

TÍTULO:	NUEVAS MODIFICACIONES NORMATIVAS CONTENIDAS EN LA RT (FACPCE) 37/2021 SOBRE LOS OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SU CORRELATO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO
AUTOR/ES:	Casal, Armando M.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

ARMANDO M. CASAL

NUEVAS MODIFICACIONES NORMATIVAS CONTENIDAS EN LA RT (FACPCE) 37/2021 SOBRE LOS OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SU CORRELATO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

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 del contador público, sobre la base de ciertos criterios. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo. Y en función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador público independiente para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión. En este trabajo el autor trata los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

I - ASPECTOS INTRODUCTORIOS

La RT (FACPCE) 37/2021 [t.o. por [RT \(FACPCE\) 53](#)] insiste en su tesitura de no apoyarse en ningún marco conceptual -siendo ello, al menos, inconsecuente o incongruente con la decisión tomada en el año 2000 de establecer un marco conceptual de las normas contables profesionales)- habiendo considerado originariamente lo siguiente:

*"que las normas argentinas, estructuradas con base en principios (**¿?**), tienen una redacción sintética y, por lo tanto, es conveniente el uso de bibliografía para su aplicación (primera parte, considerando, acápite i.); y "que entre la bibliografía profesional disponible (**¿?**) se encuentran las normas internacionales en las que se inspiró la redacción de esta norma" (Ibíd., acápite j.) (RT 37/2013), agregando "que ... este proyecto refleja adecuadamente la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 'Encargos de aseguramiento diferentes de auditoría o revisión de información financiera histórica' (Ibíd., acápite n)".*

Nota: los signos de interrogación destacados en negrita son indicativos de preguntas a las cuales no les encontramos respuestas lógicas.

Observamos que la forma sintética de un texto debe constituir una síntesis realizada por una persona aplicada al extraer las ideas principales y secundarias en una lectura y esto se debe hacer apropiadamente con el fin de brindar un resumen fiel que explique con facilidad y rigurosidad todo el contenido. El argumento debe ser escrito de manera breve y objetiva, además de ofrecer información fiable, íntegra y de calidad.

Esta forma de recrear un texto tiene que ser efectuada, solamente, una vez que se hayan estudiado a conciencia y terminado de comprender apropiadamente todos los puntos a considerar del asunto que se ha encarado analizar. También, resulta apropiado que, en las primeras frases del texto, quede bien claro que se trata en realidad de un resumen de todo aquello sustancial sin faltar ninguna de sus partes:

(1) Las ideas principales y complementarias que dan forma al contenido de las normas internacionales de aseguramiento (NIEA) no están cubiertas por el texto de las normas argentinas de aseguramiento [RT (FACPCE) 37]. Quizás ello, en realidad, no se tuvo nunca la intención de alcanzar como objetivo ni tampoco, a lo mejor, podrá alcanzarse algún día. Lo decimos, considerando fundamentalmente la muy distinta naturaleza, calidad argumental, análisis detallado y exhaustivo

alcance de aquellas.

(2) La estructura conceptual internacional para los contratos de aseguramiento, sigue sin constituir un punto de referencia que sea central para los estudios, análisis y debates sobre la problemática del aseguramiento y mucho menos, para la práctica profesional argentina. Contiene, básicamente, los principios éticos y los estándares de control de calidad; la definición y objetivo de un compromiso de aseguramiento; el alcance del marco conceptual; la aceptación del compromiso de aseguramiento; sus elementos (una relación entre tres partes intervinientes, una materia sujeto subyacente que sea apropiada, un criterio adecuado usado para medir o evaluar la materia sujeto subyacente, una evidencia suficiente y apropiada y un informe de aseguramiento por escrito); el uso inapropiado del nombre del contador público; y la perspectiva del sector público.

Estructura conceptual internacional

Con entrada en vigencia sugerida para aquellos informes producidos por el contador público a partir del 1/1/2005, esa estructura conceptual internacional para los contratos de aseguramiento, ha sido emitida por el IAASB (dejando atrás la derogada NIEA 100) y luego fue actualizada en 2013. Se trata de un marco fundamental, relativamente sencillo, práctico y útil. Supone los principios básicos del aseguramiento que, con apoyo en la teoría de la medición, explica los elementos de los encargos de aseguramiento. Al definir el *encargo de aseguramiento* expresa que "es el contrato por medio del cual un contador público expresa una conclusión diseñada a mejorar el grado de confianza de los usuarios destinatarios, que son diferentes a la parte responsable, sobre el resultado de la evaluación o medición de la materia sujeto contra el criterio".

Encargos de aseguramiento

Los "professional engagements" pueden traducirse como compromisos, encargos o contratos profesionales y la selección de cuál expresión usar es simplemente una cuestión de gustos. Lo cierto es que los contadores públicos en su ejercicio profesional celebran dos tipos de contratos: unos que son encargos de aseguramiento y otros que no son encargos de aseguramiento, a la luz de dicha estructura conceptual internacional para los contratos de aseguramiento. Es importante tener en claro que la sustancia de la auditoría está en la seguridad razonable y la sustancia de la revisión está en la seguridad limitada. Al respecto, los estándares internacionales emitidos por el IAASB hacen las siguientes diferenciaciones clave:

- Seguridad razonable en el contexto del control de calidad = nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto.
- Seguridad razonable en el contexto del encargo de auditoría = nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto, expresado positivamente en el informe del auditor como seguridad razonable de que la información sujeta a auditoría u otro aseguramiento está libre de declaración equivocada material.
- Encargos de seguridad razonable (aseguramiento de nivel alto) = **auditorías**.
- Encargos de seguridad limitada (aseguramiento de nivel medio o limitado) = **revisiones**.
- Otros encargos (aseguramiento razonable o limitado) = **otros encargos de aseguramiento**.

La "seguridad razonable" es un concepto relacionado con la acumulación de evidencia necesaria para que el contador público concluya en relación con la información de la materia sujeto tomada como un todo. Para estar en posición de expresar una conclusión en la forma positiva requerida en un encargo de seguridad razonable, es necesario que el contador público obtenga evidencia apropiada y suficiente como parte de un contrato que sea un proceso interactivo y sistemático. Sin embargo, esa seguridad razonable es menos que aseguramiento absoluto.

Riesgo del encargo de aseguramiento

La reducción a cero del riesgo del encargo de aseguramiento es raramente alcanzable o de costo-beneficio razonable, como resultado de factores tales como los siguientes: (1) uso de pruebas selectivas; (2) limitaciones inherentes del control interno; (3) el hecho de que la mayoría de la evidencia obtenible por el contador público es persuasiva más que conclusiva; (4) el uso de juicio en la obtención y evaluación de evidencia, así como en la formación de conclusiones con base en esa evidencia; y (5) en algunos casos, las características de la materia sujeto cuando se evalúa o mide contra el criterio identificado.

En definitiva, la clave del aseguramiento se encuentra en el riesgo del encargo del aseguramiento, o sea: "El riesgo de que el contador público exprese una conclusión inapropiada cuando la información sobre la materia sujeto de análisis contiene incorrecciones materiales", siendo una incorrección "La diferencia entre la información sobre la materia objeto de análisis y la medida o evaluación adecuadas de la materia subyacente objeto de análisis de conformidad con los criterios. Las incorrecciones pueden ser intencionadas o no, cualitativas o cuantitativas e incluyen omisiones". A su vez los criterios representan las "Referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Y los 'criterios aplicables' son los criterios utilizados en un encargo concreto".

II - TEXTO DE LA SEGUNDA PARTE DE LA [RT \(FACPCE\) 53](#)

"V. NORMAS SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

A. OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL

i. Normas para su desarrollo: 1. La presente sección comprende a los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica. 2. 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. 3. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de seguridad razonable o 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 contador para reunir los elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión. **4. Antes de aceptar o continuar con un encargo, el contador verificará que:** 4.1. la materia objeto de análisis es adecuada, para lo cual debe reunir las siguientes características: 4.1.1. debe ser identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y 4.1.2. debe poder someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión; **4.2. 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 (como, por**

