

Marco internacional de los encargos de aseguramiento. Base conceptual indispensable para el desarrollo de normas de aseguramiento de clase mundial
Casal, Armando M.

Abstract: El objetivo primordial del aseguramiento es dar seguridad razonable y el medio que se utiliza es prestar servicios profesionales a través de encargos, compromisos o contratos (professional engagements). El concepto teórico fundamental es "seguridad razonable". En este contexto, el aseguramiento es algo que está ligado a los contadores/auditores. El trabajo se enfoca en el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento del IAASB que constituye el cimiento para sostener la coherencia conceptual y aplicar las normas y guías internacionales de aseguramiento en forma consistente y uniforme en diferentes circunstancias.

I. Introducción

El aseguramiento es mejor comprendido a la vista del Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) que, aunque no es un estándar y tampoco establece procedimientos requeridos, representa el punto de referencia teórico que se basa en principios y conocimientos, para el entendimiento actualizado del control y la auditoría y su re-contextualización en el marco del aseguramiento.

Esta estructura está empujando, con un frenesí cada vez más fuerte, para que todos los auditores y profesionales en ejercicio modifiquen su teoría y su práctica, difícil para quienes preferirían aferrarse a las costumbres, pensamientos o normas tradicionales, no respaldadas por un marco sistematizado de ideas.

Con relación a esto concordamos en que la contaduría es una disciplina profesional que ha evolucionado manteniendo una dinámica de mejoramiento continuo a lo largo de la historia: accounting/contador (Edad Media hasta final del siglo XIX) - accountancy/contador público (final del siglo XIX hasta los 1980's) - Accountability/contador profesional (Desde 1980 en adelante).

El glosario de los pronunciamientos del IAASB no describe propiamente el término "aseguramiento". Se lo relaciona a "seguridad razonable", "encargos de aseguramiento" y "riesgo del encargo de aseguramiento". Seguridad razonable (en el contexto del control de calidad) es un nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto. Y seguridad razonable (en el contexto de un encargo de auditoría) es un nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto, expresado positivamente en el informe del auditor como seguridad razonable de que la información sujeta a auditoría está libre de declaración equivocada material.

En español, la palabra aseguramiento significa, básicamente, "acción y efecto de asegurar". Se la puede traducir como "garantía", "seguridad", o "confianza", dependiendo del contexto. Cualquier significado en español, sabemos que no necesariamente corresponde al entendimiento anglosajón.

El aseguramiento, con la finalidad que estamos hablando, es algo clave propiedad de la profesión contable, aunque no exclusiva, entendida esta en un sentido amplio, no en el reducido a una sola actividad específica. El aseguramiento privilegia la calidad de la información por encima de todo. Consiste en que la información sea creíble, es decir, que el usuario pueda confiar en ella para la toma de decisiones.

Si bien, el profesional en ejercicio no desempeña únicamente encargos de aseguramiento

(sino también, servicios relacionados: otros encargos para desempeñar procedimientos acordados respecto de información financiera y para compilación de información financiera, así como otros servicios relacionados), en el contexto que estamos hablando, en su práctica se le permite desempeñar dos tipos de servicios de aseguramiento: 1) encargos de aseguramiento razonable y 2) encargos de aseguramiento limitado.

Los encargos que no se rigen por las normas del IAASB son los siguientes: 1) Consultoría/Asesoría; 2) Impuestos (sistema fiscal); 3) Otros servicios.

Surgen condiciones concretas bajo las cuales se puede aceptar un encargo de aseguramiento. Si no se cumplen, esas circunstancias o situaciones, el profesional en ejercicio debe rechazar su vinculación a este.

