

TÍTULO:	PROYECTO N° 47 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA. NORMAS SOBRE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO LLEVADOS A CABO POR LICENCIADOS EN ADMINISTRACIÓN
AUTOR/ES:	Oubiña, Gabriel H.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

GABRIEL H. OUBIÑA

PROYECTO N° 47 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA. NORMAS SOBRE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO LLEVADOS A CABO POR LICENCIADOS EN ADMINISTRACIÓN

El autor pasa revista al [Proyecto N° 47 de Resolución Técnica](#), que surge frente a la necesidad de generar un marco técnico que contenga las normas comunes sobre encargos de aseguramiento que pudieren llevar a cabo los Licenciados en Administración. Entre los temas que se recorrerán se encuentran definir y diferenciar un encargo de aseguramiento de otros servicios que se puedan brindar, el de describir la condición básica de independencia en el ejercicio profesional en estos encargos y el de establecer las normas para el desarrollo y la emisión del informe resultante.

I - INTRODUCCIÓN

Frente a la necesidad de generar un marco técnico que contenga las normas comunes sobre encargos de aseguramiento que pudieren llevar a cabo los Licenciados en Administración (LA) y como resultado del análisis realizado por el Consejo Elaborador de Normas de Administración (CENADMIN)⁽¹⁾, organismo encargado de estudiar las normas en materia de Administración a emitir por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), surge el presente Proyecto N° 47 de Resolución Técnica (PRT), el cual se analizará a continuación.

II - ANTECEDENTES

Los antecedentes profesionales considerados para la preparación de esta nueva resolución técnica (RT) son los siguientes (punto 3, Cap. I, Segunda parte, PRT):

- a) [RT 37](#) "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados", aprobada por la Junta de Gobierno (JG) de la FACPCE con fecha 22/3/2013 y los antecedentes que dicha resolución menciona y el Proyecto de Resolución 43 "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento", aprobado por la JG de la FACPCE y los antecedentes⁽²⁾ que dicho PRT menciona. Al respecto, cabe destacar que el 28/9/2021, la JG de la FACPCE aprobó la [RT 53](#)⁽³⁾ "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados e informes de cumplimiento", norma profesional que modifica la RT 37.
- b) [RT 49](#) "Plan de Negocios. Marco conceptual e informe sobre Plan de Negocios" aprobada por la JG de la FACPCE con fecha 7/12/2018, y los antecedentes⁽⁴⁾ que dicho Proyecto de Resolución menciona.
- c) [Interpretación N° 14](#) sobre la RT 49 "Plan de Negocios. Marco conceptual e informe sobre Plan de Negocios" aprobado por la JG de la FACPCE con fecha 17/12/2020.
- d) Doctrina argentina relativa a encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información contable histórica.
- e) Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que sirvieron de base para la preparación del proyecto.
- f) El Código de Ética unificado aprobado por FACPCE y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) de la IFAC, en lo aplicable.
- g) Interpretaciones pertinentes.

III - PROPÓSITOS

Los propósitos de esta RT son los siguientes (punto 1, Cap. I, Segunda parte, PRT):

Capítulo del PRT	Contenido a ser llevado a cabo por un LA
II	definir en qué consiste un encargo de aseguramiento ⁽⁵⁾ y diferenciarlo de otros servicios que pueda brindar este profesional (por ejemplo, asesoramiento o consultoría)
III	prescribir la independencia ⁽⁶⁾ como condición básica para el ejercicio profesional en los encargos de aseguramiento
IV	establecer normas para el desarrollo de un encargo de aseguramiento
V	establecer normas para la emisión de un informe resultante de un encargo de aseguramiento

IV - EXCLUSIONES

El Proyecto de RT indica que no es objeto del presente establecer cuáles son los encargos de aseguramiento que puede prestar un LA, señalando, además, que cuando otra RT emanada del CENADMIN describa tales encargos, deberá ser aplicada juntamente con lo prescrito en esta RT (punto 2, Cap. I, Segunda parte, PRT).

V - ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

1. Objetivo

El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios⁽²⁾ (punto 4, Cap. II, Segunda parte, PRT).