ejemplo, el Informe COSO) o desarrollarse específicamente (como, por ejemplo, el código de conducta elaborado por una entidad); 4.3. podrá obtener elementos de juicio válidos y suficientes para emitir su conclusión; 4.4. 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 4.5. las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas. 5. Si la parte contratante pretendiera incluir en los términos del encargo la imposición de una limitación al alcance del trabajo del contador de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de concluir, el contador no aceptará dicho encargo. 6. El contador 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. 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. 7. El contador realizará indagaciones ante las partes apropiadas y ante el responsable de la auditoría interna, en su caso, acerca de si tienen conocimiento de incorrecciones o incumplimientos 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. 8. Al diseñar y ejecutar los procedimientos, el contador considerará la relevancia y la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio. 9. 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. 10. Hechos posteriores. Cuando sea aplicable, el contador 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. 11. Otra información. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen otra información, el contador 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. 12. El contador evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere o describe adecuadamente los criterios aplicados. 13. El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión. 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. 14. En los encargos de aseguramiento del presente capítulo, la materia objeto de análisis o evaluación puede adoptar muchas formas, entre ellas: 14.1. Sistemas de control interno de una entidad. 14.2. Características físicas como capacidades de una instalación. 14.3. Manifestaciones sobre la ocurrencia de determinados eventos, representados por la construcción de indicadores. 14.4. Sistemas de control interno referentes a tecnología de información de una entidad. 14.5. Sistemas de control interno de tecnología de la información referentes a seguridad, disponibilidad, integridad de procesos, confidencialidad y privacidad de la información, implementados u operando en organizaciones prestadoras de servicios informáticos en forma remota a entidades usuarias. ii. Normas sobre informes: 1. El informe de aseguramiento incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación. 2. En el informe que surja de un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el contador debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo. La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del contador. 3. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales: 3.1. Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el contador, 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. 3.2. Identificación de los criterios aplicados. 3.3. 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. 3.4. 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. 3.5. Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso, al medidor o evaluador. 3.6. Descripción de las responsabilidades de la parte responsable, en su caso, del medidor o evaluador, y del contador. 3.7. Resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del contador. 3.8. La conclusión del contador. 3.9. Cuando corresponda, la conclusión informará a los usuarios el contexto en el cual se debe leer la conclusión del contador. 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, es decir, de un modo que informa sí, 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. 4. 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: 4.1. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables; 4.2. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables; o 4.3. una declaración realizada por la parte apropiada. 5. El contador expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias: 5.1. 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; 5.2. cuando la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones significativas, el contador expresará una conclusión con salvedades o una conclusión adversa. 6. Cuando expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá: 6.1. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y 6.2. una sección que contenga la conclusión modificada del contador. 7. 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 contador: 7.1. 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 7.2. 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. 8. 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 contador puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios aplicables utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, comunicación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones.

B. EXAMEN DE INFORMACIÓN CONTABLE PROSPECTIVA i. Normas para su desarrollo:

1. El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.
2. En un encargo para examinar información contable prospectiva, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre si:
 - 2.1. Los supuestos de la dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información.
 - 2.2. La información contable prospectiva:
 - 2.2.1. ha sido adecuadamente preparada con base en los supuestos;
 - 2.2.2. se presenta de manera apropiada y se han expuesto adecuadamente todos los supuestos significativos, incluida una indicación clara de si se trata de pronósticos o proyecciones;
 - 2.2.3. ha sido preparada sobre una base congruente con los estados contables históricos, utilizando principios contables apropiados.
 3. La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no han tenido lugar y que quizá no vayan a ocurrir. Por lo tanto, en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información contable prospectiva.

Además, dados los tipos de elementos de juicio disponibles para la evaluación de los supuestos en los que se basa la información contable prospectiva, al contador le puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que los supuestos están libres de incorrección significativa. Por lo tanto, al informar sobre la razonabilidad de los supuestos de la dirección, el contador proporciona solo un grado de seguridad limitada. Sin embargo, si a su juicio ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a los supuestos.

4. Antes de aceptar el encargo, el contador tendrá en cuenta, entre otras cuestiones:
 - 4.1. la utilización prevista de la información;
 - 4.2. si la información será destinada a distribución general o limitada;
 - 4.3. la naturaleza de los supuestos, es decir, si se trata de la mejor estimación posible (en el caso de pronósticos) o de una situación hipotética (en el caso de proyecciones);
 - 4.4. los elementos que se incluirán en la información; y
 - 4.5. el período al que se refiere.

El contador no aceptará o renunciará a un encargo cuando los supuestos claramente no sean realistas o cuando el contador estime que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso previsto.

- 5. El contador obtendrá un nivel de conocimiento sobre el negocio del ente suficiente para permitirle evaluar si se han identificado adecuadamente todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva. **A estos efectos, tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:**
- 5.1. los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información prospectiva, así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan;
- 5.2. la naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustenta los supuestos de la dirección;
- 5.3. la medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas e informáticas;
- 5.4. los métodos utilizados para establecer y aplicar supuestos;
- 5.5. la precisión de la información contable prospectiva elaborada en períodos anteriores, así como las razones que justifican, en su caso, variaciones significativas entre dichas proyecciones y los datos posteriores.
- 6. Al determinar la naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el contador debe considerar los siguientes factores:
- 6.1. la probabilidad de que la información contable prospectiva presente incorrecciones significativas;
- 6.2. el conocimiento obtenido durante encargos previos;
- 6.3. la competencia de la dirección en relación con la preparación de la información contable prospectiva;
- 6.4. la medida en que dicha información se ve afectada por los juicios de la dirección; y
- 6.5. la adecuación y confiabilidad de los datos subyacentes.
- 7. El contador obtendrá manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso previsto de la información contable prospectiva, la integridad de los supuestos significativos de la dirección y la aceptación de la dirección de su responsabilidad por dicha información.
- 8. El contador debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual la dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos. **Según el caso, en la evaluación del período cubierto, puede considerarse:**
- 8.1. el ciclo de producción;
- 8.2. el grado de confiabilidad de los supuestos; y
- 8.3. las necesidades de los usuarios.
- 9. Cuando el contador analiza la exposición de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar si:
- 9.1. la presentación de la información contable prospectiva comunica adecuadamente y no induce a error;
- 9.2. las políticas contables se exponen claramente en las notas explicativas a dicha información;
- 9.3. los supuestos se exponen en forma adecuada en dichas notas **y, cuando se trata de supuestos en áreas significativas sujetas a un alto grado de incertidumbre, se presenta adecuadamente dicha incertidumbre y, como consecuencia, la sensibilidad de los resultados;**
- 9.4. se indica la fecha a la que se refiere la información contable prospectiva. La dirección confirmará que los supuestos son apropiados a dicha fecha;
- 9.5. la base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la información contable prospectiva se expresan en función de la escala; y
- 9.6. se revela cualquier cambio que se haya producido en la aplicación de las políticas contables desde la emisión de los últimos estados contables históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la información contable prospectiva.

ii. Normas sobre informes:

1. El informe de aseguramiento sobre información contable prospectiva incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii y V.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. El informe sobre un examen de información contable prospectiva debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:
 - 2.1. Una manifestación de que la dirección es responsable por la información contable prospectiva, incluyendo los supuestos.
 - 2.2. Cuando corresponda, una referencia al propósito y/o a la distribución restringida de la información contable prospectiva.
 - 2.3. Una conclusión de seguridad negativa sobre si los supuestos brindan una base razonable para la información contable prospectiva. **En el caso excepcional previsto al final del punto B.i.3, la conclusión podrá ser de seguridad razonable.**
 - 2.4. Una opinión con respecto a si la información contable prospectiva ha sido preparada en forma adecuada sobre la base de los supuestos y si se presenta de acuerdo con el marco de información contable aplicable.
 - 2.5. Advertencias apropiadas sobre la probabilidad de la concreción de los resultados presentados en la información contable prospectiva, mencionando que:
 - 2.5.1. Es probable que los resultados reales sean diferentes de la información contable prospectiva, ya que los hechos previstos a menudo no se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa.
 - 2.5.2. En el caso de una proyección, que la información contable prospectiva se preparó con un determinado fin (que se describirá), mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos acerca de hechos futuros y acciones de la dirección que no necesariamente se espera que sucedan. Por consiguiente, se advierte a los usuarios que la información contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.
 3. El contador emitirá un informe con salvedades o adverso o, eventualmente, retirarse del encargo en los siguientes casos:
 - 3.1. Cuando el contador entienda que la exposición de la información contable prospectiva no es adecuada, emitirá un informe con salvedades o adverso.
 - 3.2.

Cuando el contador entienda que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información contable prospectiva preparada sobre la base de pronósticos o que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información contable prospectiva preparada como proyección, el contador debe expresar un informe adverso o retirarse del encargo. 3.3. Cuando el examen se vea afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o más procedimientos que se consideran necesarios en las circunstancias, el contador debe retirarse del encargo o abstenerse de expresar una conclusión y describir la limitación al alcance de su trabajo.

