

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios (Ref: Apartado 20)

A19. La obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios, así como los controles comprendidos en el alcance del encargo, facilita al auditor de la entidad prestadora del servicio:

- La identificación de los límites de dicho sistema y del modo en que se relaciona con otros sistemas.
- La evaluación de si la descripción realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema que ha sido diseñado e implementado.
- La obtención de conocimiento del control interno sobre la preparación de la declaración de la organización de servicios.

...

Obtención de evidencia relativa a la descripción (Ref: Apartados 21-22)

A21. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor de la entidad prestadora del servicio la determinación de si los aspectos de la descripción incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente en todos los aspectos materiales:

...

- ¿Se ha preparado la descripción con un nivel de detalle del cual se puede esperar que proporcione información suficiente a un amplio rango de auditores de las entidades usuarias para obtener conocimiento del control interno de conformidad con la NIA 3 (Revisada)¹⁷? No es necesario que la descripción cubra todos los aspectos de procesamiento por la organización de servicios ni de los servicios prestados a entidades usuarias, ni es necesario que sea tan detallada como para permitir que un lector pueda comprometer la seguridad u otros controles en la organización de servicios.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartados 38, 40)

A42. Las manifestaciones escritas que se exigen en el apartado 38 son independientes de las adicionales a la declaración de la organización de servicios que se define en el apartado 9 (o 10).

...

Documentación (Ref: Apartados 51)

A46. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.¹⁸ Un plazo adecuado para completar dicha compilación habitualmente no excede de 60 días después de la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.¹⁹

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio
Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartado 53)

¹⁷ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

¹⁸ NICC 1, apartado 45.

¹⁹ NICC 1, apartado A54.

A47. Los Anexos 1 y 2 contienen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio y de las correspondientes declaraciones de la organización de servicios.

...

Anexo 1
(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de declaraciones de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de declaraciones de la organización de servicios son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Ejemplo de declaración tipo 2 de la organización de servicios

Declaración de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes. [Nombre de la entidad] confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas [bb-cc] presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] para procesar las transacciones de los clientes durante el periodo de [fecha] a [fecha]. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) – (iii) ...

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo de [fecha] a [fecha]. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) – (iii) ...

Ejemplo 2: Ejemplo de declaración tipo 1 de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera. [Nombre de la entidad] confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas [bb-cc] presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] para procesar las transacciones de los clientes a [fecha]. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) – (ii) ...

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a [fecha]. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) – (ii) ...

Anexo 2
(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Los siguientes ejemplos de informes son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Informe del auditor de la entidad prestadora del servicio independiente sobre la descripción de los controles, su diseño y su eficacia operativa

...

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [aa], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1²⁰ y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y el funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros

²⁰ NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios”, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y funcionan con eficacia.

...

Ejemplo 2: Informe tipo 1 del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Informe del auditor de la entidad prestadora del servicio independiente sobre la descripción de los controles y su diseño

...

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [aa], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1²¹ y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de

²¹ NICC 1 Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

Aseguramiento 3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios”, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados.

...

Anexo 3
(Ref: Apartado A50)

Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor de la entidad prestadora del servicio

Los siguientes ejemplos de informes modificados son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones. Se basan en los ejemplos de informes del Anexo 2.

Ejemplo 1: Opinión con salvedades - la descripción del sistema realizada por la organización de servicios no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales.

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

Ejemplo 2: Opinión con salvedades - los controles no están adecuadamente diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcancen aunque los controles funcionen eficazmente.

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

Ejemplo 3: Opinión con salvedades - los controles no funcionaron con eficacia durante el periodo especificado (sólo en informes tipo 2)

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

Ejemplo 4: Opinión con salvedades – El auditor de la entidad prestadora del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

NIEA 3410, Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero

Introducción

...

Alcance de esta NIEA

...

3. La conclusión del profesional ejerciente respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este. En dichos casos: (Ref.: Apartados A1–A2)

(z) ...

(aa) la NIEA 3000 (Revisada)²² (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.

...

Encargos de constatación y encargos de informes directos

5. El Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (el Marco de Aseguramiento) estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos de constatación.²³

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

6. La NIEA 3000 (Revisada) indica que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada.²⁴ Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada.

...

8. A menos que se indique lo contrario, cada requerimiento de esta NIEA se aplica tanto a los encargos de seguridad razonable como a los encargos de seguridad limitada. Dado que el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es menor que en el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente llevará a cabo en un encargo de seguridad limitada variarán en cuanto a su naturaleza y momento de realización, y serán de una menor extensión que un encargo de seguridad razonable.²⁵ Los requerimientos que se aplican a un tipo u otro de encargo solamente han sido presentados en

²² NIEA 3000 (Revisada) Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica. La NIEA 3000 en la actualidad se encuentra bajo revisión del IAASB. Pueden existir modificaciones a esta NIEA como resultado de cambios a la NIEA 3000

²³ ~~Marco de aseguramiento, apartado 10-NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(ii)~~

²⁴ ~~Marco de aseguramiento, apartado 11-NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(i)(b)~~

²⁵ ~~Marco de aseguramiento, apartado 53 y NIEA 3000 (Revisada) apartado 12(a)(iii)~~³⁷

un formato de columna con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) después del número de apartado. A pesar de que algunos procedimientos solo son requeridos para los encargos de seguridad razonable, estos pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada (ver también apartado A90, que incluye las diferencias principales entre los procedimientos posteriores del profesional ejerciente para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada relacionado con una declaración de GEI). (Ref.: Apartados A4, A90)

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

9. Al profesional se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad. Esta NIEA complementa, pero no reemplaza, la NIEA 3000 (Revisada) y 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.

10. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del 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.²⁶ También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1²⁷ u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref.: Apartados A5–A6)

11. Cuando el encargo está sujeto a disposiciones legales o reglamentarias locales o a las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones, esta NIEA no elude dichas disposiciones legales y reglamentarias o las disposiciones del plan. En el caso que las disposiciones legales o reglamentarias o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones difieran de esta NIEA, un encargo llevado en cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, o las disposiciones de un plan en particular, no cumplirán automáticamente con esta NIEA. El profesional ejerciente tiene derecho a declarar el cumplimiento con esta NIEA además del cumplimiento con las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones del plan de comercialización de emisiones solamente cuando se ha cumplido con todos los requerimientos aplicables de esta NIEA. (Ref.: Apartado A7)

...

Objetivos

²⁶ ISAE 3000 (Revisada), apartados 4 y 63(a), 20 y 34

²⁷ NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

13. Los objetivos del profesional ejerciente son:
- (a) obtener bien seguridad razonable o bien seguridad limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión de seguridad razonable o limitada;
 - (b) – (c) ...

Definiciones

14. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación²⁸:

(a) – (l) ...

(m) Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo.²⁹

(n) – (w) ...

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

15. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada). (Ref.: Apartados A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

...

Aceptación y continuidad del encargo
Cualificaciones, conocimiento y experiencia

16. El socio del encargo:

(a) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica 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 (Ref:

(b) estará conforme con el hecho de que quienes van a realizar el encargo colectivamente tienen la competencia y capacidades adecuadas, tanto para la cuantificación e información

²⁸ Las definiciones presentes en la NIEA 3000 (Revisada) también se aplican a esta NIEA.

²⁹ ~~Marco de Aseguramiento, apartado 8~~ NIEA 3000 (Revisada), apartado 12 (x)

sobre emisiones como en encargos de aseguramiento, para cumplir con el encargo de aseguramiento de acuerdo con esta NIEA. (Ref.: Apartados A18–A19)

Condiciones previas para el encargo

17. Para determinar si concurren las condiciones previas para el encargo:

(a) ...

(b) Al determinar la adecuación de los criterios aplicables, según los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)³⁰, el profesional ejerciente determinará si los criterios abarcan al menos: (Ref.: Apartados A23–A26)

(c) ...

Acuerdo de los términos del encargo

18. Los términos del encargo que la NIEA 3000 (Revisada)³¹ requiere que sean acordados incluirán: (Ref.: Apartado A37)

(a) – (f) ...

Planificación

19. Al planificar el encargo, según lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)³², el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A38–A41)

...

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

...

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad

Seguridad limitada	Seguridad razonable
...	...
	26R. Al obtener el conocimiento requerido por el apartado 25R, el profesional ejerciente evaluará el diseño de los controles y determinará si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad responsable de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A52–A53) Otros procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

...

³⁰ NIEA 3000 (Revisada), apartados 24(b)(ii) 40 y 41

³¹ NIEA 3000 (Revisada), apartado 27 40.

³² NIEA 3000 (Revisada), apartado 40 42.

28. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, o falta de cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que afectan la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A84–A86)

...

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

...

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias

47. El profesional ejerciente responderá de manera adecuada a las acciones fraudulentas o indicios de fraude, el incumplimiento o indicios de incumplimiento respecto de las disposiciones legales o reglamentarias identificadas durante el encargo. (Ref.: Apartados A106–A107)

...

Seguridad limitada	Seguridad razonable
...	...
<p>Determinación de la necesidad de procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada</p> <p>49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda: (Ref.: Apartados A109–A110)</p> <p>(a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o</p> <p>(b) determinar que debido a esa cuestión o cuestiones la declaración de GEI contiene una incorrección material. (Ref.: Apartado A111)</p>	<p>Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable</p> <p>49R. La valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente en las afirmaciones puede cambiar durante el proceso del encargo a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente obtiene evidencia incongruente con la evidencia sobre la cual el profesional ejerciente originalmente basó su valoración, el profesional ejerciente revisará la valoración y modificará los procedimientos planificados en consecuencia. (Ref.: Apartado A109)</p>

...

Utilización del trabajo de otros profesionales ejerciente

57. Cuando el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales ejercientes, este:

(a) comunicará claramente a esos con el otros profesionales ejercientes acerca del alcance y momento de realización de su trabajo y sus de los hallazgos del otro profesional ejerciente; y (Ref.: Apartados A113–A114)

(b) ...

Manifestaciones escritas

58. El profesional ejerciente solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión: (Ref.: Apartado A116)

(a) – (e) ...

(f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento acerca de fraudes, indicios o denuncias de fraude o incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias donde el fraude o incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la declaración de GEI.

...

60. El profesional ejerciente denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) acerca de la declaración de GEI o se renunciará al encargo cuando la renuncia sea posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, cuando:

(a)–(b)

...

Otra información

64. El profesional ejerciente estudiará la otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente (Ref: Apartado A139)

(g) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella; o

(h) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda. (Ref.: Apartados A124–A126)

...

Revisión de control de calidad del encargo

71. Para aquellos encargos, de ser el caso, para los cuales las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión del control de calidad o para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión del control de calidad del encargo, el revisor del control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref.: Apartado A130)

(a) – (d) ...

Formación de la conclusión de aseguramiento

72. El profesional ejerciente se formará una conclusión acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI. La conclusión tomará en cuenta los requerimientos descritos en los apartados 56 y 73-75 de esta NIEA.

...

Contenido del informe de aseguramiento

76. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref.: Apartado A134)

(a) Un título que indica claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente.

(b) Un destinatario del informe de aseguramiento.

(c) Identificación o descripción del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente, razonable o limitado.

Los apartados 76(d) – (f) se renumerarán consecuentemente.