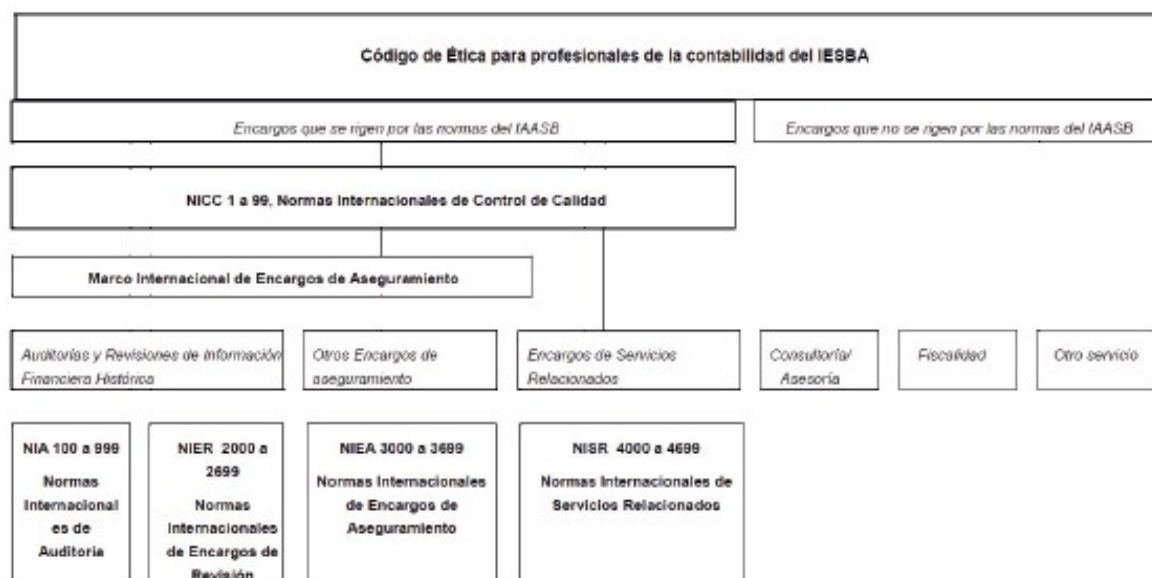
Se define como "profesional en ejercicio" a la persona/s que realiza/n el encargo mediante la aplicación de conocimientos y técnicas para llevar a cabo encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.

Se advierte, desde hace largo tiempo, una brecha (expectation gap) entre lo que pueden esperar los clientes (empresas, otras entidades, gobierno, otros usuarios) y lo que los profesionales, sobre todo más reticentes, estarían dispuestos a brindar a la comunidad/sociedad o serían capaces de entregar como producto profesional.

Esta es la razón primordial que exige la existencia de cada vez mayores niveles de profesionalismo, lo cual se ha venido tratando en la profesión contable global: 1) a nivel de las personas individuales mediante los esquemas de calificación/certificación (estudio, experiencia, examen, educación continuada) y 2) en las firmas de profesionales, por medio de los programas de acción sobre aseguramiento de la calidad (autoevaluación, revisión de pares, mejoramiento continuo), todo ello según estándares internacionales.

Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA

Este Anexo ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética para profesionales de la contabilidad del IESBA.



Fuente: Anexo 1- IFAE

II. Lista abreviada de los contenidos del Marco Internacional de Encargos de

Aseguramiento (revisado)

II.1. Introducción

El Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento ha sido emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB para facilitar el entendimiento de los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento y de los encargos para los cuales aplican las ISA (Normas de auditoría) - ISRE (Normas de revisión) - ISAE (Otros encargos de aseguramiento), a los cuales en conjunto se denomina estándares/normas de Aseguramiento.

No es una norma por lo que no establece requerimientos (principios básicos o procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento. Brinda un marco de referencia conceptual para: (a) los profesionales en ejercicio que realizan encargos de aseguramiento; (b) otros terceros que participen en encargos de aseguramiento (incluye usuarios destinatarios, y partes que contratan); y (c) el IAASB para el desarrollo de sus pronunciamientos (normas de aseguramiento, notas prácticas y otros documentos).