C. INFORMES SOBRE LOS CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

i. Normas para su desarrollo:

1. El objetivo de este encargo de constatación de seguridad razonable es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.
2. **Los objetivos del contador en este tipo de encargo son:**
 - 2.1. **Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos significativos, sobre la base de criterios apropiados:**
 - 2.1.1. de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta razonablemente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el período especificado (o, en caso de un informe tipo 1, a una determinada fecha);
 - 2.1.2. de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el período especificado (o, en caso de un informe tipo 1, a una determinada fecha);
 - 2.1.3. cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del período especificado.
 - 2.2. **Informar sobre las cuestiones descritas en 2.1.1. de acuerdo con sus hallazgos.**
3. Para emitir un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1), el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:
 - 3.1. la descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y
 - 3.2. los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.
4. Adicionalmente, para emitir un informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe tipo 2), el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.
5. El informe tipo 2 es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el contador puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado ha sido más corto.
6. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la dirección de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

ii. Normas sobre informes:

1. El informe de aseguramiento sobre los controles de una organización de servicios, incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii y V.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:
 - 2.1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el contador debe incluir:
 - 2.1.1. descripción y afirmaciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;
 - 2.1.2. de corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;
 - 2.1.3. si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del contador de que su opinión no incluye estos controles y que la efectividad de los controles de la organización de servicios está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y
 - 2.1.4. si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles como así también los objetivos de control relacionados no son incluidos en la descripción hecha por la organización de servicios de su sistema, una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el contador. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el contador.
 - 2.2. Identificación de los criterios aplicados.
 - 2.3. Una manifestación de que el informe y, en el caso de un informe tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado solo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente conocimiento para su consideración, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección significativa de los estados contables de las organizaciones usuarias.
 - 2.4. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador.
 - 2.5. Un resumen de los procedimientos aplicados y una declaración de que el contador considera que los elementos de juicio que ha obtenido son suficientes y adecuados para servir de base para su opinión y, en el caso de un informe tipo 1, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.
 - 2.6. Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.
3. La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de sí, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:
 - 3.1. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1):
 - 3.1.1. la descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios diseñado e implementado a una fecha determinada; y
 - 3.1.2. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados a una fecha determinada.
 - 3.2. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informes tipo 2):
 - 3.2.1. lo indicado en el apartado 3.1 anterior para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1);
 - 3.2.2. los controles examinados, que son necesarios para brindar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción, han operado efectivamente durante el período especificado; y
 - 3.2.3. una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el contador haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

D. ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

i. Normas para su desarrollo:

1. El objetivo de este encargo de constatación es que el contador emita un informe acerca de si la declaración de gases de efecto invernadero (GEI) ha sido preparada en todos sus aspectos significativos de conformidad con los criterios aplicables (seguridad razonable) o bien si no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que lo lleve a pensar que la declaración de GEI no ha sido preparada de conformidad con los criterios aplicables (seguridad limitada).
2. Los criterios aplicables son los utilizados por la parte responsable para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.
3. El contador:
 - 3.1. contará con los conocimientos y experiencia suficientes en encargos de aseguramiento y la competencia necesaria para la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones a fin de aceptar la responsabilidad de la conclusión del aseguramiento; y
 - 3.2. estará conforme con el hecho de que el equipo del encargo y cualquier experto externo al

contador colectivamente poseen las competencias profesionales necesarias. 4. Antes de aceptar el encargo, el contador: 4.1. determinará que la declaración de GEI y el encargo tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios destinatarios del informe; 4.2. al evaluar la adecuación de los criterios aplicables, el contador determinará si los criterios abarcan al menos: 4.2.1. el método para determinar qué operaciones pertenecientes a la entidad o controladas por ella se han de incluir en la declaración de GEI; 4.2.2. los GEI a justificar; 4.2.3. métodos de cuantificación aceptables, que incluyen métodos para hacer ajustes al año base (si corresponde); e 4.2.4. información a revelar adecuada, de modo que los usuarios destinatarios del informe puedan comprender los juicios significativos hechos en la preparación de la declaración de GEI; 4.3. obtendrá la aceptación de la entidad respecto de que reconoce y comprende su responsabilidad: 4.3.1. de diseñar, implementar y mantener el control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI libre de incorrección significativa; 4.3.2. relativa a la preparación de su declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y 4.3.3. de referirse a, o describir en su declaración de GEI, los criterios aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulta fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló. 5. El contador concluirá acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI. Esta evaluación incluirá la consideración de los aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, lo que incluye indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de las estimaciones y la preparación de la declaración de GEI y si, en vista de los criterios aplicables: 5.1. los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los criterios aplicables y son adecuados; 5.2. que en la declaración de GEI: 5.2.1. las estimaciones hechas en su preparación son razonables; 5.2.2. la información presentada es relevante, confiable, completa, comparable y comprensible; 5.3. se proporciona información adecuada de los criterios aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios realizados en la preparación; y 5.4. la terminología utilizada es adecuada. 6. Utilización del trabajo de otros profesionales: Cuando el contador tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales, este: 6.1. comunicará claramente a esos otros profesionales el alcance y el momento de realización de su trabajo y sus hallazgos; y 6.2. evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y el proceso para la inclusión de información relacionada en la declaración de GEI. 7. El contador solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión: 7.1. que estos hayan cumplido con su responsabilidad de la preparación de la declaración de GEI, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de acuerdo con los criterios aplicables, según se estipula en los términos del encargo; 7.2. que hayan proporcionado al contador toda la información relacionada y acceso, según lo acordado en los términos del encargo y que hayan reflejado todas las cuestiones relevantes en la declaración de GEI; 7.3. si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son no significativos, individualmente o en forma agregada, para la declaración de GEI. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella; 7.4. si creen que las hipótesis significativas usadas al confeccionar las estimaciones son razonables; y 7.5. que hayan comunicado al contador todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes. 8. El contador se abstendrá de concluir acerca de la declaración de GEI o renunciará al encargo cuando: 8.1. concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas; o 8.2. la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 7.1 y 7.2 antes descritos. ii. Normas sobre informes: 1. El informe de aseguramiento sobre declaraciones de GEI incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii y V.A.ii, en lo que fuera de aplicación: 1.1. Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el periodo o periodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del contador, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el contador no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no expresa ninguna conclusión sobre ella. 1.2. Una declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente relacionada con aspectos científicos o de estimación, lo cual no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis. 1.3. Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del contador, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de la responsabilidad del contador en relación con ellas. 1.4. Identificación de los criterios aplicables, de cómo se puede acceder a dichos criterios y en caso de que solo están disponibles para determinados usuarios destinatarios del informe o si solo son aplicables para un propósito específico, una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios destinatarios del informe o para dicho propósito; y si los criterios establecidos necesitan ser complementados por información a exponer en las notas explicativas de la declaración de GEI para que los criterios sean adecuados, una identificación de la nota o notas pertinentes. E. ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO PARA INFORMAR SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE PROFORMA INCLUIDA EN UN PROSPECTO i. Normas para su desarrollo: 1. El objetivo de este encargo es que el contador emita un informe acerca de si la información contable proforma ha sido compilada en todos los aspectos significativos sobre la base de los criterios aplicables. 2. La compilación de información contable proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información contable por la parte responsable con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información no ajustada de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de esos hechos o transacciones. 3. Los criterios utilizados por la parte responsable en la compilación pueden haber sido establecidos por un organismo emisor reconocido o por disposición reglamentaria. En caso de no existir criterios establecidos, estos serán desarrollados por la parte responsable. 4. El contador realizará los procedimientos adecuados con el fin de valorar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho a la transacción y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios, y la columna proforma resultante refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información no ajustada. Realizará, asimismo, una evaluación de la presentación global de la información contable proforma. 5. Antes de aceptar el encargo, el contador, sobre la base de su conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una evaluación con la parte responsable, determinará que los criterios aplicables son adecuados y que no es probable que la información proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad. 6. Cuando las fuentes de las que han sido extraídas la información contable no ajustada y la información contable de cualquier objeto de inversión o de desinversión hayan sido auditadas o revisadas y se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o el informe contenga un párrafo de énfasis, el contador considerará si es posible la

utilización de tales opiniones o conclusiones o que se haga referencia a ellas en su informe. 7. Si la información histórica de la entidad nunca ha sido auditada o revisada, considerará si puede obtener un conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de la información contable para llevar a cabo el encargo.

