:

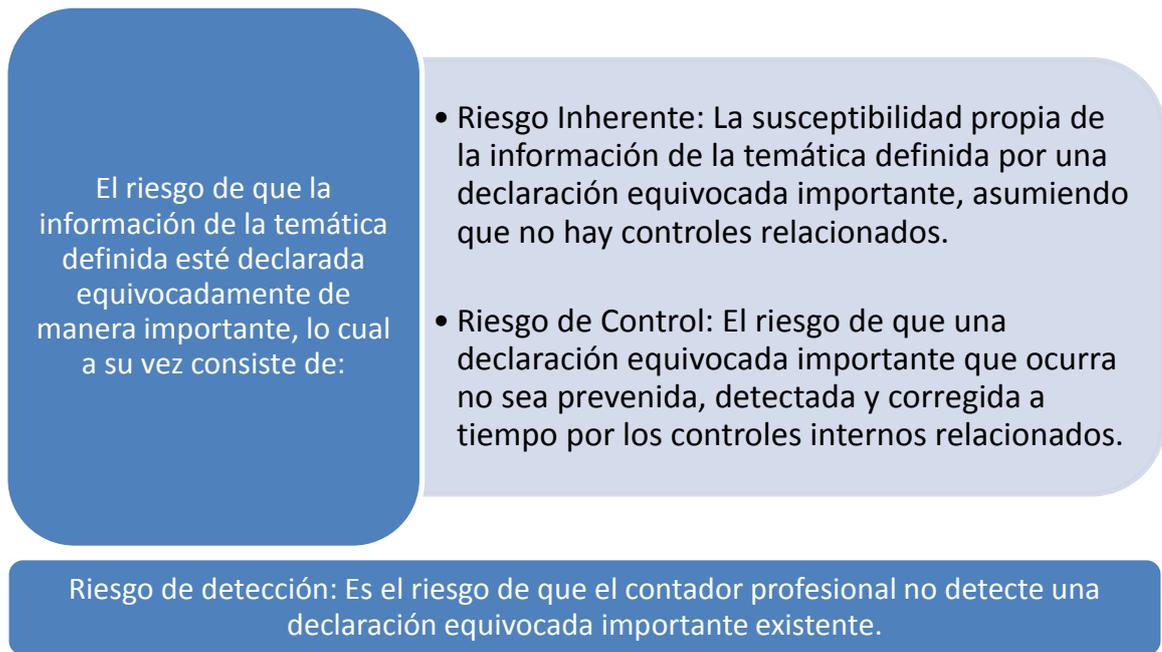


Fig. 5. Definición de los distintos tipos de riesgos presentes en un contrato de

El grado en el cual el contador profesional considera la incidencia de cada uno de estos componentes es afectado por las circunstancias del contrato.

En algunos casos el contador profesional puede considerar desvincularse del contrato.

Procedimientos de obtención de evidencia.

En teoría, existen un gran número de procedimientos de obtención de evidencia posibles. En la práctica, sin embargo, estas variaciones son difíciles de captar claramente y sin ambigüedades.

Es por ello que surge el concepto de "Seguridad Razonable". Esto implica que el contador profesional debe acumular evidencia necesaria suficiente como para llegar a conclusiones en relación con la información de la temática definida tomada en su conjunto.

La figura 6 nos muestra cómo debe llevarse a cabo el proceso de obtención de evidencia. Es necesario que la misma sea suficiente y apropiada, para ello el proceso de obtención de las mismas involucra:

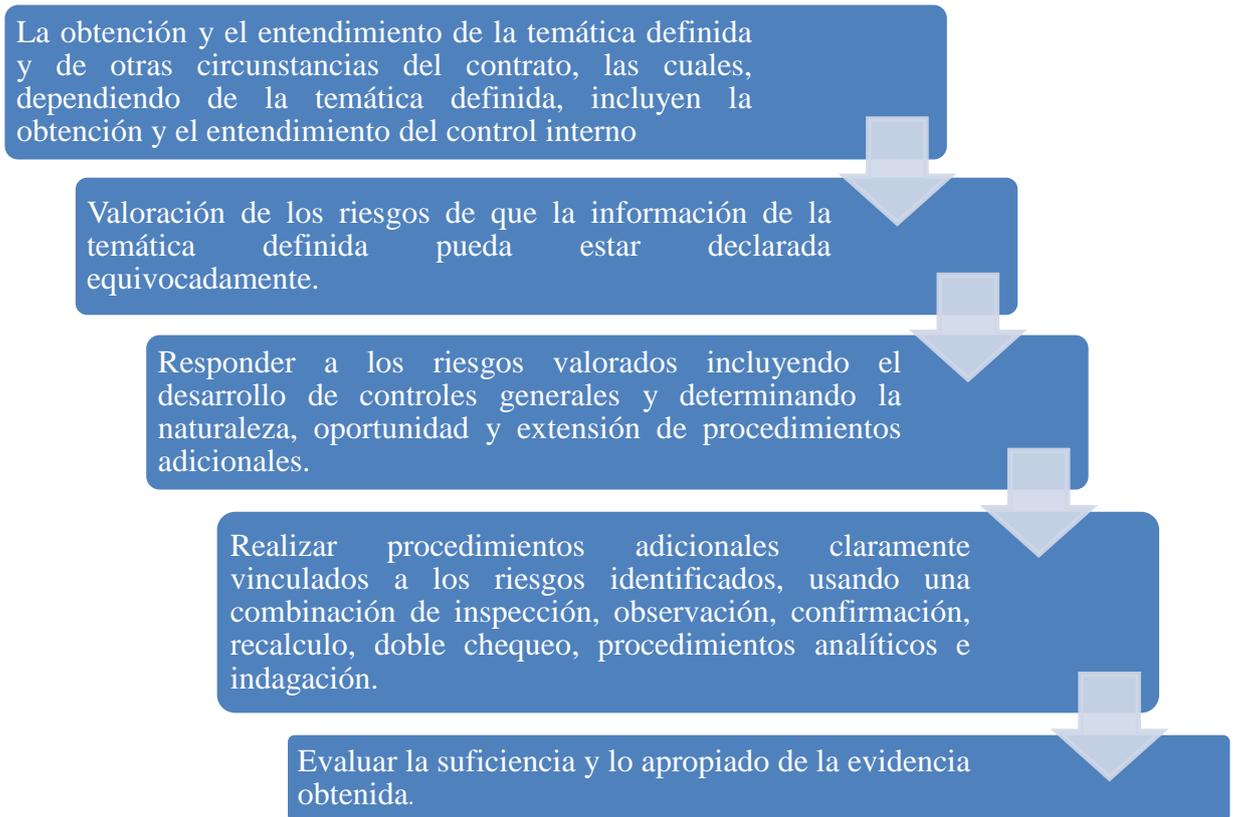


Fig. 6. Proceso de obtención de evidencias de un contrato de aseguramiento

A pesar de que el contador profesional debe obtener todas las evidencias que considere necesaria para poder emitir su informe, se debe tener en cuenta que se trata de un servicio que otorga “seguridad razonable”. Por ello debe aclararse que el concepto de “Seguridad Razonable” es menor que “Seguridad absoluta”. De hecho, reducir el riesgo de aseguramiento hasta cero es rara vez alcanzable por su costo-beneficio, y como consecuencia de otros factores como por ejemplo:

- El uso de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia disponible para el contador profesional es persuasiva en lugar de conclusiva.

- El uso del juicio profesional en la obtención y evaluación de la evidencia y en la formación de conclusiones basadas en esa evidencia.
- En algunos casos, las características de la temática definida evaluada o medida contra el criterio identificado.

Conclusión e informe de aseguramiento.

La conclusión es el desenlace final de un trabajo de aseguramiento, por la cual el contador profesional se pronuncia sobre la veracidad o no de la información de la temática definida.

La conclusión puede contener o no excepciones. En el caso de que una conclusión sin excepciones, el contador profesional determina que no existen impedimentos o limitaciones que hayan generado observaciones sobre la información de la temática definida. Sin embargo, una conclusión sin excepción no es apropiada para ningún tipo de contrato de aseguramiento en el caso de una limitación importante en el desarrollo del trabajo del contador profesional. Esta situación puede darse cuando:

Existan circunstancias que impidan al contador profesional la obtención de la evidencia requerida para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta un nivel apropiado.

La parte responsable o la parte contratante imponen una restricción que impide al contador profesional la obtención de la evidencia requerida para reducir el riesgo del contrato de aseguramiento hasta el nivel apropiado.

El informe de aseguramiento es el producto final de un contrato de aseguramiento, en el cual se incluye la conclusión emitida por el contador profesional sobre la temática definida.

Esta conclusión está incorporada en el informe escrito elaborado por el profesional y va dirigido a los distintos usuarios de la información objeto del contrato.