II.2. Principios de ética y normas de control de calidad

Los encargos basados en normas de aseguramiento suponen dos premisas básicas: (a) los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo están sujetos a las Partes A y B del Código de Ética del IESBA u otros requerimientos profesionales contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y (b) el profesional que lleva a cabo el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la ISQC 1 o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos tan exigentes como dicha norma de control de calidad.

II.3. Código de Ética del IESBA

La Parte A del Código de Ética del IESBA establece los siguientes principios fundamentales que debe cumplir el profesional en ejercicio: (a) integridad; (b) objetividad; (c) competencia y diligencia profesionales; (d) confidencialidad; y (e) comportamiento profesional.

La Parte B también proporciona un marco conceptual a los profesionales para su aplicación en la identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, en la evaluación de la significatividad de las amenazas identificadas y, en su caso, en la aplicación de salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Según el Código de Ética del IESBA, la independencia profesional comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia: 1) salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión; y 2) mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

II.4. NICC1

La NICC1 trata de las responsabilidades de la firma o sociedad profesional de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen determinados elementos, y que documente sus políticas y procedimientos, y los comunique a su personal.

II.5. Descripción de los encargos de aseguramiento

Un encargo de aseguramiento (compromiso//servicio/contrato) es un encargo en el cual un profesional en ejercicio tiene como objetivo obtener la evidencia de aseguramiento, suficiente

y apropiada, que le permita 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 del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a dicha materia subyacente objeto de análisis (una declaración sobre la eficacia del control interno, las medidas del rendimiento específicas de la entidad, un informe de gas de efecto invernadero, una declaración de cumplimiento, los estados financieros, etcétera).

II.6. Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

En un encargo de constatación una parte distinta del profesional en ejercicio mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional en ejercicio también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. La conclusión del profesional trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.

En un encargo consistente en un informe directo, el profesional en ejercicio mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Además, el profesional aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener evidencia suficiente y apropiada acerca del resultado de la medida o evaluación de la materia sujeto objeto de análisis sobre la base de criterios.

(El anexo 2 del Marco Conceptual muestra las diferencias entre un encargo de constatación y un encargo consistente en un informe directo).

II.7. Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

En un encargo de seguridad razonable el profesional en ejercicio reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional en ejercicio 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.

En un encargo de seguridad limitada el profesional en ejercicio reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional en ejercicio 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. En un encargo de seguridad limitada el profesional en ejercicio 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 la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional en ejercicio alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

II.8. Alcance del marco

No todos los encargos realizados por los profesionales en ejercicio son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son congruentes con la descripción de un encargo de aseguramiento incluyen: (a) los servicios relacionados que están cubiertos por las ISRS pero no por la estructura, tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación; (b) la preparación de declaraciones de impuestos en las que no

se exprese ninguna conclusión de aseguramiento; y (c) los encargos de consultoría o de asesoría, tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.

Los siguientes tipos de encargos, a pesar de que pueden ser congruentes con la descripción de un encargo de aseguramiento, sin embargo, no se consideran encargos de aseguramiento a efectos del marco conceptual:

(a) Encargos para atestar en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, impuestos u otras cuestiones; y

(b) encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de las cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen las condiciones siguientes: i. Estas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo; ii. la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe; iii. el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento; y iv. el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional en ejercicio.

II.9. Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento

Un profesional en ejercicio que emite un informe como resultado de un encargo que no es un encargo de aseguramiento en el ámbito del marco, diferencia claramente dicho informe de otro informe que sí sea un informe de aseguramiento, con el fin de no confundir a los usuarios.

II.10. Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

Existen condiciones previas para un encargo de aseguramiento que son aplicables cuando se considera si se debe aceptar o continuar un encargo de aseguramiento. Las materias subyacentes objeto de análisis de diferentes encargos de aseguramiento pueden variar ampliamente. Algunas materias subyacentes objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional individual. Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento, es posible que la parte contratante pueda identificar un encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe.