8. El contador obtendrá manifestaciones escritas de los responsables de la entidad acerca de que han identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el período de la demostración y que la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. ii. Normas sobre informes: 1. El informe de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un prospecto incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii y V.A.ii, en lo que fuera de aplicación: 1.1. En el apartado introductorio, además de identificar la información contable proforma, el contador incluirá: 1.1.1. la fuente de la que se ha extraído la información contable no ajustada y si se ha publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente; 1.1.2. la fecha o el período cubierto por la información proforma; y 1.1.3. una referencia a los criterios aplicables sobre cuya base la parte responsable ha realizado la compilación de la información contable proforma y la fuente de los criterios. 1.2. En el apartado donde se describen las responsabilidades del contador, incluirá además declaraciones que: 1.2.1. a los fines de este encargo el contador no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre la información contable histórica utilizada en la compilación de la información proforma, y que, en el curso de este encargo, tampoco ha realizado una auditoría o revisión de la información contable histórica utilizada en la compilación de la información proforma; y que 1.2.2. la finalidad de la información contable proforma que se incluye en un prospecto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información contable no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y que, como consecuencia de ello, el contador no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se expone. 1.3. En el apartado de opinión, excepto que existan disposiciones legales o reglamentarias en contrario, se expresará la opinión del contador utilizando una de las alternativas que se consideran equivalentes: 1.3.1. la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de [los criterios aplicables]; o 1.3.2. la información contable proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada. F. ENCARGO DE ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL i. Normas para su desarrollo: 1. Serán de aplicación para el presente encargo las normas que surgen de las resoluciones técnicas sobre el balance social, las interpretaciones vigentes, y las que seguidamente se establecen. 2. El objetivo de este encargo es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a los que se destina el informe, acerca del resultado respecto de la preparación y presentación del balance social. 3. Para la preparación de la información sujeta a este encargo de aseguramiento, la entidad aplicará los siguientes criterios: 3.1. para el informe de sostenibilidad, los estándares GRI (Global Reporting Initiative) establecidos por la Junta de estándares globales de sostenibilidad (GSSB); y 3.2. para el estado del valor económico generado y distribuido (EVEGyD), las normas contables profesionales vigentes a la fecha de cierre del correspondiente período. 4. El contador obtendrá un conocimiento profundo del contenido de las normas aplicables a la preparación del balance social, así como de los sistemas y procesos considerados por la entidad para la determinación del contenido del informe de sostenibilidad, a fin de determinar cómo estará compuesto su equipo de trabajo concluyendo acerca de si necesitará contar con expertos o bien, en casos especiales, con la participación de profesionales o especialistas en otras disciplinas. 5. Asimismo, obtendrá un conocimiento adecuado de la entidad, su negocio y las normas aplicables, planificará procedimientos en función de la significación y obtendrá elementos de juicio válidos y suficientes, documentándolo apropiadamente, antes de emitir su informe de aseguramiento. 6. Dependiendo del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, convenido con la entidad, el encargo podrá ser de seguridad razonable o de seguridad limitada, o bien de seguridad razonable para ciertas afirmaciones del ente y de seguridad limitada para otras. 7. En caso de que la dirección de la entidad hubiese decidido preparar la respectiva información siguiendo los requerimientos de un organismo diferente del GRI, el encargo de aseguramiento podrá ser realizado por el contador, pero no se denominará balance social, pudiendo optar por una denominación que represente con claridad el contenido de la información. 8. Dentro de los diferentes aspectos que el contador tomará en consideración al planificar su tarea, se señalan los siguientes: 8.1. obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, así como de los riesgos de que la información sobre el balance social contenga incorrecciones materiales a efectos de poder evaluar la razonabilidad de la estrategia definida por la dirección del ente para: 8.1.1. identificar los grupos de interés; 8.1.2. determinar la significación a aplicar en los aspectos incluidos en el informe de sostenibilidad, así como los principios para la elaboración de informes relativos a las definiciones del contenido y a la calidad del informe de sostenibilidad; y 8.1.3. examinar el informe de sostenibilidad para reclasificar, de corresponder, la información contable a incluir en el EVEGyD; 8.2. determinar las necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión del involucramiento de expertos, lo que conlleva identificar las competencias necesarias para conformar, en su caso, un equipo multidisciplinario; 8.3. evaluar la significación adoptada por la dirección para identificar aspectos o áreas relevantes y cualquier diferencia que pudiere surgir en los indicadores. Para responder a la definición de significación, el contador debe entender y evaluar los factores que pueden influir en el resultado de la evaluación que hagan los grupos de interés a quienes se destina el informe. Para ello, entre otros procedimientos, mantendrá entrevistas con personal clave y con el equipo responsable de la preparación del informe de sostenibilidad a efectos de comprender la visión de sostenibilidad de la organización, la estrategia de la dirección sobre los aspectos de sustentabilidad y el compromiso con los grupos clave de interés. ii. Normas sobre informes: 1. El informe de aseguramiento incluirá los elementos particulares que se detallan en este subcapítulo, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii, y en V.A.ii, en lo que fuera de aplicación. 2. Si el contador hubiese decidido recurrir a la contratación de especialistas para conformar un equipo multidisciplinario bajo su conducción y coordinación, por considerar que el informe de sostenibilidad incluye algunos asuntos que resultan notoriamente alejados de su formación y experiencia, dejará constancia de esa situación en la sección de Responsabilidad del contador público, poniendo de manifiesto que ha examinado sus antecedentes profesionales y evaluado su independencia, y señalando que los informes de los especialistas acompañan a su informe de contador poniendo de resalto que no asume responsabilidad sobre ellos por cuanto tratan cuestiones que escapan a su competencia profesional. 3. En lo que se refiere a la materia objeto de análisis, el contador, basado en el requerimiento de la dirección de la entidad, podrá brindar una conclusión sobre todos los componentes del informe de sostenibilidad susceptibles de ser sometidos a trabajos de aseguramiento o solo sobre algunos de ellos y en este último caso los identificará con el agregado de una sigla, una tilde, un asterisco u otros métodos. 4. La conclusión del contador podrá ser diferente cuando se trata del aseguramiento del informe de sostenibilidad que cuando se emite sobre el EVEGyD, por cuanto la materia objeto de análisis es diferente, difieren con frecuencia en el origen de la

información que se considera y se distinguen en los objetivos que se persiguen. Esto resulta del hecho de que el EVEGyD se prepara con fines generales, es decir sin importar cuáles son los grupos de interés identificados ni sus particulares intereses, basado en normas contables profesionales de aplicación generalizada. Por tal motivo, podría resultar que la conclusión del contador fuese modificada cuando se refiere al Informe de sostenibilidad y no modificada cuando se trata del EVEGyD o de manera inversa. 5. Respecto del tratamiento de la información comparativa, la no presentación en el mismo documento de la información del período anterior más reciente en el mismo documento, pero de fácil acceso para los usuarios, no constituirá un incumplimiento normativo y por lo tanto el contador no modificará su conclusión por este motivo. En cambio, si el EVEGyD no se presentara comparativo en el mismo documento, sí se considerará incumplimiento normativo, debiendo el contador asignarle el tratamiento correspondiente en su informe de aseguramiento”.

NOTA: Los cambios normativos con respecto a la RT (FACPCE) 37/2013 han sido destacados en **negrita cursiva**. En la redacción anterior solamente se incluían los siguientes otros encargos de aseguramiento: A. Otros encargos de aseguramiento en general; B. El examen de información contable prospectiva; y C. Informes sobre los controles de una organización de servicios.

III - COMENTARIOS

1. Normas Locales RT (FACPCE) 37 modificada por RT (FACPCE) 53

Si bien vendrán probablemente nuevos cambios que irán actualizando la normativa argentina sobre el particular, destacamos a continuación las modificaciones producidas en la norma como consecuencia de la RT (FACPCE) 53:

1.1. Otros Encargos de Aseguramiento en General

En las "Normas para su desarrollo":

- Antes de aceptar o continuar con un encargo, el contador público verificará que: (1) 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 (como, por ejemplo, el Informe COSO) o desarrollarse específicamente (como, por ejemplo, el Código de conducta elaborado por una entidad); (2) 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 (3) las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas.

- Si la parte contratante pretendiera incluir en los términos del encargo la imposición de una limitación al alcance del trabajo del contador público de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de concluir, el contador público no aceptará dicho encargo.

- La planificación del encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, 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.

- El contador público realizará indagaciones ante las partes apropiadas y ante el responsable de la auditoría interna, en su caso, acerca de si tienen conocimiento de incorrecciones o incumplimientos 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 pudiesen 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 contador público 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, el contador público 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.

- Hechos posteriores. Cuando sea aplicable, el contador público 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.

- Otra información. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen otra información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen esa otra información, el contador público 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.

- En los encargos de aseguramiento, la materia objeto de análisis o evaluación puede adoptar muchas formas, entre ellas: (1) Sistemas de control interno de una entidad; (2) Características físicas como ser las capacidades de una instalación; (3) Manifestaciones sobre la ocurrencia de determinados eventos, representados por la construcción de indicadores; (4) Sistemas de control interno referentes a tecnología de información (TI) de una entidad; (5) Sistemas de control interno de tecnología de TI referentes a seguridad, disponibilidad, integridad de procesos, confidencialidad y privacidad de la información, implementados u operando en organizaciones prestadoras de servicios informáticos en forma remota a entidades usuarias.

En las "Normas sobre informes":

- En el informe de aseguramiento que surja de un encargo de aseguramiento distinto a una auditoría o revisión de información contable histórica, en la redacción utilizada el contador público dejará claro que la existencia de un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información, no intentan desviar la atención de la conclusión del contador público.

- El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales: (1) Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el contador público 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 el informe a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe; (2) Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso, al medidor o evaluador; (3) Descripción de las responsabilidades de la parte responsable, en su caso, del medidor o evaluador, y del contador público; (4) Resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del contador público; (5) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará en forma positiva. En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará en forma negativa, es decir, de un modo que informe 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.

- 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: (1) la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables; (2) la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables; o (3) una declaración realizada por la parte apropiada.

- El contador público expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias: (1) 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; (2) cuando la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones significativas, expresará una conclusión con salvedades o una conclusión adversa.

- Cuando el contador público exprese una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá: (1) una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación, y (2) una sección que contenga la conclusión modificada del contador público.

- 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 contador público: (1) 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 (2) si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte responsable, 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 la norma que nos ocupa, y con el objeto de facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe, el contador público puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios aplicables utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, la comunicación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones.

1.2. Examen de Información Contable Prospectiva

En las "Normas para su desarrollo":

- Dados los tipos de elementos de juicio disponibles para la evaluación de los supuestos en los que se basa la información contable prospectiva, al contador público le puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que los supuestos están libres de incorrección significativa. Por lo tanto al informar sobre la razonabilidad de los supuestos de la dirección, el contador público proporciona solo un grado de seguridad limitada. Sin embargo, si a su juicio ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a los supuestos.