2. Características

El LA debe planificar y realizar un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional⁽⁸⁾ para obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre si la información objeto de análisis (tema), preparada de acuerdo con criterios determinados, se encuentra libre de incorrecciones⁽⁹⁾ significativas. Asimismo, el profesional también debe considerar la significación⁽¹⁰⁾, el riesgo del trabajo y la cantidad y calidad de los elementos de juicio disponibles. Por lo indicado, la realización de un encargo de aseguramiento requiere:

- La existencia de una relación "tripartita" que involucra a: (i) un LA; (ii) una parte responsable de la información presentada objeto de examen; y (iii) los usuarios presuntos.
- Un "tema apropiado" o "información a ser presentada", que debe ser de la incumbencia profesional del LA.
- Criterios adecuados utilizados como parámetros para medir y presentar el tema.
- Elementos de juicio, válidos y suficientes.
- Un informe de aseguramiento por escrito, que puede ser de seguridad razonable⁽¹¹⁾ o limitada.⁽¹²⁾

En particular, cuando se brinda una seguridad razonable, el LA expresa una conclusión en forma positiva; por ejemplo: "En mi opinión, [el tema apropiado/la información presentada] es ..., en todos sus aspectos significativos, según el marco ABC". En cambio, cuando brinda una seguridad limitada, el profesional expresa una conclusión en forma negativa, por ejemplo: "Sobre la base del trabajo realizado, nada ha llegado a mi conocimiento que me hiciera pensar que [el tema apropiado/la información presentada] no es ..., en todos sus aspectos significativos, según el marco ABC" (punto 7, Cap. II, Segunda parte, PRT).

Por otra parte, un encargo de aseguramiento conlleva la planificación y aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre la información presentada. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del LA, incluyendo la valoración del riesgo⁽¹³⁾ de incorrecciones significativas en dicha información (puntos 5-6, Cap. II, Segunda parte, PRT).

3. Distinción con otros servicios profesionales

Las características antes enumeradas diferencian a un encargo de aseguramiento de otros servicios profesionales que puede brindar un LA a su comitente, sin la necesidad de que existan otros usuarios presuntos externos a la entidad que requieran que el profesional brinde seguridad, razonable o limitada, sobre la materia objeto de su encargo, como es el caso de los servicios de consultoría o asesoría que podría brindar directamente a la Dirección⁽¹⁴⁾ del ente, los que se encuentran fuera del alcance de esta RT (punto 8, Cap. II, Segunda parte, PRT).

VI - INDEPENDENCIA

1. Alcance

La independencia es una condición básica que debe primar en el ejercicio profesional llevados a cabo por un LA en los encargos de aseguramiento. El LA debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo. En consecuencia, la actitud mental independiente⁽¹⁵⁾ y la independencia aparente⁽¹⁶⁾ son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros (puntos 9-10, Cap. III, Segunda parte, PRT).

Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el LA que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales. Asimismo, en los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en III.3⁽¹⁷⁾ se extienden a todos los socios o asociados del LA (puntos 13-14, Cap. III, Segunda parte, PRT).

2. Falta de independencia aparente

El LA no tiene independencia aparente en los siguientes casos (punto 11, Cap. III, Segunda parte, PRT):

- a) Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo (véase punto 6.4).
- b) Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel.
- c) Cuando fuera propietario, director, gerente o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.
- d) Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.
- e) Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.
- f) Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base de alguna variable a que se refiere en la materia objeto del encargo.

3. Excepción a la falta de independencia aparente

No existe falta de independencia cuando el LA fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquellas (inc. c, punto 11, Cap. III, Segunda parte, PRT).

4. Vinculación económica

Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones (punto 12, Cap. III, Segunda parte, PRT):

- a) tuvieran vinculación significativa de capitales;
- b) tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas;
- c) se trate de entes de que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

5. Otras disposiciones aplicables

El análisis de la condición de independiente debe ser realizada juntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva (punto 15, Cap. III, Segunda parte, PRT).

VII - NORMAS PARA EL DESARROLLO DE UN ENCARGO DE ASEGURAMIENTO

1. Cuestiones generales

El LA únicamente iniciará o continuará relaciones que impliquen realizar un encargo de aseguramiento cuando:

- a) tenga competencia y capacidad para hacerlo;
- b) pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables;
- c) haya considerado la integridad del cliente⁽¹⁸⁾ y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa;
- d) exista una comprensión común por parte del LA y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes; y
- e) tenga acceso a toda la información conocida por la dirección y otras autoridades del ente que sea relevante para su labor, tal como registros, documentación u otros elementos, información adicional que pueda solicitar y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el LA considere necesario obtener elementos de juicio (punto 16, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

Por otra parte, el LA no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión. Si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el LA evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo (punto 17, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

Por otra parte, el proyecto de norma también indica que el LA, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo⁽¹⁹⁾ (punto 18, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

1.1. Documentación del encargo

El LA documentará su trabajo de modo tal que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. La cantidad y calidad de los elementos de juicio obtenidos deberán ser suficientes como para permitir que otro LA, a partir de la documentación, pueda comprender el trabajo realizado.