II.11. Elementos de un encargo de aseguramiento

Los elementos de un encargo de aseguramiento son los siguientes: una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional en ejercicio, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe; (b) una materia subyacente objeto de análisis adecuada; (c) criterios adecuados; (d) evidencia suficiente y adecuada; y (e) un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

II.12. Relación entre tres partes

En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes distintas: el profesional en ejercicio, la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.

(El anexo 3 del Marco Conceptual desarrolla las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento).

II.13. Materia subyacente objeto de análisis

La materia subyacente objeto de análisis de un encargo de aseguramiento puede adoptar muchas formas, por ejemplo: 1) condiciones o resultados financieros históricos donde la

información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medición, presentación y revelación en unos estados financieros; 2) condiciones o resultados futuros donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medición, presentación y revelación manifestada en un pronóstico o proyección financiera; 3) condiciones o resultados no financieros donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia; 4) características físicas donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones; 5) sistemas y procesos donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración de eficacia; y 6) comportamientos donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, o sea, si una materia subyacente objeto de análisis, no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

(El anexo 4 del Marco Conceptual presenta la clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis).

II.14. Criterios

Los criterios son referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Podrían ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre la eficacia operativa de los controles internos, los criterios pueden ser la normativa o el contrato aplicables. Criterios menos formales, pueden ser un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado. En el ejercicio del juicio profesional para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir guardan relación con las circunstancias del encargo.

Unos criterios adecuados tienen las siguientes características: (a) relevancia; (b) integridad; (c) fiabilidad; (d) neutralidad; y (e) comprensibilidad.

La importancia relativa de cada una de las características antes mencionadas para evaluar la adecuación de los criterios para un encargo concreto es cuestión de juicio profesional.

Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia subyacente objeto de análisis.

II.15. Evidencia

Los encargos de aseguramiento se planifican y realizan con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada en el contexto del encargo para informar sobre el resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar la importancia relativa, el riesgo del encargo, y la cantidad y calidad de la

evidencia disponible cuando se planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando se determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial a: (a) la evidencia incongruente con otra evidencia obtenida, (b) la información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia; (c) las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento; y (d) las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.

Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional en ejercicio es el hecho de que sea aplicado por un profesional cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de la evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida). Sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones.

La materialidad o importancia relativa es relevante en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos y cuando se evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones.

El riesgo del encargo es el riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional en ejercicio, tales como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.

Reducir el riesgo del encargo a cero es muy raramente alcanzable o no práctico, teniendo en cuenta la relación costo-beneficio y, en consecuencia "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes: (a) la utilización de pruebas selectivas; (b) las limitaciones inherentes al control interno; (c) el hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional en ejercicio es más convincente que concluyente; (d) el uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de la evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia; (e) en algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se mide o evalúa sobre la base de ciertos criterios.

El grado en el que cada uno de los componentes del riesgo es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo. La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

Con relación a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos, por lo general, se utiliza una combinación de procedimientos para la obtención de una seguridad razonable o de una seguridad limitada. Los procedimientos pueden incluir: (a) inspección; (b) observación; (c) confirmación; (d) re-cálculo; (e) re-ejecución; (f) procedimientos analíticos y (g) indagación.

Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso continuo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia

subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

La cantidad y calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por: (a) las características de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis; y (b) otras circunstancias del encargo. Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

II.16. Informe de aseguramiento

El profesional en ejercicio alcanza una conclusión basándose en la evidencia obtenida y proporciona un informe escrito que expresa claramente esa conclusión de aseguramiento acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. Las Normas de Aseguramiento establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento.

En un encargo de seguridad razonable, la conclusión del profesional en ejercicio se expresa de un modo positivo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis ("En nuestra opinión ...").

En un encargo de seguridad limitada, la conclusión del profesional en ejercicio se expresa de un modo que informa si, sobre la base del encargo realizado, ha llegado a conocimiento del profesional, alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales ("No ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar...").

El profesional en ejercicio puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente solo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional en ejercicio. La conclusión del profesional en ejercicio se distingue claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento.