- Antes de aceptar el encargo, el contador público tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (1) la utilización prevista de la información; (2) si la información será destinada a distribución general o limitada; (3) la naturaleza de los supuestos, es decir, si se trata de la mejor estimación posible (en el caso de pronósticos) o de una situación hipotética (en el caso de proyecciones); (4) los elementos que se incluirán en la información; y (5) el período al que se refiere. El contador público no aceptará o renunciará a un encargo cuando los supuestos claramente no sean realistas o cuando el contador público estime que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso previsto.

- A los efectos de obtener un nivel de conocimiento sobre el negocio del ente suficiente para permitirle evaluar si se han identificado adecuadamente todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva, el contador público tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: (1) los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información prospectiva, así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan; (2) la naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustenta los supuestos de la dirección; (3) la medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas e informáticas; (4) los métodos utilizados para establecer y aplicar supuestos; (5) la precisión de la información contable prospectiva elaborada en períodos anteriores, así como las razones que justifican, en su caso, variaciones significativas entre dichas proyecciones y los datos posteriores.

- El contador público debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva. Según el caso, en la evaluación del período cubierto, puede considerarse: (1) el ciclo de producción; (2) el grado de confiabilidad de los supuestos; y (3) las necesidades de los usuarios.

- Cuando el contador público analiza la exposición de la información contable prospectiva, debe considerar si los supuestos se exponen en forma adecuada en las notas explicativas a dicha información y cuando se trata de supuestos en áreas significativas sujetas a un alto grado de incertidumbre, se presenta adecuadamente dicha incertidumbre y, como consecuencia, la sensibilidad de los resultados.

En las "Normas sobre informes":

- Se expresa que la conclusión en el informe del contador público sobre un examen de información contable prospectiva podrá ser de seguridad razonable, en el caso excepcional de que a su juicio ha obtenido un grado de satisfacción adecuado sobre la razonabilidad de que los supuestos de la dirección están libres de incorrección significativa.

1.3. Informes sobre los Controles de una Organización de Servicios

En las "Normas para su desarrollo":

- Los objetivos del contador público en un encargo de constatación de seguridad razonable son: (1) Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos significativos, sobre la base de criterios apropiados: (i) de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta razonablemente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el período especificado (o, en su caso, a una determinada fecha); (ii) de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el período especificado (o, en su caso, a una determinada fecha); (iii) cuando se incluya

en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del período especificado; (2) Informar sobre las cuestiones antes descritas en el párrafo (i) de acuerdo con sus hallazgos.

En las "Normas sobre informes":

- El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir además de un resumen de los procedimientos aplicados, una declaración de que el contador público considera que los elementos de juicio que ha obtenido son suficientes y adecuados para servir de base para su opinión y, en su caso, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.

1.4. Nuevos Encargos Incorporados en la Norma

Los siguientes "Otros encargos de aseguramiento", no se hallaban contemplados en la RT (FACPCE) 37/2013:

- Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero.
- Encargos de Aseguramiento para Informar sobre la Compilación de Información Contable Proforma incluida en un Prospecto.
- Encargo de Aseguramiento del Balance Social.

En consecuencia, toda su redacción normativa representa una novedad para los lectores.

2. Normas Internacionales NIEA Serie 3000

Se consigna seguidamente una síntesis de la estructura internacional sobre los "Otros encargos de aseguramiento":

2.1. NIEA 3000 (Revisada) Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica, Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento

Introducción

Se recuerda que la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica que se consideran en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), respectivamente.

Los encargos de aseguramiento incluyen tanto los encargos de aseguramiento, en los que una parte distinta del contador público mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, como los encargos consistentes en el informe directo, en los que el contador público mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de aseguramiento tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada.

La NIEA 3000 (Revisada) está basada en las siguientes premisas: (a) los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo, en su caso, están sujetos a las partes A y B del Código de Ética para Profesionales Contables, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores Públicos (IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y (b) el profesional contable que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC1 o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.

Alcance

Esta NIEA cubre los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica descritos en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento. Cuando una NIEA específica es pertinente para la materia objeto de análisis de un determinado encargo, esa NIEA específica es de aplicación además de la NIEA 3000 (Revisada).

Si todavía no existiera una NIEA específica, para cualquier determinada cuestión sujeta a otro aseguramiento, corresponde entonces aplicar solamente la NIEA 3000 (Revisada) y el Marco Conceptual para los Encargos de Aseguramiento.

Objetivos

En la realización de un encargo de aseguramiento, los objetivos del contador público son: (a) Obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material; (b) Expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, ya mediante un informe con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión; y (c) Comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta NIEA o por cualquier otra NIEA aplicable.

En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, y cuando, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe de aseguramiento no sea suficiente para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, esta NIEA requiere que el contador público deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) o que renuncie al encargo (dimita), si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

A efectos de esta NIEA y de otras NIEA, salvo que se indique lo contrario, se presentan en esta NIEA definiciones de los términos:

- (a) Encargo de aseguramiento
- (b) Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento
- (c) Criterios
- (d) Circunstancias del encargo
- (e) Socio del encargo
- (f) Riesgo del encargo
- (g) Parte contratante

- (h) *Equipo del encargo*
- (i) *Evidencia*
- (j) *Firma*
- (k) *Información financiera histórica*
- (l) *Función de auditoría interna*
- (m) *Usuarios*
- (n) *Medidor o evaluador*
- (o) *Incorrección*
- (p) *Incorrección en la descripción de un hecho (con respecto a otra información)*
- (q) *Otra información*
- (r) *Profesional ejerciente*
- (s) *Experto del profesional ejerciente*
- (t) *Juicio profesional*
- (u) *Escepticismo profesional*
- (v) *Parte responsable*
- (w) *Riesgo de incorrección material*
- (x) *Información sobre la materia objeto de análisis*
- (y) *Materia subyacente objeto de análisis.*

Requerimientos

Los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada) tratan en detalle las siguientes cuestiones:

- *Realización de un encargo de aseguramiento*
- *Requerimientos de ética*
- *Aceptación y continuidad*
- *Control de calidad*
- *Escepticismo profesional, juicio profesional, y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento*
- *Planificación y realización del trabajo*
- *Hechos posteriores*
- *Otra información*
- *Descripción de los criterios aplicables*
- *Formación de la conclusión de aseguramiento*
- *Preparación del informe de aseguramiento*
- *Conclusiones no modificadas y modificadas*
- *Otras responsabilidades de comunicación*
- *Documentación*

El material de "Aplicación y otro material explicativo", contiene 207 (doscientos, siete) apartados que están referenciados en el cuerpo principal de la Norma y también se brinda un anexo con Funciones y responsabilidades.

2.2. NIEA 3400 Examen de Información Financiera Prospectiva

Introducción

La NIEA 3400 debe interpretarse en el contexto del Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otro Servicio de Aseguramiento y Servicios Relacionados, que establece la aplicación y autoridad de las NIEA y tiene como objetivo establecer reglas y proporcionar orientación para encargos consistentes en examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluidos los procedimientos de examen de "mejor estimación" o de "caso hipotético".

La Norma destaca que en un encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor, debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si: (a) las hipótesis utilizadas por la dirección en el supuesto de "mejor estimación" en la que se basa la información financiera prospectiva no son irrazonables y, en el supuesto de "un caso hipotético", si dichas hipótesis son congruentes con la finalidad de la información; (b) la información financiera prospectiva ha sido preparada adecuadamente sobre la base de las hipótesis; (c) la información financiera prospectiva se presenta de manera adecuada y todas las hipótesis materiales se han revelado adecuadamente, incluida una indicación clara de si se trata de la mejor estimación, o de un caso hipotético; y (d) la información financiera prospectiva ha sido preparada sobre una base congruente con los estados financieros históricos, utilizando principios contables adecuados.

Esta NIEA define los términos: "Información financiera prospectiva" y "Proyección, extrapolación", pudiendo incluir la información financiera prospectiva estados financieros completos o uno o más componentes de los mismos, pudiéndose preparar: (a) como una herramienta interna para la gestión (por ejemplo, para facilitar la evaluación de una posible inversión) o, (b) para su distribución a terceros, como, por ejemplo: (i) en el folleto a entregar a los potenciales inversores, con el fin de proporcionar información acerca de las expectativas futuras, (ii) en un informe anual, para proporcionar información a los accionistas, organismos reguladores y a otros interesados, (iii) en un documento para información de los prestamistas (por ejemplo, pronósticos sobre flujos de efectivo).

La dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera prospectiva, incluida la

identificación y adecuada revelación de las hipótesis en las que se basa, pudiéndose solicitar al auditor que examine e informe sobre la información financiera prospectiva, para aumentar su credibilidad, tanto si será utilizada por terceros como si es para uso interno.

Grado de seguridad proporcionado por el auditor en relación con la información financiera

La información financiera prospectiva se refiere a hechos y actuaciones que todavía no han tenido lugar y que puede que no ocurran nunca. Aunque la evidencia para sustentar las hipótesis en las que se basa la información financiera prospectiva puede estar disponible, tal evidencia está, por lo general, orientada al futuro y, por lo tanto, es de carácter especulativo y diferente de la evidencia que normalmente está disponible en la auditoría de información financiera histórica. El auditor no está, en consecuencia, en condiciones de expresar una opinión sobre si se alcanzarán los resultados que se muestran en la información financiera prospectiva. Además, dados los tipos de evidencia disponible para la evaluación de las hipótesis en las que se basa la información financiera prospectiva, al auditor le puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que las hipótesis están libres de incorrección material. Por lo tanto, por la NIEA 3400, al informar sobre la razonabilidad de las hipótesis de la dirección, el auditor proporciona solo un grado de seguridad limitado. Sin embargo, si a juicio del auditor se ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a las hipótesis.