El informe debe ser elaborado de acuerdo a lo que los ISAs, ISREs e ISAEs establecen para su emisión.

En un contrato basado en la afirmación, la conclusión del contador profesional puede ser expresada en términos de la afirmación de la parte responsable. Por ejemplo: "en nuestra opinión la afirmación de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ, está declarado razonablemente". O bien, directamente en términos de la temática definida y del criterio. Por ejemplo: "en nuestra opinión el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes basado en el criterio XYZ".

En un contrato de aseguramiento razonable el contador profesional expresa la conclusión en la forma positiva. Por ejemplo: "en nuestra opinión el control interno es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ.". Al contrario, en un contrato de aseguramiento limitado el contador profesional expresa la conclusión en la forma negativa. Por ejemplo, "basado en nuestro trabajo descrito en este informe, nada ha llamado nuestra atención que nos haga creer que el control interno no es efectivo en todos los aspectos importantes, basado en el criterio XYZ.". Esta forma de expresión implica un nivel de "aseguramiento limitado" que es proporcional al nivel de los procedimientos de obtención de evidencia llevados a cabo por el contador profesional.

Síntesis final.

A través del análisis del marco conceptual internacional sobre encargos de aseguramiento distintos a auditorías de estados financieros podemos observar como la

profesión se va adaptando a las nuevas necesidades de los usuarios. Como consecuencia la IFAC incorporó nuevas normativas, actualizando las actividades de los contadores profesionales. Por medio del mismo, se determinan las principales características de estos servicios y los procedimientos que deben seguir los profesionales para el cumplimiento de dichos encargos.

Debe aclararse que en dicho marco no están incorporados los servicios relacionados, motivo de crítica, ya que los mismos también son una parte importante en las actividades efectuadas por los contadores públicos.

2- Identificación de los estándares internacionales sobre los distintos tipos de encargos de aseguramiento y otros servicios relacionados:

Dentro de los encargos de aseguramiento distintos auditorías podemos encontrar distintas clases de encargos. Es decir, la IFAC elaboró la norma ISAE 3000, definiendo y desarrollando el concepto de encargos de aseguramiento distintos a auditorías en términos generales. Posteriormente ha ido incorporando normas que regulan algunos encargos en particular, especificando los procedimientos y características particulares de cada uno de ellos.

Tal como explica Reggio y Espinoza (2009), inicialmente la ISAE 100 fue diseñada para proporcionar un marco básico para la generalidad de auditorías no financieras. Entre ellas podemos encontrar auditorías medioambientales, sociales, de sostenibilidad, sistemas de información, control interno, gobierno corporativo. Posteriormente, la IFAC emitió la ISAE 3000 para aclarar la definición de “moderado garantía de los compromisos”. Para ello, la norma se estableció para seguir haciendo frente a las exigencias éticas, de calidad, y regular el compromiso de aceptación, planificación, obtención de pruebas, documentación y garantía de la preparación de informes. Como consecuencia, la misma establece principios básicos y esenciales para todos los procedimientos de garantía distintos a las auditorías de información financiera histórica.

. De acuerdo a Fuentes y Liss (2009), el objetivo de los mismos es que a través de su uso, el contador profesional evalúe o mida un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y que exprese una conclusión, que proporcione al usuario un nivel de seguridad sobre dicho asunto.

Según los autores, la ISAE 3000 es aplicable a dos tipos de aseguramiento:

- a) “aseguramiento razonable”, que permite al verificador asegurar (de manera positiva) que la información auditada es fiable bajo unas determinadas condiciones y niveles de confianza.
- b) “aseguramiento limitado”, que simplemente permite a los verificadores asegurar (de manera negativa) que no han detectado anomalías en la información que les obliguen a dudar de su veracidad.

Por otro parte, tal como exponen Fuentes y Liss (2009), el contador profesional debe cumplir con los requisitos del Código de Ética del IFAC. Entre ellos, debe cumplir con el requisito de independencia. Ante ello, el Código proporciona los principios para identificar las amenazas a la independencia, evaluar su importancia, y si éstas son significativas, se identifican y aplican salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a niveles aceptables. Cabe aclarar que el profesional debe separar la independencia de la mente de la independencia en apariencia.

De acuerdo a lo que indican Fuentes y Liss (2009), el contador debe implementar los procedimientos de control de calidad aplicables a los contratos de aseguramiento. Los mismos se encuentran comprendidos bajo las ISQC (Normas internacionales de control de calidad). Por ende, estas normas determinan, entre otros puntos, que las empresas de contadores profesionales tienen la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para proveer a los contratos de aseguramiento, que tanto la empresa como su personal cumplen normas y regulaciones profesionales y registros legales. Por ejemplo, algunos elementos del control de calidad incluyen:

- Dirección de las responsabilidades en los contratos.
- Requisitos éticos.
- Aceptación y mantenimiento de relaciones con los clientes y contratos específicos.
- Asignación de equipos del contrato.
- Realización de contratos, y
- Supervisión.

Por otra parte, Fuentes y Liss (2009) explican la importancia de la planificación un contrato de aseguramiento. Para ello determinan que el contador debe planificar el contrato para que se realice eficazmente. Esto es, planificar el alcance, énfasis, tiempo y realización del contrato, y un plan detallado que involucre la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de obtención de evidencias a realizarse, además de las razones de su selección. A su vez, los autores resaltan que el contador debe poseer una actitud escéptica y reconocer que la información del asunto principal no sea la correcta o verdadera. Para ello, debe evaluar críticamente la validez de las evidencias obtenidas, y estar alerta ante contradicciones de la parte responsable.

Siguen los autores exponiendo que el contador debe obtener suficientes y adecuadas evidencias en las cuales basar su conclusión. Para ello, tanto la relevancia como la fiabilidad deben tomarse en consideración al momento de obtener evidencias. Por su parte, el contador debe considerar la relación entre el costo de obtención de evidencias y la utilidad de la información obtenida; esto no debe afectar el procedimiento de recolección de evidencias, ni es una base válida para omitir alguno. Como consecuencia, es necesario que el contador documente los asuntos que son significativos para proporcionar las evidencias que apoyen el informe de aseguramiento y proporcionar evidencia de que el contrato se realizó de acuerdo

con esta norma. La documentación incluye un registro del razonamiento del contador de todos los asuntos importantes que requieren el ejercicio de su juicio y las conclusiones relacionadas.

Por último, Fuentes y Liss (2009) determinan que el contador debe concluir si son suficientes y apropiadas las evidencias obtenidas para apoyar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento. En el desarrollo de la conclusión, debe considerar todas las evidencias obtenidas, corroboren o contradigan la información del asunto principal.

De acuerdo a los que determina la ISAE 3000, el informe debe ser escrito y debe contener una clara expresión de la conclusión del contador sobre la información del asunto principal. Otras formas pueden causar mal interpretaciones. La norma no requiere un formato estándar para el informe de aseguramiento, el contador elige un estilo de forma corto o forma larga.

De acuerdo a la ISAE 3000, el informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

- a) Un título.
- b) Un destinatario.
- c) Identificación y descripción del contrato, asunto principal, período de tiempo cubierto.
- d) Una declaración para identificar la parte responsable y describir la responsabilidad del contador cuando el informe es para un propósito específico: identificación de la parte a la cual está restringido y para que propósito fue preparado.
- e) Identificación de la norma bajo la cual fue preparado.
- f) Identificación de los criterios.

g) Conclusión expresada en la forma apropiada para un aseguramiento razonable o para un aseguramiento limitado.

h) Fecha del informe.

i) Nombre de la empresa del contador y su ubicación específica.

Como se ha expuesto anteriormente la ISAE 3000 regula contratos de aseguramiento en general. Posteriormente la IFAC ha ido desarrollando normas de aplicación específica las cuales se desarrollarán brevemente a continuación.

La ISAE 3400 tiene como propósito establecer normas y proporcionar una guía sobre los compromisos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva incluyendo los procedimientos para el examen de las mejores estimaciones y presunciones hipotéticas. Para ello, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y relevante sobre sí:

- a) Las mejores estimaciones utilizadas por la administración, que sustentan la información financiera prospectiva, son razonables y en el caso de presunciones hipotéticas, si los mismos son consistentes con el propósito de la información.
- b) La información financiera prospectiva ha sido preparada en forma apropiada sobre la base de las estimaciones.
- c) La información financiera prospectiva está apropiadamente presentada y todas las estimaciones de importancia relativa ha sido adecuadamente reveladas, incluyendo una clara indicación sobre si son las mejores estimaciones o presunciones hipotéticas.
- d) La información financiera prospectiva está preparada sobre una base consistente con los estados financieros históricos, usando principios de contabilidad apropiados.