(g)(h) Identificación de los criterios aplicables;

(i) ...

(ii) si dichos criterios sólo están disponibles para determinados usuarios a quienes se destina el informe o si sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la declaración de GEI puede no ser adecuada para otra finalidad. La declaración también restringirá el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios a quienes se destina el informe o para dicho propósito; y (Ref.: Apartados A140–A141)

(iii) ...

(i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

(k) Una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, que incluye:

(i) ...

(ii) un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión los procedimientos del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:

- Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable y.
- En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref.: Apartados A142–A144).

(l) La conclusión del profesional ejerciente:

(i) en un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará en forma positiva o
(ii) en forma negativa en el caso de un encargo de seguridad limitada acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables .En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o algunas cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

(iii) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:

a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación y

b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente.

(j) Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, se debe incluir una clara descripción de todas las razones.

(m) La firma del auditor. (Ref.: Apartado A145)

(n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la declaración de GEI.

(o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

77. Si el profesional ejerciente considera necesario: (Ref.: Apartados A146–A152)

(a) – (b) ...

y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión.

Otros requerimientos de comunicación

78. El profesional ejerciente comunicará a aquella persona o personas con responsabilidades de supervisión para la declaración de GEI acerca de las siguientes cuestiones que el profesional ejerciente aborda durante el proceso del encargo y determinará

si existe alguna responsabilidad que deba ser informada a otra parte dentro o fuera de la entidad:

(a) - (b) ...

(c) cuestiones que incluyen el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, excepto las cuestiones claramente poco significativas. (Ref.: Apartado A87)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción

...

Indicadores clave basados en los datos de GEI (Ref.: Apartado 4(b))

A1. Un ejemplo de un indicador clave basado en los datos de GEI es el promedio ponderado de las emisiones por kilómetro por vehículos fabricados por una entidad durante un periodo, lo que se debe calcular y revelar según las disposiciones legales o reglamentarias en algunas jurisdicciones.

...

A6. Las salvaguardas creadas por la profesión, disposiciones legales o reglamentarias o las salvaguardas en el entorno laboral pueden eliminar o reducir dichas amenazas a un nivel aceptable.

Disposiciones legales o reglamentarias locales y las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones (Ref.: Apartado 11)

A7. Las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden: incluir requerimientos además de aquellos mencionados en esta NIEA; requerir que se lleven a cabo procedimientos específicos para todos los encargos; o requerir que los procedimientos se realicen de una manera en particular. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden requerir que el profesional ejerciente emita su informe en un formato que no cumple con esta NIEA. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias ordenan que el formato o redacción del informe de aseguramiento se haga de una manera o en términos que son significativamente diferentes a esta NIEA y el profesional ejerciente concluye que las explicaciones adicionales en el informe de aseguramiento no pueden mitigar un posible malentendido, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe indicando que el encargo no se ha ejecutado conforme esta NIEA.

...

NIEA 3000 (Revisada) (Ref.: Apartados 9, 15)

A20. La NIEA 3000 (Revisada) incluye ciertos requerimientos que se aplican a los encargos de aseguramiento (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), lo que incluye encargos en conformidad con esta NIEA. En algunos casos, esta NIEA puede incluir requerimientos adicionales o material de aplicación con relación a dichos temas.

...

Determinación de la adecuación de la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 15)

A21. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente determine si la materia subyacente objeto de análisis es adecuada³³. En el caso de una declaración de GEI, las emisiones de la entidad (y eliminaciones y deducciones de emisiones, si corresponde) son la materia subyacente objeto de análisis del encargo. La materia subyacente objeto de análisis será adecuada si, entre otras cosas, las emisiones de la entidad tienen la capacidad de presentar una cuantificación congruente por medio de los criterios adecuados³⁴.

...

Determinación de la adecuación de los criterios

Criterios específicamente desarrollados y establecidos (Ref.: Apartado 17(b))

A23. Los criterios adecuados muestran las siguientes características: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Los criterios pueden ser "específicamente desarrollados" o "establecidos", por ejemplo, integrados a las disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que se atienen a un debido proceso transparente³⁵. Si bien los criterios establecidos por un regulador pueden considerarse relevantes cuando dicho regulador es el usuario a quien se destina el informe, se pueden desarrollar algunos criterios establecidos con un fin específico y no ser adecuados para su aplicación en otras circunstancias. Por ejemplo, los criterios desarrollados por un regulador que incluyen factores de emisiones para una región en particular pueden proporcionar información engañosa si se utilizan para emisiones en otra región, o los criterios que son diseñados con el fin de informar solamente acerca de aspectos normativos particulares de las emisiones pueden no ser adecuados para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, excepto el regulador que estableció los criterios.

...

A25. Los criterios pueden incluir criterios establecidos complementados con información a revelar, en las notas explicativas de la declaración de GEI, acerca de límites, métodos, hipótesis, factores de emisiones específicos, etc. En algunos casos, los criterios establecidos pueden no ser adecuados, incluso cuando están complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI, por ejemplo, cuando no concuerdan con la materia objeto de análisis indicada en el apartado 17(b).