La documentación contendrá como mínimo: (i) la descripción de la tarea realizada; (ii) los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el LA hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y (iii) las conclusiones particulares y generales. Al respecto, el LA conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por

el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la documentación de su trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de la información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tal información corresponda (punto 19, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

1.2. Planificación y ejecución del encargo

El LA realizará su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. Para que su labor sea económicamente útil, deberá culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo serán evaluadas por el LA a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.

Por otra parte, cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el LA considerará la significación y los riesgos valorados de incorrecciones⁽²⁰⁾. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos llevados a cabo por un LA, el profesional podrá actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de aseguramiento, el LA obtendrá manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o para reunir elementos de juicio que no es posible obtener mediante la aplicación de los procedimientos usuales.

Los procedimientos usuales que se enuncien en otras RT para LA que describan encargos específicos pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias. En estos casos, el LA debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

Al respecto, los procedimientos usuales indicado, en cuanto fueran de aplicación, serán ejecutados asimismo en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha a que se refiera la información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del LA, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

Cuando el LA contrate a un experto y utilice su trabajo para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, en concordancia con la valoración de los riesgos efectuada. El LA es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del LA no reduce dicha responsabilidad (puntos 20-26, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

2. Cuestiones particulares⁽²¹⁾

El PRT indica en su punto 28 del Capítulo IV de la Segunda parte, que tal como ya se indicó⁽²²⁾, el objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios.

En el punto siguiente se señala que en función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo de constatación⁽²³⁾ o un encargo de informe directo⁽²⁴⁾. Asimismo, en función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de seguridad razonable⁽²⁵⁾ o un encargo de seguridad limitada⁽²⁶⁾. El nivel de riesgo aceptado en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de seguridad razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y momento de realización de los procedimientos aplicados por el LA para reunir los elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión⁽²⁷⁾. (puntos 28-29, Cap. II, Segunda parte, PRT).

El LA antes de aceptar o continuar con un encargo, verificará que:

- a) la materia objeto de análisis es adecuada, para lo cual debe reunir las siguientes características:
 - i. debe ser identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y
 - ii. debe poder someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión;
- b) los criterios que espera que se aplicarán en la preparación de la información son adecuados en función de las circunstancias del encargo, teniendo en cuenta su relevancia, integridad, confiabilidad, neutralidad y comprensibilidad y estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina su informe; estos criterios pueden estar establecidos formalmente o desarrollarse específicamente;
- c) podrá obtener elementos de juicio válidos y suficientes para emitir su conclusión;
- d) existe un propósito racional en el encargo que le han solicitado, incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que espera poder obtener un grado de seguridad significativo; y que
- e) las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (punto 30, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

Por otra parte, si la parte contratante pretendiera incluir en los términos del encargo la imposición de una limitación al alcance del trabajo del LA de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de concluir, el LA no aceptará dicho encargo⁽²⁸⁾ (punto 31, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

2.1. Planificación y ejecución del encargo

El LA planificará el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y supervisión del encargo, y de la naturaleza, alcance y momento de realización de los procedimientos planificados con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. [Asimismo]⁽²⁹⁾ debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio (punto 32, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

El LA realizará indagaciones ante las partes apropiadas acerca de si tienen conocimiento de incorrecciones o incumplimientos⁽³⁰⁾ que afecten a la información sobre la materia objeto de análisis o de algún indicio o denuncia de tales incorrecciones o incumplimientos, solicitando los informes que pudieren existir al respecto. Asimismo, indagará sobre si la parte responsable ha recurrido a algún especialista para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

Al diseñar y ejecutar los procedimientos, el LA considerará la relevancia y la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio. Si los elementos de juicio obtenidos de una fuente no son congruentes con los que se han obtenido de otra fuente o tiene dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio, determinará las

modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo (puntos 33-35, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

2.2. Hechos posteriores y otra información

Cuando sea aplicable, el LA considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe (punto 36, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