Por otra parte, la norma ISAE 3400 determina que la información financiera prospectiva puede tomar la forma de pronóstico, una proyección o una combinación de ambos, por ejemplo, un pronóstico de un año más una proyección de cinco años. Para aclarar lo anterior, la norma define lo que entiende como “pronostico”. Esto es, información financiera prospectiva preparada sobre la base de estimaciones respecto de eventos futuros que la administración espera que tengan lugar y de las acciones que la administración espera emprender a la fecha en que la información es preparada. Por otra parte define el término “proyección”. El mismo implica información financiera prospectiva preparada sobre la base de presunciones hipotéticas sobre sucesos eventos y acciones de la administración que no necesariamente se espera que tengan lugar, o bien, una mezcla de las mejores estimaciones y presunciones hipotéticas.

La norma ISAE 3400 resalta que, si bien puede haber evidencia disponible para sustentar las estimaciones sobre las que se basa la información financiera prospectiva, dicha evidencia está generalmente orientada hacia el futuro. Por lo tanto, la evidencia es especulativa por naturaleza, a diferencia de la evidencia normalmente disponible en la auditoría de información financiera histórica. El auditor no estará, por lo tanto, en posición de expresar una opinión sobre si los resultados mostrados en la información financiera prospectiva serán logrados.

La norma ISAE 3402 aplica para aquellos encargos cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera.

El objetivo de este tipo de encargo de aseguramiento es obtener seguridad razonable sobre la base de criterios apropiados de que:

- a) La descripción del sistema realizada por la organización representa fielmente el sistema tal como estaba diseñado.
- b) Los controles relacionados a los objetivo de control indicados en el descripción estaban adecuadamente diseñados.
- c) Los controles funcionaron eficazmente para proporcionar seguridad razonable de que los objetivos de control se alcanzaron a los largo del periodo seleccionado.

La norma ISAE 3410 se ocupa de trabajos para atestiguar que informe sobre la declaración de Gases de Efecto Invernadero de una entidad. A su vez, la conclusión del profesional en un compromiso de aseguramiento puede cubrir otra información, además de una declaración de GEI, por ejemplo, cuando el practicante se dedica a informar sobre un informe de sostenibilidad de las cuales una de declaración sobre GEI es sólo una parte.

El objetivo de esta norma es obtener una seguridad razonable o limitado, sobre si la declaración de GEI está libre de errores materiales, ya sea por fraude o error, permitiendo al profesional expresar una conclusión para transmitir ese nivel de seguridad. A su vez permite informar, en el caso de un contrato de aseguramiento razonable, si la declaración sobre GEI se prepara, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los criterios aplicables. En el caso de un contrato de aseguramiento limitado, que nada ha llamado la atención del profesional para concluir, sobre la base de los procedimientos realizados y las pruebas obtenidas, que la declaración de GEI no está preparada, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con la criterios aplicables.

A partir de lo expresado anteriormente, esta norma es un claro ejemplo de cómo la profesión se ha ido adaptando a las nuevas necesidades de los clientes. Muchos podrían preguntarse cuál es realmente la responsabilidad del auditor en cuanto a GEI. La norma indica que el profesional sólo debe otorgar seguridad sobre el informe emitido por la entidad respecto de ciertos criterios y bases aplicados a dicho informe. En ningún caso se considera al profesional un experto en la temática de GEI.

La ISAE 3420 regula aquellos reportes de aseguramiento en el proceso de compilación de la información financiera pro forma incluida en un prospecto. Esta norma regula los informes especiales de aseguramiento que emite el auditor sobre si la información financiera pro forma ha sido compilada por la entidad, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios establecidos por una organización reconocida con capacidad para emitir normativa aplicable. La misma ha sido una respuesta de la IFAC a la necesidad de las empresas de contar con información confiable en las ofertas de valores nacionales e internacionales y demás actividades de recaudación de fondos. Esto implica que las empresas que buscan acceder a los mercados de capitales suelen incluir información financiera pro forma en sus folletos como un elemento clave para permitir a los inversores y otros, evaluar mejor las oportunidades de inversión que se presentan. Es decir, la información financiera pro forma incluida en el prospecto de un emisor ilustra el impacto de una adquisición propuesta, emisión de capital o deuda, u otras transacciones en la información financiera histórica del emisor, como si tal evento o transacción se hubiese producido en una fecha más temprana a la seleccionada.

La norma indica que el objetivo del profesional es obtener una seguridad razonable de que la información financiera pro forma ha sido recopilada, en todos sus aspectos

significativos, por el parte responsable sobre la base de los criterios aplicables. A su vez, determina que el informe debe informar los hallazgos del profesional.

Por otra parte, la IFAC ha incorpora ciertos servicios q no otorgan seguridad pero que pueden encontrarse dentro del espectro de servicios ofrecidos por los contadores profesionales. Estos servicios están regulados en las normas ISRS´s 4000 de la IFAC.

La ISRS 4400 tiene como propósito establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando asume un compromiso de aplicación de procedimientos convenidos en relación con información financiera y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite en relación con dicho compromiso. Sigue la norma estableciendo que si bien está dirigida a compromisos relacionados a información financiera también puede ser útil en aquellos casos que se refieren a compromisos de información no financiera. Para ello, la norma resalta que el contador debe tener conocimiento del tema en cuestión y que exista un criterio razonable sobre el cual el auditor pueda basar sus resultados.

El principal objetivo de este servicio es que el auditor se compromete a aplicar procedimientos que son propios de la auditoría y sobre los cuales han convenido el auditor, la organización, y terceros apropiadas y para informar sobre los hallazgos basados en los hechos. Como consecuencia, el auditor simplemente emite un informe sobre los hallazgos basados en los hechos obtenidos de los procedimientos convenidos, por ende, no expresa ninguna certidumbre. Por consiguiente, el informe está restringido a aquellas partes que han convenido en que los procedimientos se realicen, ya que otros terceros, no conociendo las razones de dichos procedimientos, pueden interpretar mal los resultados.

Por su parte, la norma determina que la independencia no es un requisito para realizar compromisos con procedimientos convenidos. Sin embargo, los términos u objetivos de un trabajo, o las normas nacionales, pueden requerir que el auditor cumpla con los requisitos de independencia. Por ello, en aquellos trabajos donde el auditor no sea independiente se deberá hacer una manifestación de esa situación en su informe de hallazgos basados en los hechos.

Otro servicio prestado generalmente por los profesionales es el de compilación de información financiera. Dicho servicio ha sido regulado por la IFAC en la ISRS 4410. La misma tiene como objetivo establecer normas y lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del contador cuando lleva a cabo un trabajo para compilar información financiera. Además determina la forma y contenido del informe que el contador emita en conexión con dicha compilación.

De acuerdo a como lo define la ISRS 4410, el objetivo de un trabajo de compilación es que el contador use su pericia contable, diferente de su pericia en auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera. Esto normalmente supone reducir datos detallados a una forma manejable y comprensible sin un requerimiento de someter a prueba las aseveraciones propias a dicha información.

Estable la norma que, los procedimientos empleados no están diseñados y no capacitan al contador para expresar ninguna certeza sobre la información financiera. Sin embargo, los usuarios de la información financiera compilada obtienen algún beneficio como resultado de la involucración del contador ya que el servicio ha sido realizado con competencia profesional y debido cuidado.

Síntesis final.

A medida que las necesidades del cliente van modificándose la IFAC ha ido emitiendo normas que se adaptan a dichas necesidades. En la actualidad los servicios que otorgan seguridad razonable se encuentran regulados por las ISAE's 3000. Entre ellas podemos encontrar la ISAE 3000 que regula los servicios de aseguramiento distintos de auditorías de información financiera en general y luego podemos observar una serie de normas que regulan servicios de aseguramiento específicos. A su vez, las ISRS's 4000 regulan aquellos encargos que no otorgan seguridad pero que generalmente son prestados por contadores profesionales. En la actualidad la IFAC ha emitido dos normas ISRS, la ISRS 4400 que aplican a compromisos de aplicación de procedimientos convenidos en relación con información financiera, y que a su vez tiene aplicación supletoria a aquellos que no tienen relación con información financiera. A su vez la ISRS 4410, regula servicios de compilación. Los mismos son servicios que usualmente prestan los contadores a sus clientes, los cuales culminan en el servicio de auditoría general.

3- Análisis de la situación normativa actual vigente en la República Argentina sobre encargos de aseguramiento distintos de auditoría y otros servicios relacionados:

Como menciona Mora y Santesteban Hunter (2001), con la incorporación de la resolución técnica N° 37, nuestro país dio un paso hacia adelante en su proceso de convergencia hacia normas internacionales. Dicha norma modifica a la resolución técnica N°7, incorporando, como principal novedad, los servicios de aseguramiento distintos a la auditoría de estados contables y a los servicios relacionados. El primero de ellos, si bien se basa en las NISR (Norma Internacional sobre Servicios Relacionados) 3000, divide a los servicios de aseguramiento en las siguientes tres secciones: otros encargos de aseguramiento en general, examen de información contable prospectiva e informes sobre los controles de una organización de servicios. En cuanto a los servicios relacionados los clasifica de igual manera a como lo hace la NISR 4000, separando los encargos para aplicar procedimientos acordados y los encargos de compilación.