A26. Se debe tener en cuenta que lo adecuado de los criterios no se ve afectada por el grado de seguridad; es decir, si no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco serán adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

³³ NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(i)~~18~~

³⁴ ~~Marco de aseguramiento, apartados 34, 38 y~~ NIEA 3000 (Revisada), apartado ~~19-21~~24(b)(ii)

³⁵ NIEA 3000 (Revisada) apartados A45-A48~~Marco de aseguramiento, apartados 36, 37~~

A27. La determinación de qué operaciones pertenecientes a la entidad o controladas por la entidad se han de incluir en la declaración de GEI se conoce como la determinación del límite organizativo de la entidad. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias definen los límites de la entidad para la confección de informes de emisiones de GEI con fines normativos. En otros casos, los criterios aplicables pueden permitir la aplicación de una opción entre diferentes métodos para determinar el límite organizativo de la entidad, por ejemplo, los criterios pueden permitir una opción entre un método que alinea la declaración de GEI de la entidad con sus estados financieros y otro método que trata, por ejemplo, a los negocios conjuntos o asociados de manera diferente. La determinación del límite organizativo de la entidad puede requerir el análisis de estructuras organizativas complejas, tales como negocios conjuntos, asociaciones y fideicomisos, y relaciones contractuales complejas o inusuales. Por ejemplo, una instalación puede ser propiedad de una de las partes, sus operaciones pueden depender de otra y una tercera puede procesar los materiales solamente.

...

Información a revelar adecuada (Ref: Apartados 17(b)(iv), 74(d))

A29. En los regímenes normativos de revelaciones, la información a revelar especificada en las disposiciones legales o reglamentarias relevantes es adecuada para informar al regulador. La revelación de dichas cuestiones en la declaración de GEI, como las siguientes, puede ser necesaria en situaciones de informes voluntarios para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan los juicios significativos que se tuvieron en cuenta al preparar la declaración de GEI:

(a) – (e) ...

...

Cambio de los términos del encargo (Ref.: Apartados 15, 18)

A37. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente no acepte un cambio en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello³⁶. La solicitud de cambio en el alcance del encargo puede no tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, la solicitud se realiza con el fin de excluir ciertas fuentes de emisiones del alcance del encargo debido a la probabilidad de que la conclusión del profesional ejerciente se vea modificada.

...

Planificación de la utilización de un experto del profesional ejerciente o de otros profesional ejercientes (Ref: Apartado 19(e))

A42. El encargo puede llevarlo a cabo un equipo multidisciplinario que incluye a uno o más expertos, en particular en encargos relativamente complejos cuando es probable que se requiera la competencia de un especialista en cuantificación y confección de informes de emisiones (ver apartado A19). La NIEA 3000 (Revisada) contiene ciertos requerimientos con respecto al uso del trabajo de un experto que puede necesitar ser considerado en la etapa de

³⁶ NIEA 3000 (Revisada), apartado 2944.

planificación al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el encargo³⁷.

...

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo

Determinación de la importancia relativa al planificar el encargo (Ref: Apartados 20-21)

A44. Los criterios pueden tratar el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la declaración de GEI. Si bien los criterios pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa generalmente incluye que:

...

- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios a quienes se destina el informe de la declaración de GEI se basan en la consideración de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

...

A47. Los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades de información pueden incluir, por ejemplo:

- ...

Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En esos casos, en particular cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses con respecto a las emisiones, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a interesados importantes con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte contratante, o por las disposiciones legales o reglamentarias.

...

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 (Ref.: Apartados 23-26)

...

Incertidumbre (Ref: Apartados 23(b)(i)c, 76(e))

...

A55. El hecho de que la cuantificación de las emisiones de una entidad esté sujeta a incertidumbre no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis. Por ejemplo, los criterios aplicables pueden requerir que se calculen las emisiones de Alcance 2 de la electricidad por medio de la aplicación de un factor de emisiones prescrito sobre el número de kilovatios hora consumidos. El factor de emisiones prescrito se basará en las hipótesis y modelos que pueden no ser verdaderos en todas las circunstancias. Sin embargo, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se

³⁷ NIEA 3000(Revisada), apartados 26–3245(c), 52, y 54

revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

A56. La situación descrita en el apartado A55 puede contrastarse con la cuantificación de acuerdo con los criterios utilizados por los modelos e hipótesis basados en las circunstancias particulares de una entidad. El uso de modelos e hipótesis específicos de una entidad probablemente resulte en una cuantificación más exacta que la utilización, por ejemplo, de factores de emisiones promedio para la industria; asimismo, es probable que conlleve riesgos adicionales de incorrección material con respecto a cómo se llegó a los modelos e hipótesis específicos de la entidad. Tal como se estipula en el apartado A55, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

...

A58. Una indicación en las notas explicativas de la declaración de GEI acerca de la naturaleza, causas y efectos de las incertidumbres que afectan la declaración de GEI de la entidad alerta a los usuarios a quienes se destina el informe sobre las incertidumbres asociadas con la cuantificación de las emisiones. Esto puede ser particularmente importante cuando los usuarios a quienes se destina el informe no determinaron los criterios a ser utilizados. Por ejemplo, una declaración de GEI puede estar disponible para una amplia gama de usuarios a pesar de que los criterios utilizados hayan sido desarrollados para un fin normativo específico.

A59. Debido a que la incertidumbre es una característica significativa de todas las declaraciones de GEI, el apartado 76(e) requiere que esta sea mencionada en el informe de aseguramiento independientemente de si, dado el caso, la información a revelar se incluye en las notas explicativas de la declaración de GEI³⁸.

...

Causas de riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 34)

...

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 34(b), 78(c))

A87. Esta NIEA distingue las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

(a) las disposiciones legales y reglamentarias que, en forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cifras e información a revelar materiales en la declaración de GEI, en el sentido que determinan las cantidades informadas y la información a revelar en la declaración de GEI de la entidad. El apartado 34(b) requiere que el profesional ejerciente considere la posibilidad de incorrección material debida al incumplimiento de las disposiciones de tales disposiciones legales o reglamentarias al realizar los procedimientos requeridos por el apartado 33L o 33R; y

³⁸ Ver también NIEA 3000 (Revisada), apartado 69(e)49(e)

(b) otras disposiciones legales o reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en la declaración de GEI, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación o el cumplimiento de disposiciones ambientales). Planificar y realizar un encargo con escepticismo profesional, tal como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)³⁹, resulta importante en el contexto de permanecer alerta ante la posibilidad de que los procedimientos aplicados para alcanzar una conclusión acerca de la declaración de GEI pueda dar origen a instancias de identificación o indicios de incumplimiento de tales disposiciones legales. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios o reglamentarias para el profesional ejerciente.