Por otra parte, cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen otra información, el LA la considerará con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias significativas con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, en su caso, adoptará las medidas que considere adecuadas, tales como solicitar a la parte responsable que consulte a un tercero cualificado, retener el informe de aseguramiento, renunciar al encargo o describir la incongruencia en el informe de aseguramiento (punto 37, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

En los puntos siguientes el proyecto señala que el LA evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere o describe adecuadamente los criterios aplicados (punto 38, Cap. IV, Segunda parte, PRT), y que el LA debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión (punto 39, Cap. IV, Segunda parte, PRT).⁽³¹⁾

Finalmente, se señala que la naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos en un encargo de seguridad limitada son deliberadamente más acotados en relación con un encargo de seguridad razonable⁽³²⁾ (punto 39, Cap. IV, Segunda parte, PRT).

VIII - NORMAS GENERALES SOBRE INFORMES

1. Cuestiones generales

Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información y deben ser escritos. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error (puntos 40-41, Cap. V, Segunda parte, PRT).

En todos los casos en que el nombre de un LA se encuentre vinculado con la información objeto del encargo, debe quedar en evidencia, en todas sus páginas, la relación que con ellos tiene el citado LA. Para ello, el LA alternativamente realizará una o más de las siguientes acciones: (i) firmar o inicialar todas las hojas de la información objeto del encargo; o (ii) identificar la información objeto del encargo de manera electrónica de probada seguridad. En ningún caso el LA debe incorporar únicamente su firma y sello a la información objeto de su trabajo (punto 42, Cap. V, Segunda parte, PRT).

Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener la enumeración que se indica a continuación, la cual no implica un ordenamiento preestablecido (punto 43, Cap. V, Segunda parte, PRT):

- a) Título.
- b) Destinatario. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del LA o a quien el contratante indicara. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.
- c) Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.
- d) Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al LA.
- e) Descripción de la tarea realizada.
- f) Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el LA a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
- g) Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.
- h) Lugar y fecha de emisión.
- i) Identificación y firma del LA.

El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado (punto 44, Cap. V, Segunda parte, PRT).

2. Otra información

En los encargos de aseguramiento, cuando el documento al que se refiere el informe del LA fuese presentado juntamente con otros documentos o con otra información, el LA leerá los otros documentos o la otra información a efectos de considerar si existe una incongruencia significativa entre ellos y la información que ha considerado en el encargo o entre ellos y el conocimiento que ha obtenido en el transcurso de su tarea. En caso afirmativo discutirá la cuestión con la dirección, aplicará otros procedimientos si lo considera necesario y considerará las implicaciones en el informe que emite por el encargo realizado (punto 45, Cap. V, Segunda parte, PRT).

Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el LA juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo (punto 46, Cap. V, Segunda parte, PRT).

3. Cuestiones particulares

El informe de aseguramiento incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a las cuestiones generales descritas precedentemente, en lo que fuera de aplicación (punto 47, Cap. V, Segunda parte, PRT).

En el informe que surja de un encargo de aseguramiento, el LA debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo. La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones⁽³³⁾, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del LA (punto 48, Cap. V, Segunda parte, PRT).

El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales (punto 49, Cap. V, Segunda parte, PRT):

- a) Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el LA, la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia subyacente objeto de análisis. Cuando la conclusión se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte apropiada, esa declaración se adjuntará al informe de aseguramiento, se reproducirá en el informe de aseguramiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.
- b) Identificación de los criterios aplicados.
- c) Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios.
- d) Cuando los criterios aplicados tienen un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y como resultado, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.
- e) Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso, al medidor o evaluador.
- f) Descripción de las responsabilidades de la parte responsable⁽³⁴⁾, en su caso, del medidor o evaluador, y del LA.⁽³⁵⁾
- g) Resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del LA.⁽³⁶⁾
- h) La conclusión del LA.⁽³⁷⁾
- i) Cuando corresponda, la conclusión informará a los usuarios el contexto en el cual se debe leer la conclusión del LA. En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará en forma positiva. En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará en forma negativa⁽³⁸⁾, es decir, de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de los elementos de juicio obtenidos, ha llegado a su conocimiento alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones significativas.⁽³⁹⁾

La conclusión se redactará utilizando los términos adecuados a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a (punto 50, Cap. V, Segunda parte, PRT):

- a) la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
- b) la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables; o
- c) una declaración realizada por la parte apropiada.

El LA expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias (punto 51, Cap. V, Segunda parte, PRT):

- a) Cuando exista una limitación al alcance y el efecto de la cuestión pueda ser significativo, expresará una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión.
- b) Cuando la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones significativas, el LA expresará una conclusión con salvedades o una conclusión adversa.