De acuerdo a lo observado por Hospital (2013), un defecto muy importante es que la nueva RT 37 sigue careciendo de un marco conceptual, al igual que su predecesora, la RT 7. Otro aspecto observable, entre otros, es que la reciente resolución no adopta el Código de Ética del IESBA, a excepción de las Normas sobre Independencia, adoptadas por RT 34. Adoptar el Código de Ética sin restricciones hubiera establecido los principios fundamentales de la ética profesional de contabilidad y auditoría, junto con políticas de amenazas y salvaguarda a dichos principios.

La resolución técnica 37 incorpora en su capítulo V las normas sobre otros encargos de aseguramientos. La figura 7 grafica de manera resumida cómo se organiza dicho capítulo. Como consecuencia se puede observar que el mismo está establecido de la siguiente manera:

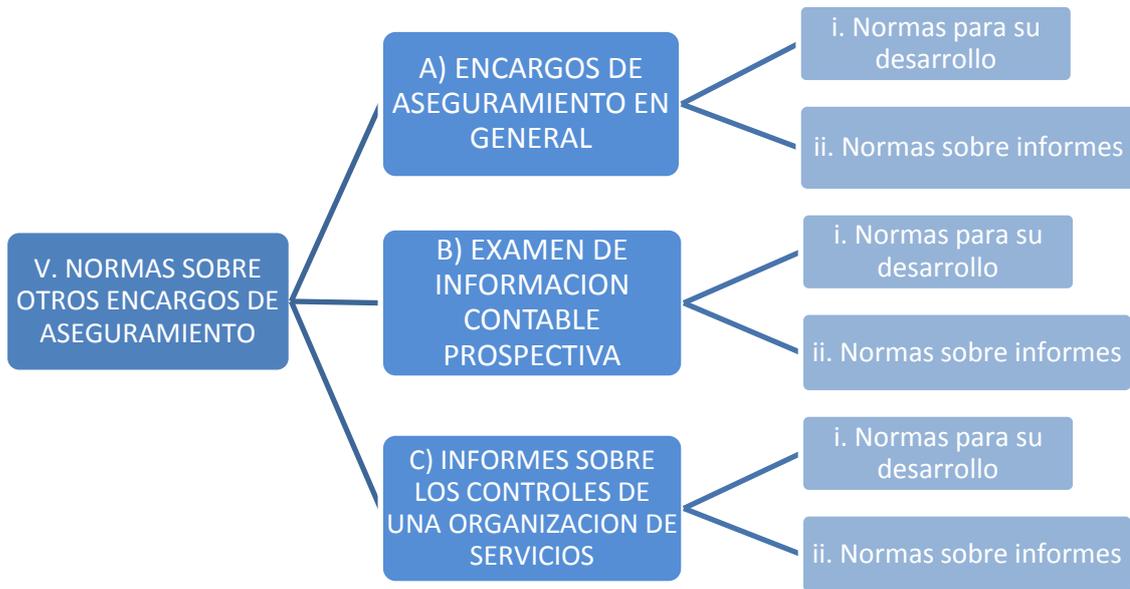


Fig. 7. Organización Capítulo V, resolución técnica 37.

Otros encargos de aseguramiento en general.

La RT 37 los define como aquellos cuyo objetivo es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios. De esta manera, la definición adoptada por la FACPCE es similar a la utilizada por la IFAC. De acuerdo a Fowler Newton (2013), si bien lo anterior se refiere a los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica, dichos conceptos se aplican también a los trabajos de auditoría y de revisión de estados financieros. Por ello es importante evitar el uso de expresiones como auditoría o revisión en el informe, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del mismo.

Continúa la norma clasificando a los encargos de aseguramiento de acuerdo a cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis o en función del nivel de

aseguramiento que provea a los usuarios. En el primer caso se dividen en encargos basados en afirmaciones o encargos de informe directo. En el segundo caso, encontramos encargos de aseguramiento razonable o encargos de aseguramiento limitado. La norma aclara en éste último tipo de encargo el nivel de riesgo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados para reunir elementos de juicio que permitan emitir una conclusión. Con respecto a esto último, Fowler Newton (2013) discute el significado de “nivel de riesgo”. Esto es debido a que no se identifica claramente a qué hace referencia ese riesgo. El autor sostiene que dicho riesgo debe referirse a algún riesgo asociado con el empleo del informe del contador profesional, resaltando que en dicho caso el riesgo no sería de éste, sino del cliente. Seguido a ello aclara que el hecho de que un encargo de aseguramiento sea razonable o limitado no modifica el riesgo del contador. Esto es, cada trabajo en particular conlleva su propio riesgo y comparar un tipo de informe con otro no tiene demasiado sentido.

El contador debe planificar el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz. Debe tener una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Esto implica comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias propias de cada encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas. Como consecuencia de dicho análisis, el contador debe diseñar y llevar a cabo todos los procedimientos que considere necesarios para reunir elementos de juicio.

Es importante que la información contenida en un encargo posea las siguientes características:

Sea identificable y mensurable., así el contador podrá comparar dicha información con los criterios aplicados.

Pueda someterse a procedimientos para obtener elementos de juicios válidos y suficientes para emitir una conclusión.

Tal como determina la RT 37, el contador debe analizar la idoneidad de los criterios seleccionados para evaluar o medir la información. Asimismo, estos criterios pueden ser formales, como por ejemplo las normas contable profesionales, o bien desarrollarse específicamente, como el código de conducta de una organización. En el caso de que se apliquen criterios que estén únicamente disponibles para usuarios específicos o sean pertinentes a un fin específico, dicha situación debe reflejarse en el informe del profesional. Por otra parte, deben reunirse todos los elementos de juicio que el contador tomará como base para emitir su conclusión.

La tabla 2 dispone los elementos que deben estar presentes en el informe del contador profesional. Como consecuencia, dicho informe debe contener los siguientes elementos:

Tabla 2. Elementos de un informe de aseguramiento.

INFORME DE ASEGURAMIENTO	Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis.
	Identificación de los criterios aplicados
	Descripción de las responsabilidades de la parte responsable y del contador
	Resumen del trabajo realizado
	La conclusión del contador. En el caso de un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. Por otro parte, en un encargo de aseguramiento limitado la conclusión debe ser expresada en forma negativa.

Examen de información contable prospectiva.

Este es un servicio que fue incorporado por la resolución técnica 37. Según sostiene Fowler Newton (2013), la información prospectiva sería también “contable” si se la elaborara recurriendo a “cuentas”. Afirmar que como nada obliga a proceder de ese modo, es conveniente que a la información prospectiva no se la identifique con el calificativo “contable”.

La resolución técnica define a este tipo de encargos como aquellos cuyo objetivo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva. Esta información prospectiva debe ser preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. Para ello el contador debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir una opinión sobre dicha información. En primer lugar, debe determinar si los supuestos de la dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y si, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información. De acuerdo a la opinión de Fowler Newton (2013), en la situación actual del país esta evaluación es más que difícil. Principalmente se debe a que los supuestos de proyección de la información están afectados, por ejemplo, por los efectos de la inflación, por los cambios súbitos de las regulaciones legales, por los efectos de presiones gubernamentales sin sustento legal y, en general, por la falta de respeto a la seguridad jurídica y a otros derechos constitucionales.

En segundo lugar, el profesional debe examinar si la información contable prospectiva está correctamente preparada según los supuestos establecidos. Adicionalmente, debe observar si está correctamente presentada y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente. Luego, el profesional debe verificar si la información contable prospectiva está preparada de conformidad con los estados contables históricos y que se aplicaron los

principios contables apropiados. Aquí Fowler Newton (2013) resalta que la RT no define cuándo se consideran apropiados esos principios contables. Por otra parte sostiene que, tal como establece la resolución, se requiere que la información prospectiva esté preparada de conformidad con los estados históricos. Es decir, que el punto de partida para los estados prospectivos sea un estado de situación histórico, y que las reglas empleadas para asignar medidas monetarias a las proyecciones sean las mismas que se utilizan en la preparación de los estados históricos. Concluye el autor que, de acuerdo a lo expresado anteriormente, la referencia “principios contables apropiados” hace referencia al juego de normas contables utilizadas por el emisor para la preparación de los estados financieros históricos.

La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no han acontecido, que la probabilidad de que ocurran es incierta. Por lo tanto el contador no está en condiciones de expresar si se alcanzarán los resultados expuestos en la información contable prospectiva. Es por ello que resulta muy importante que dicha situación deba ser tenida en cuenta la momento de emitir el informe. Para el caso en que los supuestos sean pocos claros o realistas, y que como consecuencia la información sea inapropiada para su uso preestablecido, el contador debe negarse a aceptar dicho encargo.