Otros párrafos de la NIEA 3400 destacados especialmente por la Norma:

- Aceptación del encargo

El auditor no debe aceptar o debe renunciar al encargo cuando las hipótesis claramente no sean realistas o cuando el auditor estime que la información financiera prospectiva resultará inadecuada para su utilización prevista.

El auditor y el cliente deben aceptar los términos del encargo.

- Conocimiento del negocio

El auditor debe obtener un grado de conocimiento del negocio, suficiente como para permitirle evaluar si se han identificado correctamente todas las hipótesis significativas necesarias para la preparación de la información financiera prospectiva.

El auditor debe evaluar la medida en que puede justificar la confianza en la información financiera histórica.

- Período cubierto

El auditor debe tener en cuenta el período de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva.

- Procedimientos de examen

Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, el auditor debe tener en cuenta las siguientes consideraciones: (a) la posibilidad de incorrecciones materiales; (b) el conocimiento obtenido durante encargos anteriores; (c) la competencia de la dirección en relación con la preparación de información financiera prospectiva; (d) la medida en que la información financiera prospectiva resulta afectada por los juicios de la dirección; y (e) lo adecuado y la fiabilidad de los datos subyacentes.

El auditor debe obtener una carta de manifestaciones de la dirección, en la que se indique la utilización prevista de la información prospectiva, y en la que se confirme la integridad de las hipótesis significativas de la dirección, y el reconocimiento por parte de la dirección de que es responsable de la información financiera prospectiva.

- Presentación y revelación de información

Además de cualquier requerimiento contenido en disposiciones legales o reglamentarias o en normas profesionales, al evaluar la presentación y revelación de la información financiera prospectiva, el auditor debe tener en cuenta si: (a) la presentación de la información financiera prospectiva es informativa y no induce a error; (b) se revelan claramente las políticas contables en las notas explicativas; (c) se revelan adecuadamente las hipótesis en las notas explicativas. Ha de quedar claro si se trata de la mejor estimación de la dirección o si se trata de un caso hipotético y, cuando se establecen hipótesis en áreas materiales y que están sujetas a un alto grado de incertidumbre, se debe revelar adecuadamente dicha incertidumbre y, como resultado, la sensibilidad de los resultados; (d) se revela la fecha a la que se refiere la información financiera prospectiva. La dirección ha de confirmar que las hipótesis son adecuadas a dicha fecha, aunque la información subyacente se puede haber generado durante un período de tiempo; (e) cuando los datos de la información financiera prospectiva se expresan dentro de un intervalo, se indican claramente los criterios para el establecimiento de hitos en el mismo y si dicho intervalo no se ha seleccionado de manera sesgada ni que pueda inducir a error y (f) se revela cualquier cambio que se haya producido en las políticas contables desde los últimos estados financieros históricos, junto con las razones del mismo y su posible efecto en la información financiera prospectiva.

Informe sobre el examen de información financiera prospectiva

El informe del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva debe contener: (a) un título; (b) un destinatario; (c) la identificación de la información financiera prospectiva; (d) una referencia a la NIEA o a las normas o prácticas nacionales aplicables al examen de información financiera prospectiva; (e) una declaración de qué dirección es responsable de la información financiera prospectiva, incluidas las hipótesis en las que se basa; (f) en su caso, una referencia sobre su finalidad y/o a posibles limitaciones en la distribución de la información financiera prospectiva; (g) una conclusión de forma negativa sobre si las hipótesis constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva; (h) una opinión sobre si la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada sobre la base de las hipótesis y si se presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable; (i) las advertencias que sean necesarias en relación con la posibilidad de que se alcancen los resultados mostrados en la información financiera prospectiva; (j) la fecha del informe, que debe ser aquella en que se completan los procedimientos; (k) la dirección del auditor, y (l) la firma del auditor.

Cuando el auditor considera que la presentación y las revelaciones de la información financiera prospectiva no son adecuadas, debe emitir una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) en su informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo, según corresponda.

Cuando el auditor considera que una o varias hipótesis significativas no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva preparada sobre la base de la mejor estimación, o que una o varias hipótesis no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva teniendo en cuenta el caso hipotético, el auditor debe expresar una opinión desfavorable (adversa) en el informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo.

Cuando el examen está afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o varios procedimientos que el auditor considera necesarios dadas las circunstancias, debe renunciar al encargo o denegar la opinión (abstenerse de opinar),

describiendo la limitación al alcance en su informe sobre la información financiera prospectiva.

2.3. NIEA 3402 Informes de Aseguramiento sobre los Controles en una Organización de Servicio

Introducción

La NIEA 3402 trata los encargos que proporcionan un grado de seguridad, realizado por los contadores públicos, cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402, "*Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*" en el sentido de que los informes que se preparan de conformidad con esta NIEA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402.

El "*Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento*" establece que un encargo que proporciona un grado de seguridad puede ser un "encargo de seguridad razonable" o un "encargo de seguridad limitada"; que un encargo que proporciona un grado de seguridad puede ser un "encargo sobre afirmaciones" o un "encargo de informe directo" y que la conclusión puede redactarse en términos de la afirmación de la parte responsable o en términos de la materia objeto de análisis y de los criterios. Esta ISAE trata únicamente de encargos sobre afirmaciones que proporcionan seguridad razonable y en los que la conclusión se redacta directamente en términos de la materia objeto de análisis y de los criterios.

En la realización de encargos que proporcionan un grado de seguridad distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el auditor del servicio cumpla la NIEA 3000 (Revisada), que contiene requerimientos relativos a cuestiones tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos que proporcionan un grado de seguridad, incluidos los encargos conforme a la NIEA 3402. Esta NIEA desarrolla la forma en la que la ISAE 3000 (Revisada) se ha de aplicar en el caso de un encargo de seguridad razonable cuyo fin es informar sobre los controles en una organización de servicios. El Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento que define y describe los elementos y los objetivos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad, establece el contexto para comprender la NIEA 3402 y la NIEA 3000 (Revisada).

El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros, que el auditor del servicio cumpla el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, emitido por el IESBA, e implemente los procedimientos de control de calidad que sean aplicables a dicho encargo.

Alcance

Esta NIEA solo es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén adecuadamente diseñados o cuando, en otra circunstancia, pueda realizar una afirmación sobre dicho diseño. La NIEA 3402 no trata de encargos que proporcionan un grado de seguridad: (a) Cuyo único fin es informar sobre si los controles de una organización de servicios han funcionado según se describen, o (b) Cuyo fin es informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (por ejemplo, controles que afectan a los controles de producción o de calidad de las entidades usuarias). Sin embargo, esta NIEA sí proporciona una orientación para dichos encargos cuando se realizan de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada).

Objetivos

Los objetivos del auditor del servicio son: (a) obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados: (i) de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema tal como estaba diseñado y se implementó durante el período especificado (o en una determinada fecha); (ii) de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el período especificado (o en una determinada fecha); (iii) cuando se incluya en el alcance del encargo, que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del período especificado; (b) informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.

Definiciones

La NIEA 3402 proporciona las definiciones de los siguientes términos:

- (a) *Método de exclusión*
- (b) *Controles complementarios de la entidad usuaria*
- (c) *Objetivo del control*
- (d) *Controles en la organización de servicios*
- (e) *Controles en la subcontratación de la organización de servicios*
- (f) *Criterios*
- (g) *Método de inclusión*
- (h) *Función de auditoría interna*
- (i) *Auditores internos*
- (j) *Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios*
- (k) *Informes sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios*
- (l) *Auditor del servicio*
- (m) *Organización de servicios*
- (n) *Sistema de la organización de servicios*
- (o) *Afirmación de la organización de servicios*
- (p) *Subcontratación de la organización de servicios*
- (q) *Prueba de controles*

(r) Auditor de la entidad usuaria

(s) Entidad usuaria

Requerimientos

La NIEA 3402 considera requerimientos sobre las siguientes cuestiones:

- NIEA 3000 (Revisada)
- Requerimientos de ética
- Dirección y responsables del gobierno de la entidad
- Aceptación y continuidad
- Evaluación de la adecuación de los criterios
- Materialidad
- Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios
- Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles
- Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles
- El trabajo de la función de auditoría interna
- Manifestaciones escritas
- Otra información
- Hechos posteriores
- Documentación
- Preparación del informe del auditor del servicio
- Otras responsabilidades de comunicación

La "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas" contiene 53 (cincuenta y tres) párrafos que se hallan referenciados en el cuerpo principal de la Norma y los siguientes Anexos: (1) Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios; (2) Ejemplos de informes del auditor del servicio; y (3) Ejemplos de informes modificados del auditor del servicio.