...

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

Encargos de seguridad limitada y razonable (Ref.: Apartados 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las diferencias principales entre las respuestas globales del profesional ejerciente para abordar los riesgos valorados de incorrección material y los procedimientos posteriores para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada en una declaración de GEI incluyen:

(a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo:

- El profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, lo que podría ser el caso para un encargo de seguridad razonable.

...

(b) En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos posteriores realizados son menores que en un encargo de seguridad razonable. Esto puede incluir:

- Seleccionar menos elementos para su examen una reducción de la cantidad de elementos a ser examinados, por ejemplo, una reducción de los tamaños de las muestras para las pruebas de detalle;

...

³⁹ NIEA 3000 (Revisada), apartado 3744.

(c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material implican el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable⁴⁰.

...

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 47)

...

A107. Las acciones indicadas en el apartado A106 pueden resultar adecuadas para responder a incumplimientos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificadas durante el encargo. Asimismo, puede resultar adecuado describir el asunto en un párrafo denominado "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, de acuerdo con el apartado 77 de esta NIEA, a menos que el profesional ejerciente:

...

(b) se vea impedido por la entidad de obtener evidencia adecuada suficiente para evaluar si ocurrió o podría un incumplimiento que tiene o podría tener un efecto material en la declaración de GEI, en cuyo caso el apartado 66 de esta NIEA es aplicable.

...

Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente

Comunicación de la información a otro profesional ejerciente (Ref: Apartado 57(a))

A113. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede comunicar a otros profesionales ejercientes con respecto al trabajo a ser llevado a cabo, el uso que se dará a ese trabajo y la estructura y contenido de la comunicación del otro profesional ejerciente con el equipo del encargo puede incluir:

- ...

Comunicación de la información por parte de otros profesionales ejerciente (Ref.: Apartado 57(a))

A114. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede solicitar al otro profesional ejerciente que comunique incluyen:

...

- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI.

Evidencia (Ref.: Apartado 57(b))

⁴⁰ Este no siempre es el caso; por ejemplo, en algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede desarrollar una expectativa precisa basada en relaciones físicas o químicas fijas, incluso en un encargo de seguridad limitada.

A115. Las consideraciones relevantes cuando se obtiene evidencia sobre el trabajo de otro profesional ejerciente pueden incluir:

- ...
- ...

Reexpresiones (Ref.: Apartado 62(a))

A121. Puede ser necesario que se deban reexpresar las cifras de GEI informadas en un periodo anterior de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias o los criterios aplicables debido a, por ejemplo, un mayor conocimiento científico, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

...

Otra información (Ref: Apartado 64)

...

A126. Las acciones posteriores que pueden resultar adecuadas cuando otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyen, por ejemplo:

...

- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación

Documentación de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida (Ref.: Apartados 15, 65–66)

A127. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente prepare oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos⁴¹. Los siguientes son ejemplos de cuestiones adecuadas para incluir en la documentación del encargo:

...

- Disposiciones legales o reglamentarias: Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias y los resultados de las discusiones con la entidad y otras partes fuera de la entidad.

...

Compilación del archivo final del encargo (Ref.: Apartado 69)

A129. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las

⁴¹ NIEA 3000 (Revisada), apartado 7942.

firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.⁴² Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento⁴³.

...

Contenido del informe de aseguramiento

Información no cubierta por la conclusión del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 76(c))

Deducciones de emisiones (Ref: Apartado 76(f))

...

A139. La declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente con respecto a las deducciones de emisiones puede redactarse de la siguiente manera, cuando las deducciones de emisiones se incluyen como compensaciones: "La declaración de GEI incluye una deducción de emisiones de ABC para el ejercicio de yyy toneladas de CO2-e relacionadas con compensaciones. Hemos llevado a cabo procedimientos respecto de si estas compensaciones fueron adquiridas durante el año y si su descripción en la declaración de GEI constituye un resumen razonable de los contratos relevantes y la documentación relacionada. Sin embargo, no hemos realizado ningún procedimiento relacionado con los proveedores externos de dichas compensaciones, y no expresamos ninguna conclusión acerca de si tales compensaciones han derivado en una reducción de yyy toneladas de CO2-e o si lo harán en el futuro.

...

Resumen de los procedimientos del profesional ejerciente (Ref: Apartado 76(h)(ii))

...

A143. En un encargo de seguridad limitada, resulta esencial incluir una apreciación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos efectuados para los usuarios a quienes va dirigido el informe a fin de comprender la conclusión expresada en el informe de seguridad limitada. Por lo tanto, la descripción de los procedimientos del profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada por lo general es más detallada que en un encargo de seguridad razonable. También puede resultar adecuado incluir una descripción de los procedimientos que no fueron aplicados y que, por lo general, se aplicarían en un encargo de seguridad razonable. Sin perjuicio de ello, puede ser que una identificación de dichos procedimientos no sea posible dado que el conocimiento y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente son menores en un encargo de seguridad razonable.

Los factores a considerar al tomar esa determinación y el grado de detalle a proporcionar incluyen:

...

⁴² NICC 1, apartado 45

⁴³ NICC 1, apartado A54.

- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

...

Párrafos de énfasis y párrafos de otras cuestiones (Ref.: Apartado 77)

...

A152. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el profesional ejerciente proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Anexo 2
(Ref.: Apartado A134)

Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Encargo de seguridad razonable.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD RAZONABLE DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

...

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1⁴⁴ y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

...