Al momento de planificación de sus tareas, el contador debe determinar cuáles serán los procedimientos que llevará a cabo para obtener todos los elementos de juicio que crea necesarios. Para ello es importante determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que serán aplicados por el contador profesional. Sin embargo, al momento de seleccionar dichos procedimientos, se deben tener en cuenta algunos factores que inciden sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los mismos, tal como nos muestra la figura 8.

Factores que afectan la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicados:

- La probabilidad de que existan incorrecciones materiales que afecten la información contable prospectiva. De acuerdo a Fowler Newton (2013), esto afecta al riesgo de emitir un informe distinto al que correspondería.
- Conocimiento obtenido durante encargos previos. Según lo observado por Fowler Newton (2013), este conocimiento será mayor cuando el contador a cargo del examen de información prospectiva sea el auditor de los estados financieros.
- La competencia de la dirección en relación con la preparación de la información contable prospectiva, y la medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la misma. Frente a esto Fowler Newton (2013) comenta que el contador debe efectuar una evaluación de los efectos potenciales de la subjetividad de los aprobadores de la publicación de las informaciones prospectivas bajo examen.
- La suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes

Fig. 8. Factores que inciden en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos llevados a cabo en un contrato de aseguramiento.

La figura 9 señala los elementos que debe incluir un contador profesional al momento de emitir un informe sobre un examen de información contable prospectiva.

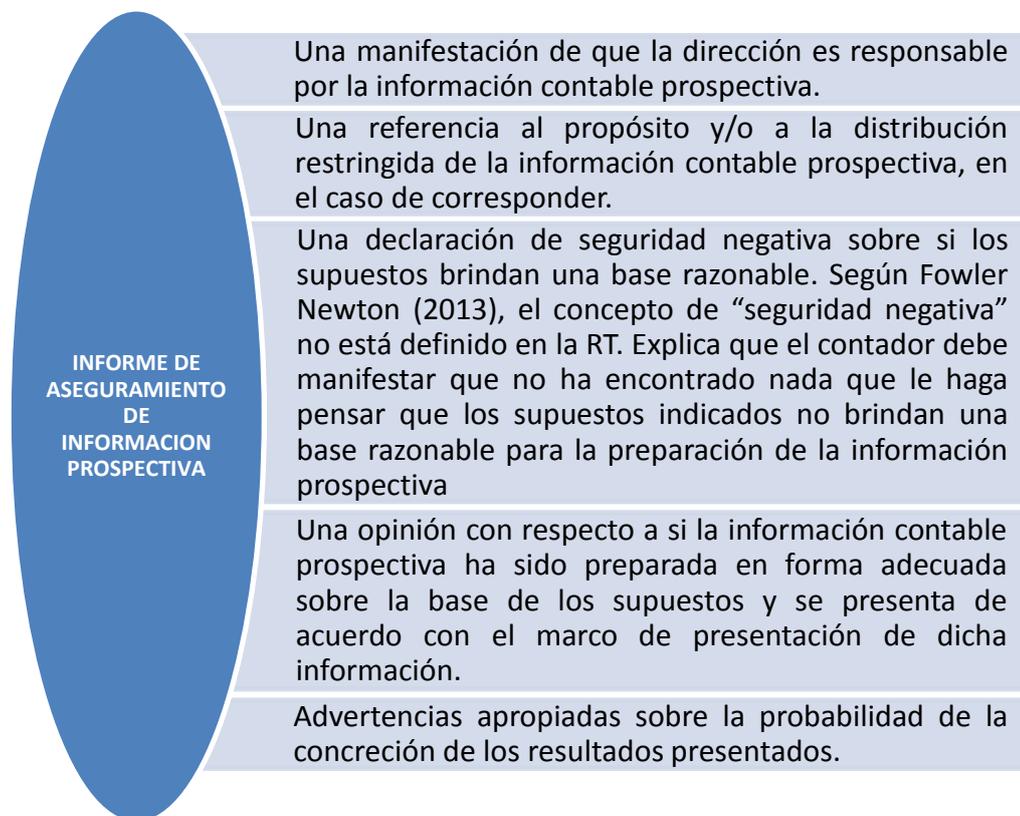


Fig. 9. Información mínima que debe contener el informe de aseguramiento emitido por un contador profesional.

Mora y Santesteban Hunter (2001), enumeran algunos servicios que pueden ser objeto de estos tipos de encargos. Entre ellos:

- Dictámenes sobre estados financieros preparados sobre una base de contabilización distinta de normas nacionales o internacionales: Los dictámenes se refieren a estados financieros que han sido preparados para un propósito especial, utilizando un conjunto de criterios aplicados a todas las partidas de importancia relativa y que tienen un soporte sustancial.
- Informes sobre estados financieros de entes que no poseen un sistema contable completo y organizado: La falta de ciertos registros contables y de sistemas de control interno adecuados, puede impedir emitir una opinión de auditoría, pero sería posible emitir un informe donde consten los objetivos de auditoría que efectivamente pudieron cumplirse. Con frecuencia, el objetivo no cumplido será el de integridad, y los alcanzados serán existencia, propiedad, valuación y exposición
- Dictamen sobre un componente de los estados financieros: Este servicio profesional está destinado a expresar una opinión sobre uno o más componentes de los estados financieros, tales como, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, bienes de cambio (inventarios) y otros.
- Dictamen sobre estados resumidos: El servicio está destinado a brindar opinión sobre estados financieros que se presentan con menor detalle, los que no contienen toda la información requerida por las normas de auditoría de estados financieros y sólo es posible cuando el auditor ha expresado una opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como base para la preparación de los resumidos.
- Dictamen sobre cumplimiento de convenios contractuales: El compromiso consiste en expresar una opinión acerca del cumplimiento de una entidad con convenios

contractuales, siempre que se relacionen con asuntos que hacen a la competencia del contador.

- Opinión sobre la confiabilidad de sistemas de control interno: La labor del contador está destinada a opinar sobre la confiabilidad del control interno establecido en el ente, pudiendo estar relacionado por ejemplo, con la economía, eficiencia y eficacia.
- Opinión sobre la confiabilidad de sistemas información ambiental: El profesional Contador deberá emitir un informe donde haga conocer su opinión sobre los sistemas establecidos en el ente para conservar el medio ambiente. Este servicio ha sido llamada en otras oportunidades auditoría ecológica o verde.
- Comportamiento del gobierno de las sociedades (corporate governance): El servicio está destinado a emitir una opinión que comprende, entre otras cosas, el cumplimiento de los derechos y el tratamiento equitativo de los accionistas, la existencia de grupos de interés social en el gobierno de las sociedades, la comunicación y transparencia informativa y el cumplimiento de las responsabilidades del consejo de administración.
- Evaluación de riesgos (Assurance on risk assessments): la labor del Contador está destinada a proveer confianza acerca de la comprensión de la gerencia de un ente sobre los riesgos posibles de la actividad y sobre lo apropiado de los sistemas establecidos para gerenciarlos.

Informes sobre los controles de una organización de servicios.

La resolución técnica 37 define a estos encargos como aquellos cuyo objetivo es emitir un informe sobre los controles vigentes en una organización de servicios. Debe aclararse que se refiere a aquellos controles que se presumen relevantes para el control interno de las

organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. Esto implica que el informe que se emite será utilizado por las organizaciones usuarios de tales servicios y por sus auditores. Fowler Newton (2013) justifica que la utilidad de estos informes para el auditor de los estados financieros de una entidad que encargue parte de sus actividades a una organización de servicios dependerá:

- Del tipo de informe sobre los controles.
- Del grado de solapamiento entre los periodos incluidos en los estados y en los informes sobre los controles de la organización de servicios.
- De la confianza que el auditor de los estados financieros deposite en el informe sobre los controles de la organización que presta dichos servicios.

La Tabla 3 describe los dos tipos de informes que establece la resolución técnica 37.

La principal diferencia entre los mismos es el grado de seguridad que otorga cada uno.

Tabla 3. Tipos de informes sobre los controles en una organización de servicios.

<p>TIPOS DE INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES EN UNA ORGANIZACION DE SERVICIOS</p>	<p><i>Informe tipo 1: Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios.</i></p> <p>Por medio de este informe el contador profesional debe ratificar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La descripción de los controles presenta razonablemente el sistema implementado a una fecha determinada. Además deberá contemplar si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria. - Los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control. A su vez, debe determinar, en el caso de corresponder, si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas. <hr/> <p><i>Informe tipo 2: Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios.</i></p> <p>Mediante este tipo de informes el contador profesional debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.</p> <p>Este tipo de informe tiene mayor utilidad para los auditores de las organizaciones usuarias, siendo aún mayor, si dicho informe abarca al menos un período de seis meses.</p>
---	--

La figura 10 expone los elementos que en particular debe incluir un informe sobre los controles de una organización de servicios. Esto implica que, además de los elementos generales de un contrato de aseguramiento, deben incluirse elementos que son particulares de estos tipos de contratos.