Cuando expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá (punto 52, Cap. V, Segunda parte, PRT):

- a) una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y
- b) una sección que contenga la conclusión modificada del LA.

Cuando una declaración de la parte apropiada ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones significativas, el LA (punto 53, Cap. V, Segunda parte, PRT):

- a) expresará una conclusión con salvedades o adversa, según corresponda, redactada en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables; o
- b) si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte apropiada, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un párrafo de énfasis que se refiera a la declaración de la parte apropiada que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones significativas.

Además de los elementos básicos detallados en los apartados precedentes, y con el objeto de facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe, el LA puede describir detalladamente los términos del encargo⁽⁴⁰⁾, los criterios aplicables⁽⁴¹⁾ utilizados, los hallazgos⁽⁴²⁾ relativos a determinados aspectos del encargo, comunicación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones (punto 54, Cap. V, Segunda parte, PRT).

IX - PERÍODO DE CONSULTA

Finalmente, la JG de la FACPCE establece como período de consulta el plazo de (180) ciento ochenta días desde la publicación de este Proyecto, es decir hasta el 13/4/2022⁽⁴³⁾. (punto 2, Primera parte, PRT).

X - BIBLIOGRAFÍA

- Oubiña, Gabriel H. y Faccendini, Yanina C.: "[Plan de negocios. Marco conceptual e informes](#)" - Profesional y Empresaria (D&G) - ERREPAR - T. XX - febrero 2019 - Cita digital EOLDC099017A.
- Proyecto 47 de Resolución Técnica. Normas sobre encargos de aseguramiento llevados a cabo por Licenciados en Administración. FACPCE.
- Resolución Junta de Gobierno 486/2015. Reglamento. Consejo Elaborador de Normas de Administración (CENADMIN). FACPCE.
- Resolución Técnica 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados. FACPCE.
- Resolución Técnica 49. Plan de Negocios. Marco conceptual e informe sobre Plan de negocios. FACPCE.
- Resolución Técnica 53. Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados. FACPCE.

Notas:

- (1) Órgano técnico creado por la Junta de Gobierno de la FACPCE sobre la base y experiencia del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y de Auditoría (CENCYA) [Considerando de la R. (JG) 486/2015]
- (2) Entre otros: i) la R. 816/2015 de la Mesa Directiva de la FACPCE, ii) Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), (puntos 1-6, Punto B, Cap. I, Segunda parte, RT 53)
- (3) De acuerdo a lo establecido en el art. 6, "el nuevo texto de la Resolución Técnica N° 37 resultará de aplicación: a. para encargos cuyo objeto sean estados contables, a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2022 inclusive, y los periodos intermedios comprendidos en los referidos ejercicios; y b. para los demás encargos, a partir del 1/1/2022 inclusive. A tal fin, se considerará la fecha del informe del contador. En cualquier caso, se admite su aplicación anticipada" (art. 6, Primera parte, RT 53)
- (4) Al respecto, la norma indica expresamente: i) los aportes brindados por las comisiones de administración pertenecientes a los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (CPCE) del país (Punto E, Primera parte, RT 49), ii) los artículos pertinentes de la L. 20488 y los planes de estudios de la Licenciatura en Administración de las universidades públicas y privadas de nuestro país (Punto F, Primera parte, RT 49), iii) el formato de normas técnicas de similar naturaleza emitida por la FACPCE, organismos de la profesión y referentes en el tema (Punto J, Primera parte, RT 49). Véase Oubiña, Gabriel H. y Faccendini, Yanina C.: "Plan de Negocios. Marco Conceptual e Informes" - Profesional y Empresaria (D&G) - T. XX - febrero 2019
- (5) Encargo en el que un LA tiene como objetivo obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones, véase punto 5 de este artículo, como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada (Glosario, PRT)
- (6) La cual comprende una actitud mental independiente y la independencia aparente (Glosario, PRT), véase punto 6 de este artículo
- (7) El Glosario del PRT lo define como las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y exposición de la información. Asimismo, indica que puede haber criterios diferentes para una misma materia objeto de análisis, pudiendo ser formales o menos formales. Finalmente, se señala que en el ejercicio del juicio del LA, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios apropiados
- (8) Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles *incorrecciones* y una valoración crítica de los elementos de juicio (Glosario, PRT)
- (9) Diferencia entre el importe, clasificación, presentación o información expuesta respecto de una partida incluida en la información que es objeto del encargo y el importe, clasificación, presentación o exposición de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el criterio aplicable. Las *incorrecciones* pueden deberse a errores (*incorrección* no intencionada contenida en la información objeto del trabajo del LA, incluyendo la omisión de una cifra o de una información a exponer) o fraudes (acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal), (Glosario, PRT)
- (10) Importancia relativa de una cuestión según el contexto. El LA determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el LA cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables de la dirección de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a estos acerca de dicha cuestión. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios (Glosario, PRT)
- (11) La seguridad razonable, en el contexto de un encargo de aseguramiento, implica un grado de seguridad alto, aunque no absoluto (Glosario, PRT)
- (12) Implica un riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable (Glosario, PRT)
- (13) Evaluación de la posibilidad de que existan *incorrecciones* significativas tanto en la información objeto del encargo en su conjunto, como en las afirmaciones contenidas en ella en particular (Glosario, PRT)
- (14) Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. También puede referirse a la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad (Glosario, PRT)
- (15) Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional (Glosario, PRT)
- (16) Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo se han visto comprometidos (Glosario, PRT)
- (17) La norma debió indicar en el Capítulo III o en III, en vez de "III.3" (véase punto "3. Propósito" de este artículo)
- (18) Se entiende por integridad del cliente la consideración, entre otros aspectos, de la identidad y reputación empresarial de sus propietarios, miembros del gobierno y de la dirección, naturaleza de sus actividades, motivos para proponer el nombramiento del profesional que llevará a cabo el encargo de aseguramiento y para no continuar con el profesional antecesor, indicios de que el cliente pudiere estar involucrado en actividades delictivas (Glosario, PRT)
- (19) El contenido de este párrafo se encuentra incluido en lo indicado en el inciso d) del punto 7 del Capítulo II de la Segunda Parte del PRT, que indica (véase punto "5.2. Características", de este artículo): "7. La realización de un encargo de aseguramiento requiere: d) Elementos de juicio, válidos y suficientes. El licenciado en administración planifica y realiza un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional para obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre si la información objeto de análisis (tema), preparada de acuerdo con criterios determinados, se encuentra libre de *incorrecciones* significativas"
- (20) Consideración que ha sido indicada previamente en el punto 6 del Capítulo II de la Segunda parte del PRT, donde se indica que "los procedimientos seleccionados dependen del juicio del licenciado en administración, incluyendo la valoración del riesgo de *incorrecciones* significativas endicha información" (véase punto "5.2. Características", de este artículo)
- (21) El punto 27 (Cap. IV, Segunda parte), del PRT señala que "la presente sección comprende las normas sobre cuestiones particulares para el desarrollo de aquellos encargos de aseguramiento cuya ejecución es realizada un licenciado en administración", el contenido parece redundante considerando que el punto indicado se encuentra en el título "Cuestiones particulares" del Capítulo IV. Normas para el desarrollo de un encargo de aseguramiento llevado a cabo por un Licenciado en Administración, del PRT

(22) La indicación parece redundante al encontrarse definida en el Glosario de Términos y en el punto 4 del Capítulo II de la Segunda parte del PRT donde se señala que *"el objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios"* (véase punto "5.1. Objeto", de este artículo)

(23) Encargo en el que una parte distinta del LA mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del LA también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del LA trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección significativa. La conclusión del licenciado en administración puede redactarse refiriéndose a: i) la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables; ii) la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o iii) una declaración realizada por la parte apropiada (Glosario, PRT)

(24) Encargo de aseguramiento en el que el LA mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del licenciado en administración se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios (Glosario, PRT)

(25) Encargo de aseguramiento en el que el LA reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del LA se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios (Glosario, PRT)

(26) Encargo de aseguramiento en el que el LA reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de los elementos de juicio obtenidos, ha llegado a conocimiento del LA alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio licenciado en administración [debe suprimirse "licenciado en administración"]. El grado de seguridad obtenido por el LA es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente (Glosario, PRT)

(27) Al respecto, quizá resulta conveniente para una mejor comprensión incluir este tema en el inciso e del punto 7 del Capítulo II de la Segunda parte del PRT (véase punto "5.2. Características", de este artículo)