El profesional en ejercicio expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias: (a) cuando, a juicio del profesional en ejercicio, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión puede ser material. En esos casos el profesional en ejercicio expresa una opinión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional en ejercicio considera renunciar al encargo; (b) cuando, a juicio del profesional en ejercicio, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional en ejercicio expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa).

El profesional en ejercicio expresa una conclusión con salvedades cuando los efectos, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión.

II.17. Otras cuestiones

II.17.a. Otras responsabilidades de comunicación

El profesional en ejercicio considera si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros.

II.17.b. Documentación

La documentación del encargo proporciona un registro del fundamento del informe de

aseguramiento cuando se prepara de manera oportuna y es suficiente y adecuada para permitir a un profesional experimentado, que no haya tenido contacto con el encargo, la comprensión de: (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las Normas de Aseguramiento aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida; y (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. La documentación del encargo incluye el modo en que el profesional en ejercicio trató cualquier incongruencia que haya identificado en la información y su conclusión final con respecto a una cuestión material.

II.17.c. Uso inadecuado del nombre del profesional en ejercicio

El profesional se vincula con la materia subyacente objeto de análisis (que puede adoptar muchas formas), o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, cuando emite un informe sobre dicha materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre relacionándolo profesionalmente con dicha materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre dicha materia objeto de análisis. Si el profesional en ejercicio no está vinculado de esta forma, los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional en ejercicio. Si llega al conocimiento del profesional que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, el profesional en ejercicio solicita a dicho tercero que deje de hacerlo. Y toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

III. Compendio de las Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento (ISAE)

Las Normas ISAE complementan a las Normas ISA, las que se enfocan en la auditoría de los estados financieros históricos (no prospectivos). Estas dos categorías de Normas (ISAE-ISA) persiguen asegurar la credibilidad de las declaraciones de las entidades, tanto en el ámbito financiero como en otros campos distintos a la información financiera histórica (no prospectiva).



III.1. ISAE 3000 (Revisada)

Aplica para los encargos de aseguramiento distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica a una amplia variedad de temas sujetos a verificación. Establece principios y procedimientos para elaborar informes de aseguramiento y representa la base para normas más específicas. Brinda un marco para realizar trabajos de aseguramiento en diversos campos con objetivos de seguridad razonable o limitada, dependiendo de las circunstancias del encargo, garantizando la confiabilidad y la calidad de los informes. La norma enfatiza la importancia de acatar el código de ética y las normas de control de calidad en la realización de los trabajos de aseguramiento.

III.2. ISAE 3400

Establece los principios y procedimientos para los encargos de aseguramiento sobre información financiera prospectiva, como pronósticos y proyecciones. Se deberá obtener evidencia suficiente y apropiada sobre los supuestos, los métodos utilizados y los datos empleados en la preparación de la información prospectiva. El informe expresará una opinión sobre si dicha información ha sido preparada sobre bases razonables y si los supuestos son apropiados.

III.3. ISAE 3402

Trata los informes de aseguramiento sobre los controles internos en una organización de servicios, particularmente en el contexto de las operaciones de Tecnología de la Información. Permite emitir un informe sobre la eficacia del diseño y operación de los controles relevantes

para la información financiera de las entidades usuarias, especialmente aquellos que impactan la seguridad y confidencialidad de la información.

III.4. ISAE 3410

Aborda los encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero (GEI), contribuyendo a la transparencia y a la mejora de la gestión ambiental de las organizaciones. Establece los requisitos para que el profesional verifique la precisión y fiabilidad de las declaraciones de GEI de una determinada entidad, asegurando que cumplan con los criterios establecidos por la legislación y la información proporcionada por un experto en gestión ambiental.

III.5. ISAE 3420

Maneja los encargos de aseguramiento que efectúa un profesional para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un prospecto. Establece que la responsabilidad de la compilación de esa información formal recae en la parte responsable, y el profesional solamente debe informar sobre si la compilación ha sido realizada correctamente, con el fin de dar seguridad razonable a los usuarios. No se aplica a los encargos en los que la entidad contrata al contador público para compilar sus estados financieros históricos, ni a los encargos de auditoría o revisión.