ELEMENTOS PARTICULARES DE UN INFORME SOBRE CONTROLES EN UN ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS.

En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis debe incluirse:

- Una descripción y testimonio de la organización de servicios con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe. A su vez, debe incluirse en este punto a aquellas partes no cubiertas por la opinión. Por otra parte, si la descripción de controles incluye controles complementarios, debe incluirse la aclaración de que la opinión del contador profesional no incluye a dichos controles.
- Si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles no son incluidos en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, debe incluirse una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el contador. Si son incluidos en dicha descripción, se incorporará una manifestación de tal inclusión, indicando que los mismos están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el contador.

Identificación de los criterios aplicados

Una manifestación de que el informe y, en el caso de un informe de tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado sólo para las organizaciones usuarias y sus auditores

Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador

Un resumen de los procedimientos aplicados

Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Fig. 10. Elementos particulares que debe incluir un informe sobre los controles de una organización de servicios

Otra novedad que ha incorporado la nueva resolución técnica 37 son los Servicios Relacionados. Los mismos fueron incorporados en el capítulo VII de la resolución, denominado “Normas sobre servicios relacionados”.

Tal como determina Subelet y Subelet (2013) este capítulo se divide en tres secciones:

- a) Encargos para aplicar procedimientos acordados: son servicios en los que el contador aplica procedimientos de auditoría previamente acordados con la parte contratante y con terceras partes, con el fin de informar los hallazgos pero sin emitir ningún tipo de conclusión. Como consecuencia el informe resultante solo es distribuido a las partes que acordaron los procedimientos.
- b) Encargos de compilación: consiste en utilizar el conocimiento contable para reunir, resumir y clasificar la información contable, pero sin emitir ningún tipo de opinión o conclusión ni realizar verificaciones sobre dicha información compilada. Como resultado de este tipo de servicios se emite un informe de compilación junto con la información compilada.
- c) Otros servicios relacionados: hace referencia a informes especiales que no están incluidos en el capítulo V de la resolución técnica 37 ya que no ofrecen un grado de seguridad razonable.

Encargos para aplicar procedimientos acordados.

Tal como se expuso anteriormente, según define la resolución técnica 37, los encargos para aplicar procedimientos acordados son aquellos cuyo objeto es que el contador lleve a cabo procedimientos convenidos entre el mismo, el ente contratante y terceros. Fowler Newton (2013), critica la inclusión de terceros en la definición, y que sostiene que no es

requisito fundamental la participación de terceros para que pueda efectuarse un contrato de servicio de aplicación de procedimientos acordados.

Los procedimientos acordados pueden referirse a distintos tipos de información, ya sea información financiera o no financiera, información contable o no contable. Sin embargo, los procedimientos que el contador lleve a cabo en la prestación del servicio son procedimientos que en su naturaleza son de auditoría. Como resultado de la aplicación de los mismos, el contador debe elaborar un informe que contenga los hallazgos de su trabajo. Conviene subrayar que a dicho informe solo contiene los hallazgos que el contador ha obtenido por medio de la aplicación de procedimientos, dejando en claro que no emite ninguna seguridad al respecto.

El informe resultante sólo debe ser concedido a las partes que han solicitado el trabajo. De esta forma se evita que terceros, desconocedores de las razones de los procedimientos acordados, puedan malinterpretar los resultados. Frente a esto Fowler Newton (2013) aclara que en la práctica la distribución del informe queda bajo control del cliente, quien podría no respetar lo convenido acerca de su distribución. Además, la responsabilidad del contador en relación a la distribución del informe debería considerarse cubierta cuando en el informe incluya una advertencia sobre dicho tema.

El contrato de estos encargos debe contener por escrito la naturaleza del mismo, manifestando que no se trata de un encargo de auditoría y que por lo tanto no se emitirá ninguna conclusión que ofrezca seguridad sobre la temática objeto del contrato. A su vez, deberá contener el propósito específico por el cual se realiza el contrato, como así también la naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos específicos que se llevarán a cabo.

La figura 11 muestra algunos ejemplos enunciativos de los procedimientos que pueden ser llevados a cabo en un encargo para realizar procedimientos acordados.



Fig. 11. Ejemplos de procedimientos aplicados en encargos para realizar procedimientos acordados

Por su parte, la tabla 4 muestra los elementos propios que incluye la resolución técnica 37 y deben incluirse en el informe de un encargo de procedimientos acordados.

Tabla 4. Elementos propios de un informe sobre encargos de procedimientos acordados.

ELEMENTOS PROPIOS DE UN INFORME SOBRE ENCARGOS DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS	Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.
	Declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente en el contrato y del propósito para el cual se realizaron.
	Un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo.
	Una descripción de los hallazgos efectuados por el contador.
	Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y, que, por lo tanto, no se emitirá ninguna opinión que otorgue seguridad respecto de la materia que es objeto. A su vez, debe incluirse una declaración que establezca que si se hubieran llevado a cabo tareas de auditoría o revisión podrían haber salido a luz otras cuestiones.
	Una declaración que establezca que el informe concierne sólo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.
	Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra sólo 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.

Encargos de compilación.

Subelet y Subelet (2013) define a estos encargos cuyo objetivo consiste en utilizar el conocimiento contable para reunir, resumir y clasificar la información contable, pero sin emitir ningún tipo de opinión o conclusión ni realizar verificaciones sobre dicha información compilada. Esto último es así ya que los procedimientos utilizados en estos tipos de encargos no permiten al contador emitir ningún tipo de conclusión que otorgue ninguna seguridad sobre la información contable, ni están diseñados y destinados para tal efecto.

Según indica la resolución técnica 37, un encargo de compilación normalmente requiere la elaboración de estados contables pero también pueden incluir la recopilación, la clasificación y el resumen de otra clase de información contable y no contable siempre que tenga conocimiento suficiente sobre la materia en cuestión. Frente a esto Fowler Newton (2013) señala que aunque la regla dé a entender otra cosa, el resultado de la tarea efectuada no será un juego de estados financieros sino un borrador de éstos. Posteriormente el cliente del contador, por medio de las personas responsables de su gobierno pueden aceptar con o sin cambios dicho borrador, o bien rechazarlo.

En un encargo de compilación es importante que el contador tenga conocimiento del negocio, del ente, de las operaciones del mismo, de las normas contables aplicadas para la elaboración de sus estados financieros y de las formas de registros contables. Para obtener este conocimiento el contador puede recurrir a experiencias pasadas o bien efectuar consultas al personal del ente.

Una de las diferencias entre estos encargos y la auditoría de estados financieros recae en el alcance de los procedimientos, la limitación de la responsabilidad del contador y el grado de seguridad que ofrecen. En los encargos de compilación el contador no está obligado a efectuar consultas a la dirección para evaluar la razonabilidad y confiabilidad de la información suministrada, tomando como válido todo aquello que le haya sido proporcionado. A su vez, no se encuentra obligado a efectuar un análisis de los controles internos ni a verificar cualquier tipo de cuestión o explicación. Sin perjuicio de lo anterior, si el contador se percatase de que la información brindada por la dirección es incorrecta, incompleta o insatisfactoria en algún sentido, deberá considerar la realización de los procedimientos planificados y pedir a la dirección que suministre información adicional y, eventualmente, realice el cambio correspondiente.

La tabla 5 muestra que elementos que propios a estos tipos de encargos deben incorporarse en los informes resultantes de acuerdo a lo que establece la resolución técnica 37. Estos elementos particulares que se incorporan son adicionales a los generales ya desarrollados en puntos anteriores.

Tabla 5. Elementos propios de un informe sobre encargos de compilación.

ELEMENTOS PROPIOS DE UN INFORME SOBRE ENCARGOS DE COMPILACIÓN.	La explicación del concepto de una compilación.
	Identificación de la información contable objeto del encargo, destacando el hecho de que dicha información fue suministrada por la dirección
	Una manifestación que señale que la dirección es responsable de la información contable compilada por el contador. Según Fowler Newton (2013), en esta regla subyace el supuesto de que la dirección acepta sin cambios la propuesta formulada por el contador. En el caso de que existieran tales cambios, el contador no debería permitir la difusión de su informe.
	Una declaración que exprese que no se ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna seguridad acerca de la información contable objeto del encargo.
	Un párrafo, cuando se lo considere necesario, resaltando la existencia de desvíos significativos al marco aplicable a la presentación de información contable.

Otros servicios relacionados. Informes especiales no incluidos en el capítulo V.