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- **El encargo de seguridad limitada.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

⁴⁴ NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD LIMITADA DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

...

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1⁴⁵ y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

...

Nuestra responsabilidad

...

Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si hubiésemos realizado un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, no expresamos una opinión de seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI de ABC ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con los [criterios aplicables] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

...

⁴⁵ NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

NIEA 3420, Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de seguridad razonable de constatación realizados por un profesional ejerciente⁴⁶ con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable⁴⁷ de información financiera proforma que se incluye en un folleto. Esta NIEA es aplicable cuando:

...

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

7. El profesional ejerciente debe cumplir con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando realice un encargo de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto. Esta NIEA complementa pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en un encargo de seguridad razonable para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto.

8. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes⁴⁸. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1⁴⁹ u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

...

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

12. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

Aceptación del encargo

⁴⁶ El término "profesional ejerciente" se describe en la NIEA 3000 (Revisada), Encargos de Aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, apartado 12(r), apartado 4.

⁴⁷ En el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (el Marco de Aseguramiento) se describe el significado del término "parte responsable", apartados 25-26. NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(v).

⁴⁸ NIEA 3000 (Revisada), apartados 3(a), 20 and 34.

⁴⁹ NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados

13. Antes de aceptar un encargo para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, el profesional ejerciente:

(a) determinará que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto capacidad y competencia adecuadas; (Ref: Apartado A10)

(b) sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte responsable, determinará que los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;

...

Planificación y realización del encargo

Determinación de la adecuación de los criterios aplicables

14. El profesional ejerciente determinará la adecuación de los criterios aplicables, como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)⁵⁰ y, en especial, determinará que incluyen, como mínimo que:

(a) – (c) ...

...

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

...

27. El profesional ejerciente leerá el resto de la información incluida en el folleto que contiene la información financiera proforma con el fin de identificar, en su caso, incongruencias materiales con la información financiera proforma o con el informe de aseguramiento. En el caso de que, al estudiar la otra información, el profesional ejerciente identificara una incongruencia material o detectara una incorrección material en dicha otra información, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si resulta necesario corregir la cuestión y la parte responsable rehúsa hacerlo, el profesional ejerciente tomará las medidas adicionales apropiadas. (Ref: Apartado A44)

...

Tipo de opinión

...

Opinión modificada

32. En muchas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prohíben la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Cuando este sea el caso y el profesional ejerciente concluya que una opinión modificada es no obstante apropiada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si la parte responsable rehúsa realizar los cambios necesarios, el profesional ejerciente:

⁵⁰ NIEA 3000 (Revisada), apartados 4924(b)(ii) y A45

33. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden no prohibir la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En estas jurisdicciones, si el profesional ejerciente determina que es apropiada una opinión modificada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente aplicará los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)⁵¹ relativos a las opiniones modificadas.

...

Preparación del informe de aseguramiento

35. El informe del profesional ejerciente incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartado A57)

(a) – (e) ...

(f) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la NIEA 3420, Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto, que requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la parte responsable ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;

(g) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(h) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

Los apartados 35(g) – (k) se renumerarán consecuentemente.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Criterios aplicables (Ref: Apartado 11(a))

...

⁵¹ NIEA 3000 (Revisada), apartados 54–5274

A8. Los criterios aplicables para la compilación de la información financiera proforma serán adecuados en las circunstancias si cumplen los requerimientos expuestos en el apartado 14.

...

Aceptación del encargo

...

Responsabilidades de la parte responsable (Ref: Apartado 13(g))

A9. Un encargo de conformidad con esta NIEA se realiza bajo la premisa de que la parte responsable ha confirmado y comprende que tiene las responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g). En algunas jurisdicciones estas responsabilidades pueden estar especificadas en la disposición legal o reglamentaria aplicable. En otras, puede haber poca o ninguna definición legal o reglamentaria de estas responsabilidades. Un encargo de aseguramiento para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables se basa en la hipótesis de que:

(a – b) ...

En consecuencia, esta premisa es fundamental para la realización del encargo. Con el fin de evitar malentendidos, se alcanza un acuerdo con la parte responsable de que confirma y comprende que tiene esas responsabilidades como parte del acuerdo y registro de los términos del encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada)⁵².

...

Preparación del informe de aseguramiento

Título (Ref: Apartado 35(a))

A51. Un título que indique que el informe es el de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, “Informe de aseguramiento del profesional ejerciente independiente sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto”, afirma que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia como lo requiere la NIEA 3000(Revisada)⁵³. Esto distingue el informe del profesional ejerciente independiente de informes emitidos por otros.

...

⁵² NIEA 3000 (Revisada), apartado 2740.

⁵³ NIEA 3000 (Revisada), apartado 2044.

Anexo
Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada
(favorable)

INFORME DE ASEGURAMIENTO DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA
COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

[Destinatario(s) correspondiente(s)]

Informe sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

...

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1⁵⁴ y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del profesional ejerciente

...

Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3420, Encargos de Aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto emitida por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento. Esta norma requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos para obtener una seguridad razonable sobre si [la parte responsable] ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los [criterios aplicables].

...

⁵⁴ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

CAPITULO VI - PREGUNTAS PARA DISCUSIÓN PÚBLICA SOBRE LAS MODIFICACIONES DE LA CAMBIOS EN LA NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 - ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

Se invita a todas las partes interesadas a enviar sus comentarios al CTCP sobre las preguntas abajo expuestas.