(28) Al respecto, se considera pertinente también incluir o referenciar a lo indicado en el punto 17 del Capítulo IV de la Segunda parte del proyecto que señala que *"si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el licenciado en administración evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo"* (véase punto "7.1. "Cuestiones generales" de este artículo)

(29) Palabra entre corchetes agregada la cual se propone incluir

(30) Actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por la dirección de la entidad o en su nombre o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades propias de la entidad (Glosario, PRT)

(31) Lo indicado se encuentra incluido en los incisos b) y c) punto 30 del Capítulo IV del PRT, (véase punto "7.2. Cuestiones particulares" de este artículo)

(32) Se encuentra indicado en el punto 29 del Capítulo IV del PRT, el cual indica que en un encargo de seguridad limitada el nivel de riesgo aceptado en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de seguridad razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y momento de realización de los procedimientos aplicados por el LA para reunir los elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión (véase punto "7.2. Cuestiones particulares" de este artículo). Por otra parte, quizá resulta conveniente para una mejor comprensión incluir este tema en el inciso e) del punto 7 del Capítulo II de la Segunda parte del PRT (véase punto "5.2. Características" de este artículo)

(33) Debería definirse "párrafo de énfasis" y "párrafo sobre otras cuestiones". Al respecto, se propone una definición a continuación, tomando de base la definición realizada en la RT 53:

"Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de aseguramiento del LA que se refiere a una cuestión presentada o expuesta de forma adecuada en el encargo de aseguramiento y que, a juicio del LA, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios la comprendan."

Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de aseguramiento del LA que se refiere a una cuestión distinta de las expuestas en el encargo de aseguramiento y que, a juicio del LA, es relevante para que los usuarios la comprendan"

(34) Contenido incluido en el inciso d) del punto 43 del Capítulo V del PRT, el cual señala que los informes escritos deben contener *"Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional"* (véase punto "8.1. Cuestiones particulares" de este artículo)

(35) Contenido incluido en el inciso d) del punto 43 del Capítulo V del PRT, el cual señala que los informes escritos deben contener *"Descripción de las responsabilidades que les caben" ... "al LA"* (véase punto "8.1. Cuestiones particulares" de este artículo)

(36) Contenido incluido en el inciso d) del punto 43 del Capítulo V del PRT, el cual señala que los informes escritos deben contener *"Descripción de la tarea realizada"* (véase punto "8.1. Cuestiones particulares" de este artículo)

(37) Contenido incluido en el inciso f) del punto 43 del Capítulo V del PRT, el cual señala que los informes escritos deben contener *"Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el licenciado en administración a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información"* (véase punto "8.1. Cuestiones particulares" de este artículo)

(38) Contenido incluido en el inciso f) del punto 7 del Capítulo IV del PRT, el cual señala que *"Un informe de aseguramiento por escrito, que puede ser de seguridad razonable o limitada. Cuando brinda seguridad razonable, el licenciado en administración expresa una conclusión en forma positiva; por ejemplo: 'En mi opinión, [el tema apropiado/la información presentada] es [...], en todos sus aspectos significativos, según el marco ABC'. Cuando brinda seguridad limitada, en cambio, el profesional expresa una conclusión en forma negativa; por ejemplo: 'Sobre la base del trabajo realizado, nada ha llegado a mi conocimiento que me hiciera pensar que el [el tema apropiado/la información presentada] no es [...], en todos sus aspectos significativos, según el marco ABC'"* (véase punto "5.2. Características" de este artículo)

(39) Para una mejor comprensión incluirlo en el inciso f) del punto 7 del Capítulo IV del PRT, (véase punto "5.2. Características" de este artículo)

(40) "Términos del encargo" se encuentra incluido en el inciso c) del punto 43 del Capítulo V del PRT, el cual indica que además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener: el *"Apartado*

introdutorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo" (véase punto "8.1. Cuestiones generales" de este artículo)

(41) "Criterios aplicables" se encuentra incluido en el inciso b) del punto 49 del Capítulo V del PRT, el cual indica que "el informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:" ... "identificación de los criterios aplicados" (véase punto "8.2. Cuestiones particulares" de este artículo)

(42) "Hallazgos" se encuentra incluido en el inciso f) del punto 43 del Capítulo V del PRT, el cual indica que "además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:" ... "Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el LA a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información" (véase punto "8.1. Cuestiones generales" de este artículo)

(43) Fuente: <https://www.facpce.org.ar/proyectos-en-consulta/>. Las consultas pueden enviarse a la siguiente dirección de correo electrónico: facpce@facpce.org.ar