Nota:

La ISSA 5000, Norma Internacional de Aseguramiento de la Sostenibilidad emitida últimamente por el IAASB, es un estándar que proporciona un marco para asegurar la confiabilidad de datos no financieros, tales como los relacionados con el desempeño ambiental, social y de gobernanza (ESG). Su objetivo principal es incrementar la confianza en los informes de sostenibilidad, asegurando la precisión de los datos no financieros, contribuyendo a una mejor toma de decisiones estratégicas. La Norma facilita la alineación de los reportes corporativos con estándares internacionales como el GRI, el ISSB y el TCFD.

IV. Comentarios finales

La adopción de las mejores prácticas reconoce sin cortapisas (condiciones o restricciones) ni justificaciones (causas simuladas o aparentes) las bondades del "Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento", el cual incluye dentro de su estructura conceptual a los otros encargos de aseguramiento distintos de la información financiera histórica.

En relación con esto, si bien en el esquema normativo aplica, como Norma General, la ISAE 3000 (Revisada), hay que conocer que existen Normas ISAE particulares y que las emitidas hasta el momento son las: ISAE 3400 - ISAE 3402 - ISAE 3410 - ISAE 3420.

El Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) representa una herramienta fundamental ("lo que sirve de fundamento o es lo principal") para los auditores y profesionales del aseguramiento, puesto que les acerca una base teórica sólida a los efectos de poder desarrollar y aplicar, de manera consciente, eficaz y eficiente, las Normas de Auditoría y Aseguramiento en los diferentes encargos, compromisos o contratos que sean llevados a cabo.

La ISAE 3000 (Revisada), Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica, es una norma de carácter general aplicable a una variedad de temas, como, por ejemplo, a la auditoría del control interno y a las auditorías de cumplimiento. El principal desafío profesional consiste en aplicarla a diversas circunstancias particulares. Existen innumerables tipos de información distinta de la información financiera histórica.

Por grados, poco a poco, la información no financiera está cobrando gran relevancia, particularmente la información sobre sostenibilidad, medio ambiente, gestión ambiental, gestión de calidad, tecnología de la información, control interno, cumplimiento, desempeño (gestión) e información integral (financiera, control interno, cumplimiento y desempeño), capital intelectual, e información forense, entre otros, sirviendo entonces la aplicación de la ISAE 3000 (Revisada) como un estándar común para la elaboración de informes de una amplia variedad temática.

El abanico, no exhaustivo, de los posibles Informes de Aseguramiento puede incluir diversas materias subyacentes objeto de análisis y reportes resultantes.

Contenido de la tabla de clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis (Anexo 4 del Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento).

IV.1. Información histórica

Resultado financiero

Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera aceptable

Resultado no financiero/Utilización de recursos/Relación calidad-precio

- Gases de efecto invernadero.
- Sostenibilidad.
- Indicadores clave de rendimiento.
- Uso eficiente de recursos.
- Relación calidad-precio.
- Responsabilidad social corporativa.

Situación

- Descripción de un sistema/proceso como está implementado en un momento determinado.

- Características físicas.

Sistema/proceso

- Descripción de un sistema de control interno.
- Diseño de controles en una organización de servicios.
- Eficacia operativa de los procedimientos de contratación y formación de personal.

Aspectos de comportamiento

- Cumplimiento de una entidad de las condiciones de un préstamo o de unos requerimientos legales o reglamentarios específicos.

- Evaluación de la eficacia de un comité de auditoría.
- Idoneidad para un propósito de un paquete de software.

IV.2. Información orientada hacia el futuro

Aspectos varios

- Flujo de efectivo previsto/proyectado.
- Situación financiera prevista/proyectada.
- Reducciones esperadas de las emisiones atribuibles a una nueva tecnología o gases de efecto invernadero.