Los comentarios serán de gran ayuda para el cumplimiento del debido proceso establecido en el artículo octavo de la Ley 1314 con el fin de efectuar las recomendaciones a las autoridades de regulación que se consideran pertinentes en el proceso convergencia hacia las normas de aseguramiento y auditoría. Para este fin el CTCP requiere que se: a) respondan las preguntas tal como se plantearon; b) indiquen de manera clara los párrafos, artículos, normas y la enmienda a que hacen referencia; c) sustenten fundamentos de las recomendaciones; d) expliquen claramente las alternativas a tomar que surjan de las recomendaciones; e) en caso de que expresen algún tipo de desacuerdo, exponer claramente la problemática y las respectivas sugerencias o recomendaciones debidamente soportadas en texto Word o Excel. Se recibirán comentarios hasta el 30 de junio de 2019 a través de la dirección: lmoya@mincit.gov.co y emolina@mincit.gov.co

Al considerar los comentarios, el CTCP basará sus conclusiones en los argumentos recibidos.

Preguntas para comentarios:

- 1) ¿Considera usted que, una o más de las modificaciones contenidas en la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a las modificaciones de la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica por parte de los Revisores Fiscales y Contadores Públicos independientes en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 3) ¿Usted considera que lo establecido la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación de la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se realice a partir de la fecha de publicación del Decreto?

**Anexo: Norma Internacional De Encargos De Aseguramiento 3000: Encargos De Aseguramiento
Distintos De La Auditoría O De La Revisión De Información Financiera Histórica
Decreto 2132 de 2016**

(Aplicable a los encargos de aseguramiento con fecha a partir del 1 de enero de 2005)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-3
Requerimientos de ética	4-5
Control de calidad	6
Aceptación y continuidad del encargo	7-9
Acuerdo de los términos del encargo	10-11
Planificación y realización del encargo	12-25
Utilización del trabajo de un experto	26-32
Obtención de evidencia	33-40
Consideración de hechos posteriores	41
Documentación	42-44
Preparación del informe de aseguramiento	45-53
Otras responsabilidades de información	54-56
Fecha de entrada en vigor	57

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros encargos de Aseguramiento y servicios relacionados, que establece la aplicación y la autoridad de las NIEA.

Este documento del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de este documento ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado de este documento es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés © 2013-2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Fuente original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II ISBN: 978-1-60815-1

Introducción

1. La finalidad de esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales, así como proporcionar orientación para la

realización, por parte de los profesionales de la contabilidad en ejercicio (denominados "profesionales ejercientes" a efectos de esta NIEA) de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, cubiertos por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o por las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER).

2. En esta NIEA se utilizan los términos "encargo de seguridad razonable" y "encargo de seguridad limitada" para distinguir los dos tipos de encargos de aseguramiento que un profesional ejerciente puede realizar. El objetivo de un encargo de seguridad razonable es la reducción del riesgo de tal encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias⁵⁵, como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma positiva. El objetivo de un encargo de seguridad limitada es la reducción del riesgo de tal encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma negativa.

Relación con el Marco de Aseguramiento, con otras NIEA, con las NIA y con las NIER.

3. El profesional ejerciente debe cumplir esta NIEA y otras NIEA aplicables cuando realice un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o de una revisión de información financiera histórica cubiertas por las NIA o por las NIER. Esta NIEA debe interpretarse conjuntamente con el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (Marco de Aseguramiento), que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento e identifica los encargos a los que se aplican las NIEA. Esta NIEA ha sido redactada para su aplicación general a los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica cubiertas por las NIA o por las NIER. Otras NIEA pueden referirse a cuestiones aplicables a todas las materias objeto de análisis o ser específicas para una determinada materia objeto de análisis. A pesar de que las NIA y las NIER no son aplicables a los encargos cubiertos por las NIEA pueden, sin embargo, ofrecer orientaciones a los profesionales ejercientes.

Requerimientos de ética

4. El profesional ejerciente debe cumplir los requerimientos de las Partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Comité Internacional de Normas de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA).

5. El Código de Ética del IESBA proporciona un marco de principios que los miembros de los equipos de los encargos, las firmas y las firmas de la red utilizan para identificar amenazas a la independencia⁵⁶, para evaluar la significatividad de dichas amenazas y, si las amenazas son algo más que claramente insignificantes, para identificar y aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, de tal forma que la actitud mental independiente y la apariencia de independencia no se vean comprometidas.

⁵⁵ Las circunstancias del encargo incluyen sus términos, esto es, si es un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada, las características de la materia objeto de análisis, los criterios a utilizar, las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, las características relevantes de la entidad y su entorno, y otras cuestiones, como, por ejemplo hechos, transacciones, condiciones y las prácticas que puedan tener un efecto significativo en el encargo.

⁵⁶ Si un profesional de la contabilidad no ejerciente (en forma pública) por ejemplo un auditor interno, aplica las NIEA, y (a) en su informe se refiere al Marco de Aseguramiento o a las NIEA; y (b) el profesional de la contabilidad o cualquier miembro del equipo y, si es aplicable, el empleador del profesional de la contabilidad no son independientes de la entidad con respecto a la cual se está realizando el encargo de aseguramiento, la falta de independencia y la naturaleza de la(s) relación(es) con la entidad se revelan de manera destacada en el informe. El informe tampoco incluye la palabra "independiente" en su título, y se restringen la finalidad y los usuarios del informe.

Control de calidad

6. El profesional ejerciente debe implementar los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo. De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados⁵⁷, una firma de profesionales de la contabilidad tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad cuyo fin es proporcionarle una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios, y que los informes de aseguramiento emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias. Además, los elementos de control de calidad que son aplicables a un determinado encargo incluyen responsabilidades de liderazgo en relación con la calidad del encargo, requerimientos de ética, aceptación y continuidad de relaciones con los clientes y encargos específicos, asignación de equipos a los encargos, realización de los encargos y seguimiento.