2.4. NIEA 3410 Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero

Introducción

Dada la relación entre las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y los cambios climáticos, muchas entidades están cuantificando sus emisiones de GEI con fines de gestión interna, y muchas de ellas también están preparando una declaración de GEI: (a) como parte de un régimen normativo de información a revelar; (b) como parte de un plan de comercialización de emisiones; o (c) para informar a los inversores y otras personas de forma voluntaria. La información a revelar voluntaria, por ejemplo, se puede publicar como un documento independiente, como parte de un informe de sostenibilidad más amplio o en un informe anual de la entidad, o crearlo para sustentar su inclusión en un "registro de carbono".

Alcance

La NIEA 3410 trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad. La conclusión del contador público respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este.

El Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada. Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada. Dicho marco también estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo sobre afirmaciones o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos sobre afirmaciones.

Tanto en los encargos de seguridad razonable como en los encargos de seguridad limitada de una declaración de GEI, el contador público elige una combinación de procedimientos de aseguramiento, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, re-cálculo, re-ejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones. La determinación de los procedimientos de aseguramiento acerca de un encargo específico es una cuestión de juicio profesional. Debido a que las declaraciones de GEI cubren una amplia gama de circunstancias, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos pueden variar considerablemente de encargo a encargo.

En la realización de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el contador público cumpla con la NIEA 3000 (Revisada), que contiene requerimientos relativos a temas tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos conformes a esta NIEA 3410, la cual amplía la información acerca de cómo la NIEA 3000 (Revisada) debe aplicarse a un encargo de aseguramiento a fin de informar acerca de una declaración de GEI de la entidad. El Marco de Aseguramiento, que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento, proporciona el contexto para comprender la NIEA 3410 y la NIEA 3000 (Revisada).

Objetivos

Los objetivos del contador público son: (a) obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, que permita al contador público expresar una conclusión con ese grado de seguridad; (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del contador público acerca de si: (i) en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o (ii) en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del contador público ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; y (iii) comunicar, según lo requiera la NIEA 3410, de acuerdo con los hallazgos del contador público.

Definiciones

La NIEA 3410, a sus propios efectos, proporciona definiciones de los siguientes términos:

- (a) *Criterios aplicables*
- (b) *Afirmaciones*
- (c) *Año base*
- (d) *Límite y comercialización*
- (e) *Información comparativa*
- (f) *Emisiones*
- (g) *Deducción de emisiones*
- (h) *Factor de emisiones*
- (i) *Plan de comercialización de emisiones*
- (j) *Entidad*
- (k) *Fraude*
- (l) *Procedimientos posteriores*
- (m) *Declaración de GEI*
- (n) *Gases de efecto invernadero (GEI)*
- (o) *Límites de la organización*
- (p) *Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo*
- (r) *Cuantificación*
- (s) *Eliminación*
- (t) *Instalación significativa*
- (u) *Sumidero*
- (v) *Fuente*
- (w) *Tipo de emisión.*

Requerimientos

Los requerimientos de la NIEA 3400 tratan las siguientes cuestiones:

- *NIEA 3000 (Revisada)*
- *Aceptación y continuidad del encargo*
- *Planificación*
- *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo*
- *Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*
- *Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores*
- *Utilización del trabajo de otros profesionales*
- *Manifestaciones escritas*
- *Hechos posteriores*
- *Información comparativa*
- *Otra información*
- *Documentación*
- *Revisión del control de calidad del encargo*
- *Formación de la conclusión de aseguramiento*
- *Contenido del informe de aseguramiento*
- *Otros requerimientos de comunicación*

La "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas" contiene 152 (ciento cincuenta y dos) apartados que están referenciados en el cuerpo principal de la Norma y se brindan en anexos: (1) Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones; y (2) Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero.

2.5. NIEA 3420 Encargos de Aseguramiento para Informar sobre la Compilación de Información Financiera Proforma incluida en un Folleto (Prospecto)

Introducción

La NIEA 3420 trata de los encargos de seguridad razonable realizados por el contador público con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable de información financiera proforma que se incluye en un folleto o prospecto.

- *Naturaleza de la responsabilidad del contador público*

En un encargo realizado de conformidad con esta NIEA, el contador público no tiene responsabilidad alguna de compilar la información financiera proforma para la entidad. Dicha responsabilidad le incumbe a la parte responsable. La única

responsabilidad del contador público es informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Esta NIEA no trata de los encargos distintos a los encargos de aseguramiento en los que la entidad contrata al contador público para compilar los estados financieros históricos.

- Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto

La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. Esto se consigue mediante la aplicación de ajustes proforma a la información financiera no ajustada. La información financiera proforma no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados económicos, ni sus flujos de efectivo.

- Compilación de información financiera proforma

La compilación de información financiera proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información financiera por la parte responsable con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Este proceso implica los siguientes pasos: (i) Identificación de la fuente de la información financiera no ajustada que se utilizará para la compilación de información financiera proforma y extracción de la información financiera no ajustada de dicha fuente; (ii) Aplicación de los ajustes proforma a la información financiera no ajustada con el fin para el que se presenta la información financiera proforma; y (iii) Presentación de la información financiera proforma con la correspondiente información a revelar.

- Naturaleza de un encargo de seguridad razonable

Un encargo de seguridad razonable cuyo objetivo es informar sobre la compilación de información financiera implica la realización de los procedimientos descritos en la NIEA 3420 con el fin de evaluar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si: (a) Los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios, y (b) La columna proforma resultante refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera ajustada. También implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma. El encargo no implica, sin embargo, la actualización o re-emisión por el contador público de cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, o la realización de una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

- Relación con otros pronunciamientos profesionales

En la realización de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el contador público cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) que contiene requerimientos relativos a temas tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos conformes a la NIEA 3420. Esta NIEA desarrolla la forma en que la NIEA 3000 (Revisada) debe ser aplicada en un encargo de seguridad razonable para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto. El *Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento* que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento, proporciona el contexto para la comprensión de la NIEA 3420 y de la NIEA 3000 (Revisada). El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros, que el contador público: (i) Cumpla los requerimientos de independencia y demás requerimientos del *Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad*, e (ii) Implemente los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo.

Alcance

La NIEA 3420 es aplicable cuando dicho informe: (a) Es requerido por la ley del mercado de valores o por el reglamento de la Bolsa (disposición legal o reglamentaria aplicable) en la jurisdicción en la que se emitirá el prospecto, o (b) Se considere práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción.

Esta NIEA no trata de los encargos distintos a los encargos de aseguramiento en los que la entidad contrata al contador público para compilar sus estados financieros históricos.

Objetivos

Los objetivos del contador público son: (a) la obtención de una seguridad razonable sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables y (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del contador público.

Definiciones

A sus efectos, la NIEA 3420 efectúa definiciones de los siguientes términos:

- (a) *Criterios aplicables*
- (b) *Ajustes proforma*
- (c) *Información financiera proforma*
- (d) *Folleto*
- (e) *Información financiera publicada*
- (f) *Información financiera no ajustada*

Requerimientos

Los requerimientos de la NIEA 3420 tratan las siguientes cuestiones:

- *NIEA 3000 (Revisada)*
- *Aceptación del encargo*
- *Planificación y realización del encargo*
- *Manifestaciones escritas*

- Formación de la opinión
- Tipo de opinión
- Preparación del informe de aseguramiento

La "Guía de aplicaciones y otras anotaciones explicativas" contiene 57 (cincuenta y siete) párrafos que están referenciados en el cuerpo principal de la Norma y en un Anexo ilustra un "Ejemplo de un informe de contador público con una opinión no modificada".

IV - CONCLUSIONES

El Aseguramiento (*Assurance*, en inglés) representa un suceso que cambió por completo la teoría y la práctica de los contadores públicos sobre la auditoría, revisión y otros servicios de aseguramiento en todo el mundo. Esto se ha logrado por los avances importantes en la calidad de los profesionales contables que lo ejercen y en los esquemas que lo contextualizan (el conjunto organizado de ideas; las reglas, principios y conocimientos; las técnicas para el ejercicio de la actividad, habilidad o experiencia; y las regulaciones aplicables).

El glosario de los pronunciamientos del IAASB no define este término, aunque lo refiere a "seguridad razonable", "seguridad limitada", "contrato de aseguramiento", y "riesgo de contrato de aseguramiento".

En español, "aseguramiento" significa "Acción y efecto de asegurar; seguro (salvoconducto), y que en lo que respecta a bienes litigiosos se refiere a las medidas provisionales adoptadas por el juez para conservar los bienes objeto de un proceso durante la duración de este". Y desde un punto de vista financiero, se entiende por "aseguramiento": "la rama de la contaduría que busca mejorar la calidad de la información para reducir el riesgo del negocio. El aseguramiento se extiende más allá de la prueba de la información financiera, buscar verificar los hechos e incluso la información cualitativa que se refiere a las prácticas de negocio. A diferencia de la consultoría, el aseguramiento no es predictivo, sino que prueba si la decisión de negocios funcionó en el pasado. Ejemplos de aseguramiento incluyen las auditorías, las encuestas de satisfacción de los clientes y las revisiones de tecnología de la información (TI)". (<http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/assurance>).