- Declaración de que el costo de un hecho o acción propuesta generará calidad.
- Diseño de controles propuestos para un futuro proceso productivo.

La garantía externa desempeña un papel fundamental a la hora de mejorar la confianza en los informes financieros y no financieros. El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, aunque parezca obvio decirlo, no está conformado solamente por la información presentada en los estados financieros de una entidad.

Destacamos que un nuevo pronunciamiento, emitido por el IAASB en noviembre 2024, es la ISSA 5000, Requisitos Generales para los Trabajos de Aseguramiento de la Sostenibilidad, que origina requisitos y directrices más específicos para áreas prioritarias de sostenibilidad clave.

En resumen:

1) Las Normas de aseguramiento de información financiera histórica (ISA/ISRE) y las normas de otros encargos de aseguramiento distintos de la información financiera histórica (ISAE) conforman las Normas de Aseguramiento, las cuales están cubiertas por las Normas de calidad que están evolucionando a nivel internacional, a saber:

- Norma Internacional de Gestión de la Calidad ISQC 1 (Gestión de la calidad en las firmas de auditoría);
- Norma Internacional de Gestión de la Calidad ISQC 2 (Revisiones de la calidad de los encargos); y
- Norma Internacional de Auditoría ISA 220 (Revisada) - (Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros).

2) Ese marco de calidad cubre también los Servicios Relacionados (ISRS) que están por fuera del aseguramiento. Y a su vez, todos estos encargos de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados, están cubiertos por el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).

Se trata esta nueva colaboración de un escrito para ser leído, estudiado y perfeccionado. Actualiza y acumula una parte importante de nuestros razonamientos y prácticas de años de trabajo y, sobremanera, el esfuerzo continuo de muchas personas autorizadas.

V. Bibliografía

CASAL, Armando Miguel, "Auditoría del control interno que está integrada con la auditoría de estados financieros", D&G, diciembre 2014.

- "Auditoría del Medio Ambiente", D&G, diciembre 2022.
- "Auditoría Integral Verdadera", D&G, diciembre 2022.
- "Encargos de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad (Norma ISSA 5000)", Revista Enfoques, marzo 2025.
- "Gobierno Corporativo. Dirección, Administración y Control de Organizaciones en forma Ética y Responsable", Errepar, 2011.
- "La Contabilidad en Marcha: el Capital Intelectual y la Valuación de Empresas", Enfoques (Contabilidad y Administración), julio 2003.
- "Las Nuevas Normas Contables Profesionales Argentinas. Su Acercamiento a las Normas Internacionales de Contabilidad", La Ley, 2001.
- "Los Estándares Internacionales de Auditoría y su Comparación con las Normas

Argentinas", Contabilidad y Auditoría Ambiental. Los Aspectos Medioambientales en la Auditoría de Estados Financieros (Anexo 2), Errepar, 2010.

— "Marco Conceptual para los Encargos de Aseguramiento del IASB", D&G, enero 2017.

— "Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados", Errepar, 2009.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), "International Framework for Assurance Engagements", Handbook 2023/2024.

- Appendix 1: Pronouncements Issued by the IAASB.
- Appendix 2: Attestation Engagements and Direct Engagements.
- Appendix 3: The Parties to an Assurance Engagement.
- Appendix 4: Categorization of Underlying Subject Matters.

IAASB, ISAE 3000 (Revised), "Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information", December 2013.

IAASB, ISAE 3400, "The Examination of Prospective Financial Information", June 2008.

IAASB, ISAE 3402, "Assurance Reports on Control at a Service Organization", December 2009.

IAASB, ISAE 3410, "Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements", June 2012.

IAASB, ISAE 3420, "Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus", December 2011.

IAASB, ISSA 5000, "General Requirements for Sustainability Assurance Engagements", November 2024.

MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto, "Auditoría del control interno", Ecoe Ediciones, marzo 2018.

— "Auditoría de información financiera", Ecoe Ediciones, enero 2009.

— "Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera", Ecoe Ediciones, marzo 2016.