Tal como indica la resolución técnica 37, estos encargos no brindan seguridad, razón por la cual no son incluidos en el capítulo V de la misma. En este caso, el contador realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los

presuntos usuarios sobre un determinado asunto. Esta manifestación, en general, está destinada a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

Zanet (s.f.) indica que el objetivo de estos servicios es conocer el resultado de los procedimientos realizados por el contador, encontrándose en este punto el valor y la utilidad de esta clase de trabajos para los usuarios y/o destinatarios de los mismos.

Según determina la resolución técnica 37, para obtener elementos de juicios válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el contador público debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

De acuerdo a Zanet (2013), Un encargo de este tipo encuadra en la Sección VII.C de la RT 37 (dentro de los servicios relacionados) debido a que, por diferir de los encargos previstos en los capítulos III a V de la RT 37, no está destinado a brindar la seguridad propia de esos encargos sino a comunicar los resultados de los procedimientos aplicados por el profesional para satisfacer el objetivo de los usuarios de la información. Podría interpretarse que, si quien solicita el encargo acuerda explícitamente los procedimientos a aplicar con el contador, estamos frente al encargo de procedimientos acordados (o convenidos) y, en este caso, sería aplicable la Sección VII.A de la RT 37. Sin embargo, si los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato, pero el contador expone con un alto grado de detalle los procedimientos que él entiende que estuvieron implícitamente admitidos, estaríamos ante el encargo de naturaleza tal que nos lleve a emitir un informe especial.

Síntesis final.

La resolución técnica 37 reemplaza a la resolución técnica 7, norma emitida hace aproximadamente 30 años. Como consecuencia, la incorporación de esta nueva RT permite actualizar la normativa argentina y continuar con el proceso de armonización hacia las normas internacionales. Por otra parte, incorpora encargos de aseguramiento distintos a auditorías de estados financieros e incorpora además una serie de servicios que no otorgan seguridad. De esta manera, engloba y regula nuevos servicios profesionales que los contadores públicos pueden explotar y ofrecer a sus clientes, ampliando el espectro de trabajo de la profesión. A su vez, permite al profesional obtener las herramientas necesarias para satisfacer las nuevas necesidades de sus clientes.

4) **Aspectos éticos que recaen sobre la independencia del contador profesional en los encargos de aseguramiento y servicios relacionados y rol que debe asumir el contador en la prestación de estos servicios:**

Siguiendo a Alatriza Gironzini (2010), la profesión tiene como finalidad el bien común o el interés público. Nadie es profesional para sí mismo, pues toda profesión tiene una dimensión social que se anticipa a la dimensión individual de la profesión, la cual es el beneficio particular que se obtiene de ella.

Según el autor, todas las profesiones implican una ética, puesto que siempre se relacionan de una forma u otra con los seres humanos. En algunas ocasiones de manera indirecta, que son las actividades que tienen que ver con objetos. Otras se relacionan de manera directa con los seres humanos, como son los casos de educadores, periodistas, psicólogos, médicos, abogados, contadores.

Existen una serie de normas y disposiciones que rigen el desempeño del profesional en su permanente relación con sus colegas, clientes y público en general, las cuales se encuentran dispuestos en un Código de Ética. Estas normas están elaboradas y supervisadas por el respectivo Colegio Profesional, cuyo acatamiento y cumplimiento es de carácter obligatorio para todos los miembros de una orden profesional determinada.

En este contexto, los códigos de conducta profesional ordenan lo que naturalmente se espera del profesional, de modo que el ideal profesional represente al profesional ideal.

La ética profesional puede ser concebida como “el arte de ejercer la profesión, que permite adecuar el trabajo profesional a la singular dignidad humana tanto en su dimensión personal como social. En lo individual cada profesional se construye a sí mismo y en lo social contribuye a la conformación de la identidad de la comunidad profesional”. Así fue definida

en el proyecto de Código de Ética unificado para profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina elaborado por la Comisión de Ética Profesional de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Las profesiones de Ciencias Económicas tienen regulación tanto en el ámbito internacional como nacional. En el marco internacional, tal como describe Alatriza Gironzini (2014), el Comité Ejecutivo de la IFAC ha creado el Comité de Ética de la IFAC para desarrollar y emitir, bajo su propia autoridad, estándares éticos de alta calidad y otros pronunciamientos para el uso de los contadores profesionales en todo el mundo. Este Código de Ética, establece las reglas de conducta para todos los contadores del mundo y determina los principios fundamentales que se deben respetar para perfeccionar los objetivos comunes de la profesión. Además establece que estos principios son igualmente válidos para todos los contadores profesionales, ya sea que trabajen en el sector público, privado o en la docencia. En el ámbito nacional, de acuerdo a Alpentista., Iasuozzi, y Merín (2011), están reguladas en el ámbito nacional por la Ley N° 20.488 sancionada y promulgada el 24 de mayo de 1973 y publicada en el Boletín Oficial el 23 de julio de ese año. Esta es la norma que rige el ejercicio profesional de las profesiones de Ciencias Económicas en toda la República. Sin embargo, dicha ley fue muy discutida por la doctrina, por lo que posteriormente cada jurisdicción provincial sancionó su propia ley de ejercicio profesional, respetando en su mayoría el texto de la ley nacional. Por lo tanto, podría decirse que la Ley nacional funciona como una ley marco y la provincial da contenido al mismo.

El Código de Ética Unificado, adoptado por el Consejo Profesional e Ciencias Económicas de la provincia de Buenos Aires a través de la ley 10.620, y aprobado en la asamblea ordinaria y extraordinaria del día 29/09/2001, establece en su artículo 39 el principio de Independencia. El mismo establece que el profesional debe tener independencia

con relación al ente que se refiere la información, dictamen o certificación, a fin de lograr imparcialidad, objetividad y veracidad en sus juicios. De acuerdo a lo enunciado por Alpentista., Iasuozzi, y Merín (2011), la independencia del contador debe ser tanto real como aparente. Al respecto de ello, el Art. 39 del Código de Ética Unificado expresa “Además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios.”, esto es, complementariamente a la independencia real el contador profesional debe tener independencia aparente. Para que esa independencia real se manifieste deben cumplirse dos cualidades fundamentales:

-Conducta: que no permita que se exponga a presiones que lo obliguen a aceptar o silenciar hechos que alterarían la corrección de su informe.

-Ecuanimidad: estar libre de prejuicios, en una posición imparcial respecto al cliente, a sus directivos y accionistas, y frente a terceros. Para que se logre debe adoptarse una posición de total independencia mental.

De acuerdo a Alpentista., Iasuozzi, y Merín (2011), el Código de Ética Unificado enuncia situaciones en las que existe falta de independencia por parte del contador, entre ellas:

- Relación de dependencia.
- Relación de parentesco.
- Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción.
- Provisión de otros servicios profesionales al ente sobre el cual verse el trabajo.
- Por intereses económicos financieros con o en los asuntos del ente.
- Por remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados del asunto.
- Por remuneración sujeta a un resultado económico determinado.

- Por la aceptación de bienes, servicios y cortesías impropias.

De acuerdo a como propone ISACA (2014), la prestación de servicios distintos de la auditoría puede crear amenazas a la independencia profesional, ya sea en actitud o apariencia. Como consecuencia, estas amenazas pueden ser difícil de superar si el área en la que los servicios distintos de auditoría es actualmente, o lo será en el futuro, objeto de un encargo de auditoría o aseguramiento. Frente a esta situación, la percepción puede ser que tanto la independencia como la objetividad de los profesionales pueden ser dañadas por la realización de los servicios distintos de la auditoría. Por ello, los profesionales que prestan servicios distintos de auditoría deben evaluar si mismos generan un daño a la independencia, ya sea en actitud o en apariencia para el encargo de auditoría o aseguramiento actual o futuro.

Según Elliot (1995), el propósito de la información contable es el soporte de la toma de decisiones, y los tipos de decisiones por parte de las empresas están cambiando, por lo tanto es natural que la contabilidad cambie. El autor describe que, como resultados de encuestas y estudios efectuados por el AICPA (Instituto americano de contadores públicos certificados), los clientes ya no requieren tener seguridad razonable sobre la confiabilidad de la información, sino sobre su relevancia. Esto se debe a que las tecnologías de la información permiten un menor número de errores en su producción y, al mismo tiempo, generan una mayor cantidad de información. Como consecuencia, es necesario enfocarse en los aspectos más importantes para la toma de una decisión específica.

De acuerdo a Martínez Nocera (2000), muchas veces el resultado de una auditoría se genera después de que las decisiones han sido tomadas. Como consecuencia, en la actualidad existen numerosas fuentes de información y analistas que prestan servicios de asesoría de acuerdo con las necesidades de cada cliente. Esto genera que se vayan creando una mayor dependencia de estos nuevos servicios.