Se debe resguardar el sentido técnico del término y, sobre todo, poder diferenciar entre "seguridad razonable" (que es campo propio de la contaduría/auditoría) y "certeza más allá de toda duda razonable" (que es campo propio de lo jurídico/litigioso). Ello implica distinguir entre la "evidencia de auditoría y aseguramiento" y la "prueba jurídica", delimitando así la responsabilidad profesional. El aseguramiento medio o limitado, es un nivel que está por debajo del aseguramiento alto (seguridad razonable), pero que está dentro de la franja de "más probable que no". No existe el aseguramiento bajo, dado que ese nivel inferior es precisamente el de la inseguridad. La base para esa diferenciación está en la incorporación de las metodologías de administración de riesgos. No hay aseguramiento sin la contrapartida de administración de riesgos. Puede decirse que el aseguramiento es algo que "le pertenece" a la profesión contable, a diferencia de los seguros (que es algo propio de los aseguradores y reaseguradores) y de la seguridad (que es algo inherente a los organismos de vigilancia).

En el aseguramiento el contador público se obliga, básicamente, a dar seguridad (razonable o limitada) acerca de que la información contenida en la materia sujeto representa lo que tiene que abarcar de acuerdo con los criterios aplicables. Y para ello, el contador público se compromete, por medio de un contrato, a hacer un examen (NIA), una revisión (NISR) u otro aseguramiento (NIEA) que le pueda ofrecer la seguridad dada a los usuarios destinatarios y a brindar en su informe.

Nuestro país comenzó procesos en 2013 de armonización de sus normas locales para alinearlas con las internacionales, que han sido solamente desarrollados readecuando la normativa local. Y considerando que por su significatividad existen diferencias cuasi-insalvables con los estándares internacionales, exponemos a continuación ciertas preguntas no taxativas que nos seguimos haciendo:

¿Existe la real necesidad de un extracto de las *Normas sobre Otros Encargos de Aseguramiento* que está contenido en la RT (FACPCE) 37/2021, luego de su "aggiornamiento" posterior a la RT (FACPCE) 7/1984? ¿La FACPCE, que integra la IFAC, considera que es un enfoque superador esa especie de resumen normativo para determinado target de la profesión contable? ¿Hay razones académicas, económicas, sociales, políticas o de otra índole que así lo justificarían?

¿Cuáles cuestiones son las nuevas o recreadas contribuciones de la RT (FACPCE) 37/2021, en su conversión posterior a la RT (FACPCE) 7/1984?: ¿los informes especiales?; ¿el encargo de aseguramiento del balance social?; ¿los encargos para la emisión de un informe de cumplimiento? Si fuera así, aunque tenemos nuestras reservas: ¿no se han debatido en el seno del IAASB de la IFAC?, ¿no estarían ya comprendidos en la normativa internacional?, ¿de lo contrario, no se pueden tratar en una normativa local específica o por separado?

¿Por qué no se utilizan para su implementación local los textos literales, completos y traducidos al español de las NIEA? ¿A qué se debe soslayar la aplicación de la "Estructura Conceptual para los Encargos de Aseguramiento" del IAASB? ¿Cuál es el problema que no advertimos?: ¿su completitud?, ¿su extensión o amplitud?, ¿su supuesta dificultad o complejidad?, ¿asuntos técnicos fundamentados?, ¿cuestiones académicas, políticas, jurídicas, legales/reglamentarias y/o de funciones de mercadeo?, ¿otras cuestiones, tales como molestias o incomodidades?

Para concluir alentamos a los bienvenidos pareceres, ideas, juicios o conceptos de los contadores públicos de nuestro país, los que pueden coadyuvar a sacar mayor luz a esta problemática del aseguramiento de la información y que deviene fundamental para el presente y futuro de la profesión contable argentina.

V - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: "[Principios del aseguramiento. Esquemas de auditoría, revisión y otros aseguramientos](#)" - D&G N° 135 - 2010 - pág. 1329; "[El futuro del aseguramiento y la auditoría](#)" - D&G N° 157 - 2012 - pág. 1019; "[Auditoría de los programas sociales](#)" - D&G N° 160 - 2013 - pág. 53; "[Contabilidad del capital natural](#)" - D&G N° 181 - 2014 - pág. 1043; "[Nueva estructura integrada de control interno COSO 2013 y documentos ilustrativos relacionados](#)" - D&G N° 172 - 2014 - pág. 3; "[Cambio climático. Consecuencias de los cambios ambientales](#)" - D&G N° 185 - 2015 - pág. 115; "[Desarrollo sostenible o sustentable](#)" - D&G N° 207 - 2016 - pág. 1203; "[Marco conceptual para los encargos de aseguramiento](#)" - D&G N° 208 - 2017 - pág. 93; "[La Resolución Técnica \(FACPCE\) 37/2013](#)" - D&G N° 220 - 2018 - pág. 69; "[Aspectos básicos sobre los niveles de seguridad en los compromisos de aseguramiento de la información](#)" - D&G N° 245 - 2020 - pág. 231; 1139, 2020; "[Revisión del marco internacional de reporting integrado del IIRC](#)" - D&G N° 253 - 2020 - pág. 1011; "[El escepticismo profesional](#)" -

- D&G Nº 255 - 2020 - pág. 1267; "[Valoración de empresas y cuestiones ambientales, sociales y de gobernanza](#)" - D&G Nº 264 - 2021 - pág. 1027; "[Camino hacia un sistema integral de informes corporativos](#)" - D&G Nº 259 - 2021 - pág. 355.
- CENCyA: Informe Nº 22 - "Modelos de informes".
 - CENCyA: Informe Nº 23 - "Temas relevantes para contadores contenidos en la RT 53".
 - CENCyA: Informe Nº 24 - "Cuestiones relevantes para no contadores".
 - CENCyA: Informe Nº 25 - "Aplicación de nuevas tecnologías en el trabajo del auditor".
 - Deloitte, Colombia: "Estándares Internacionales de auditoría, aseguramiento, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados, y control de calidad. Preguntas y respuestas recientes" - Audit & Assurance - 2019.
 - Español, Guillermo; Giménez, Marcelo; González, Sergio, Puyó; María V.; Rodríguez, Carlos; Scheinsohn, Javier: Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad - "Conclusiones sobre la adopción de normas internacionales de auditoría en América" - Decimooctava Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, Universidad Nacional de Rosario - 2014.
 - FACPCE: [Resolución Técnica Nº 53/2021](#) - Modificación de la Resolución Técnica Nº 37 - "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informe de cumplimiento".
 - IAASB: "Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements" (Part II) - edition 2020/2021 - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information - International Standard on Assurance Engagements (ISAE).
 - IAASB, ISAE 3000 (Revised): Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information (Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica) - 2013.
 - IAASB, ISAE 3400: "The examination of prospective financial information" -(Previously ISA 810) - (Examen de información financiera prospectiva) - 2007.
 - IAASB, ISAE 3402: Assurance Reports on controls at a service organization -(Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicio) - 2009.
 - IAASB, ISAE 3410: Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements -(Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero) - 2013.
 - IAASB, ISAE 3420: Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Include in a Prospectus - (Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto) - 2013.
 - Mancini, Andrés: "[Adecuación y alineación de las normas locales de auditoría, encargos de aseguramiento y servicios relacionados con las normas internacionales](#)" - D&G Nº 260 - 2021 - pág. 463; "[ISAE 3410. Norma Internacional de Encargo de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero \(GRI\)](#)" - D&G Nº 256 - 2021 - pág. 3; "[Nuevo Sistema Global para Mejorar Informes Corporativos](#)" - D&G Nº 258 - 2021 - pág. 227.
 - Mantilla Blanco, Samuel A.: "[Reportes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicio](#)" - Nº 127 - 2010 - págs. 363; "[Aseguramiento ¿qué es eso?](#)" - D&G Nº 132 - 2010 - pág. 931; "[Reportes corporativos ambientales sobre el agua](#)" - D&G Nº 133 - 2010 - pág. 1059.
 - Rodríguez de Ramírez, María del C.: "[La esperada Resolución Técnica \(FACPCE\) 36 sobre Balance Social](#)" - D&G Nº 161 - 2013 - pág. 161; "[La interpretación de normas de contabilidad y auditoría: auditoría o revisión del Balance Social](#)" - D&G Nº 163 - 2013 - pág. 339; "[La sostenibilidad y el rol del sector privado](#)" - D&G Nº 176 - 2014 - pág. 495; "[Desarrollo Sostenible](#)", D&G Nº 191 - 2015 - pág. 776; "[Desafíos para los informes de aseguramiento sobre formas de información externa emergentes](#)" - D&G Nº 210 - 2017 - pág. 227; "[Armonización de Estándares de Información no Financiera](#)" - D&G Nº 247 - 2020 - pág. 355; "[Armonización de Estándares de Sustentabilidad](#)" - D&G Nº 261 - 2021 - pág. 563; "[Avances en las propuestas de información financiera relacionadas con la sustentabilidad](#)" - D&G Nº 262 - 2021 - pág. 697; "[La Propuesta de Directiva de información corporativa de sostenibilidad en el marco de la política de la Unión Europea](#)" - D&G Nº 263 - 2021 - pág. 811.
 - Wainstein, Mario y Casal, Armando M.: "Las normas internacionales de auditoría, revisión, otro aseguramiento y servicios relacionados. Comparación con las normas de auditoría nacionales" - Publicación "Contabilidad y Auditoría" - Instituto de Investigaciones Contables - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires - 2006.