A su vez Martínez Nocera (2000) explica que, originalmente, los servicios de seguridad razonable fueron definidos como una extensión de los servicios de opinión. Posteriormente, en la medida que se fue desarrollando su concepto, nacieron nuevos servicios que generaron un cambio de estructura. Así, los servicios de seguridad razonable constituyen el futuro de las actividades realizadas por los contadores públicos.

En los últimos años los clientes son quienes deciden los productos que desean y sus características. En el ámbito contable, los clientes utilizan los productos de los contadores públicos para tomar decisiones. Generalmente, estas decisiones se basan en obtener información sobre los riesgos que enfrentan, el cumplimiento de los objetivos de acuerdo a la gestión actual, y sobre la calidad de los sistemas que utilizan. Como consecuencia Martínez Nocera (2000) comenta sobre la necesidad de cambiar de información periódica a información en tiempo real; de histórica a prospectiva; de basada en costos históricos a valores de mercado; de financiera a integral. Por consiguiente, el objetivo de los servicios de seguridad razonable es suministrar este nuevo tipo de información.

Según determina Beattie y Fearnley (2002) el nivel y el espectro de servicios distintos de auditorías ofrecidos por las empresas a sus clientes de auditoría (y a clientes distintos de la auditoría) ha aumentado considerablemente en los últimos años. En las grandes empresas, los honorarios de servicios distintos de auditoría (NAS) en la actualidad exceden a aquellos recibidos de trabajos de auditoría. Como consecuencia, muchas empresas se han rebautizado a sí mismas como empresas de servicios profesionales en lugar de auditoría o contabilidad.

Tal como aclara Beattie y Fearnley (2002), gracias a la inclusión de los NAS, la gama de servicios ofrecidos por las empresas más grandes tanto para el sector público como privado es muy amplia. Se puede incluir entre otros:

- Desarrollo de sistemas y tecnologías de la información.
- Capacitación y formación de personal.
- Servicios para las PYME tales como liquidación de nóminas.
- Asesoramiento sobre la gestión de riesgos.
- Liquidación de impuestos, incluido cumplimiento, planificación y asesoramiento fiscal.
- Asesoría legal.
- Actuación forense y apoyo en litigios.
- Fusiones y adquisiciones.

Síntesis final

La contabilidad ha ido evolucionando con el paso del tiempo. Actualmente se encuentra en un proceso de cambio, en el que se comienza a incorporar nuevos servicios profesionales como consecuencia de la mutación en las necesidades de los clientes. La necesidad de los mismos, de tomar decisiones correctas en el momento oportuno, provocó que el contador público deba opinar sobre la pertinencia y oportunidad de la información, financiera y no financiera. Frente a ello se desarrollaron nuevas técnicas y encargos que permiten a los contadores públicos explotar actividades que hasta hace un tiempo eran impensadas. Como consecuencia de ello, surgen determinados problemas éticos que antes no existían. Uno de ellos es la discusión sobre el cumplimiento de la independencia del profesional ante la prestación de diversos servicios a un mismo cliente.

CONCLUSIONES

Los compromisos de aseguramiento distintos a auditorías de información financiera son una respuesta a los cambios en las necesidades de los clientes. La IFAC ha ido adaptando las normas e incorporan nuevas, con el fin de satisfacer las necesidades de los clientes y de incorporar dicho servicios a los ya prestados por los contadores profesionales.

En la actualidad los contratos o servicios de aseguramiento no se restringen solamente al nivel financiero, dadas las necesidades de una mayor cobertura, abarcan más de un ámbito dentro de una organización, pudiendo incluir tanto información financiera como no financiera, dado que su objetivo es el mejoramiento de la información, sea de cualquier tipo. Tal es el caso de la auditoría integral, la cual persigue brindar al igual que los servicios, a través de una evaluación global, información no solo financiera, sino además, de cumplimiento de leyes y regulaciones, manejo de control interno y gestión administrativa para el logro de metas y objetivos de la empresa; esta auditoría, tanto por su finalidad como por alcance, puede considerarse como un servicio de aseguramiento.

Hacia este objetivo está encaminada la auditoría hoy en día: está dispuesta a brindar la mayor credibilidad a diversas actividades abarcadas en los servicios de auditoría, y no quedarse solamente en llevar a cabo auditoría financiera dentro de una organización, brindar servicios de mejor calidad, brindar mayor confianza en la labor que desempeñan los auditores, que debido a la proliferación de actividades poco éticas la han debilitado y puesto en tela de juicio. Es por esta y otras razones, se crearon las Normas Internacionales de Auditoría para defender y poner en alto el ejercicio de la auditoría en todo el mundo.

En nuestro país, la FACPCE, desde hace unos años, ha tomado la iniciativa de adaptar nuestras normas contables hacia el ámbito internacional. La resolución técnica 37 es una de

estos casos. En lo que respecta a los servicios de aseguramiento distintos de auditorías de información financiera, la resolución ha tomado como base las normas internacionales emitidas por la IFAC. Esto nos muestra el proceso de convergencia hacia las mismas, y a su vez permite darle una base normativa a servicios que en la realidad ya son prestados a los clientes, como el caso de compilación de información financiera.

En el aspecto ético cabe resaltar que la prestación de servicios distintos de la auditoría puede crear amenazas a la independencia profesional, ya sea en actitud o apariencia. Es por ello que estas amenazas pueden ser difícil de superar si el área en la que los servicios distintos de auditoría es actualmente, o lo será en el futuro, objeto de un encargo de auditoría o aseguramiento. Como consecuencia, la percepción de los usuarios puede ser que tanto la independencia como la objetividad de los profesionales pueden ser dañadas por la realización de los servicios distintos de la auditoría. Como respuesta a ello, los profesionales que prestan servicios distintos de auditoría deben evaluar si mismos generan un daño a la independencia y frente a ello aplicar todos los procedimientos y tomar los recaudos que consideren necesarios para evitar la confusión de los usuarios.

BIBLIOGRAFÍA

- Alatriza Gironzini, M. A. (2010). Ética profesional [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://miguelalatriza.blogspot.com/2010/01/etica-profesional.html>. [14/06/2015].
- Alatriza Gironzini, M. A. (s.f.). Ética profesional [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://www.reocities.com/miguelalatriza/ETICAPROFESIONAL.html>. [14/06/2015].
- Alatriza Gironzini, M. A. (2014). Ética profesional del contador público peruano [Mensaje en un blog]. Recuperado de http://miguelalatriza.blogspot.com.ar/2014/08/etica-profesional-del-contador-publico_25.html. [14/06/2015].
- Alpentista, D., Iasuozi, S. y Merín, G. (2011). La ética profesional y el contador público. Universidad de Cuyo. Mendoza, Argentina.
- Beattie, V., y Fearnley, S. (2002). Auditor independence and non-audit services: A literature review. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Londres.
- Elliot, R. (1995). The future of assurance services: implications for academia. *Accounting Horizons*, 9(4), 118-127.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2013). Resolución técnica N° 37. Santa Fe, Argentina.
- Fowler Newton, E. (2013). *Análisis de la resolución técnica 37 de la FACPCE*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Errepar.
- Fuentes, A. & Liss, R. (2009). Análisis de la norma internacional de auditoría y aseguramiento ISAE 3000 (Revisada): Contratos de aseguramiento distintos de auditorías y revisiones de información financiera histórica (Tesis de grado). Universidad de Oriente, Barcelona, Venezuela.

- Hospital, G. (2013). Más sobre la resolución técnica 37 de la FACPCE – ERREPAR-. D&G Profesional y Empresaria. Tomo XIV. Página 3.
- International Federation of Accountants. (2014). 2014 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Recuperado de: <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>. [14/10/2014].
- Information Systems Audit and Control Association. (2014). Guía de Auditoría y Aseguramiento de SI 2003 Independencia Profesional. Recuperado de: http://www.isaca.org/Knowledge-Center/ITAF-IS-Assurance-Audit-/IS-Audit-and-Assurance/Documents/2003_gui_Spa_0415.pdf. [14/06/2015].
- Martínez Nocera, J. P., (2000), Introducción al estudio de los servicios de seguridad razonable. Ed. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia.
- Mora, C., y Santesteban Hunter, J. (2001). Servicios de seguridad razonable, un nuevo horizonte para los contadores públicos. En C. Mora (Presidente), XXIV Conferencia interamericana de contabilidad. Congreso llevado a cabo en Punta del Este, Uruguay.
- Reggio, D. & Espinoza, A. (2009). Estudio sobre los servicios de aseguramiento según la norma internacional de contratos de aseguramiento ISAE 3000 (Tesis de grado). Universidad de Oriente, Barcelona, Venezuela.
- Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: “La nueva resolución técnica (FACPCE) 37”. (2013). D&G Profesional & Empresaria N° 164. Tomo XIV. Pág. 8.
- Zanet, F. (Sin fecha). Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Recuperado de http://www.consejo.org.ar/legalizaciones/files/Normas_de_auditoria_Zanet.pdf. [14/06/2015].