Aceptación y continuidad del encargo

7. El profesional ejerciente únicamente debe aceptar (o, en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento si la materia objeto de análisis es responsabilidad de una parte distinta de los usuarios a quienes se destina el informe o del profesional ejerciente. Como se indica en el apartado 27 del Marco de Aseguramiento, la parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe pero no el único. La confirmación por la parte responsable proporciona evidencia de que existe la relación adecuada y establece también una base para un entendimiento común de la responsabilidad de cada una de las partes. Una confirmación escrita es la forma más adecuada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En ausencia de una confirmación escrita de responsabilidad, el profesional ejerciente considera:

- (a) si es apropiado aceptar el encargo. La aceptación puede ser apropiada cuando, por ejemplo, la responsabilidad viene definida por otras fuentes, tales como la legislación o un contrato; y
- (b) en caso de que se acepte el encargo, si se revelan estas circunstancias en el informe de aseguramiento.

8. El profesional ejerciente únicamente debe aceptar (o, en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento si, sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, no hay nada que le indique que no se vayan a cumplir los requerimientos del Código de Ética del IESBA o de las NIEA. El profesional ejerciente considerará las cuestiones contenidas en el apartado 17 del Marco de Aseguramiento y no aceptará el encargo salvo que cumpla todas ellas. Asimismo, si la parte que le contrata (la “parte contratante”) no es la parte responsable, el profesional ejerciente considerará el efecto de este hecho en el acceso a los registros, documentación y otra información que pueda necesitar para realizar el encargo.

9. El profesional ejerciente únicamente debe aceptar (o, en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento si está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia profesional necesaria. A un profesional ejerciente se le puede solicitar que realice encargos de aseguramiento sobre un amplio rango de materias objeto de análisis. Algunas materias

⁵⁷ La (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados*, fue emitida en febrero de 2004. Se requiere que los sistemas de control de calidad conformes con la NICC 1 hayan sido establecidos el 15 de junio de 2005.

objeto de análisis pueden requerir aptitudes y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional ejerciente individual (véanse los apartados 26-32).

Acuerdo de los términos del encargo

10. El profesional ejerciente debe acordar los términos del encargo con la parte contratante. Con el fin de evitar malentendidos, los términos acordados se registrarán en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato. Si la parte contratante no es la parte responsable, la naturaleza y contenido de la carta de encargo o del contrato pueden variar. La existencia de un mandato legal puede satisfacer el requerimiento de acordar los términos del encargo. Incluso en esas situaciones, una carta de encargo puede ser útil tanto para el profesional ejerciente como para la parte contratante.

11. El profesional ejerciente debe considerar si resulta adecuada una solicitud que le sea formulada, antes de finalizar un encargo de aseguramiento, de convertirlo en un encargo distinto de un encargo de aseguramiento, o de convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada y no debe aceptar el cambio sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias del encargo que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo, normalmente justificarán una solicitud de cambio en el encargo. Si dicho cambio se realiza, el profesional ejerciente no ignora la evidencia que obtuvo antes del cambio.

Planificación y realización del encargo

12. El profesional ejerciente debe planificar el encargo para que se realice de manera efectiva. La planificación supone desarrollar una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo, y un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia que se deben aplicar y los motivos por los que se seleccionan. Una adecuada planificación facilita prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional ejerciente a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilita su dirección y supervisión así como la revisión de su trabajo. Además, facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales ejercientes y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la dimensión y la complejidad de la entidad y la experiencia previa del profesional ejerciente con la entidad. Como ejemplos de las principales cuestiones que se pueden considerar están:

- los términos del encargo.
- las características de la materia objeto de análisis y los criterios establecidos.
- el proceso del encargo y las posibles fuentes de evidencia.
- el conocimiento de la entidad y su entorno por el profesional ejerciente, así como de los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.
- la identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo del encargo de aseguramiento.
- las necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión de la involucración de expertos.

13. La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e iterativo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida de los resultados de los procedimientos de obtención de evidencia, el profesional ejerciente puede tener que modificar la estrategia global y el plan del encargo y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores.

14. El profesional ejerciente debe planificar y realizar el encargo con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Una actitud de escepticismo profesional significa que el profesional ejerciente realiza una evaluación crítica, con mentalidad inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y se mantiene alerta ante la posible existencia de evidencia que contradiga o ponga en duda la fiabilidad de los documentos o de las manifestaciones de la parte responsable.

15. El profesional ejerciente debe obtener conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, suficiente para identificar y valorar los riesgos de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, y suficiente para diseñar y realizar procedimientos posteriores de obtención de evidencia.

16. Obtener conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo es una parte esencial de la planificación y realización de un encargo de aseguramiento. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para ejercitar su juicio profesional durante todo el encargo, por ejemplo:

- al considerar las características de la materia objeto de análisis;
- al evaluar la adecuación de los criterios;
- al identificar los aspectos que requieren una consideración especial, por ejemplo, factores indicativos de fraude y la necesidad de cualificaciones especiales o del trabajo de un experto;
- al establecer y evaluar si los niveles cuantitativos de importancia relativa (en su caso) continúan siendo adecuados y al considerar los factores cualitativos de importancia relativa;
- al desarrollar expectativas que se usarán al aplicar procedimientos analíticos;
- al diseñar y aplicar procedimientos posteriores de obtención de evidencia para reducir el riesgo del encargo de aseguramiento a un nivel adecuado y
- al evaluar la evidencia así como la razonabilidad de las manifestaciones escritas y orales de la parte responsable.

17. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. El profesional ejerciente considera si dicho conocimiento es suficiente para valorar los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. El profesional ejerciente tiene, por lo general, un conocimiento menos profundo que la parte responsable.

Evaluar la adecuación de la materia objeto de análisis

18. El profesional ejerciente debe evaluar la adecuación de la materia objeto de análisis. Una materia objeto de análisis adecuada tiene las características enumeradas en el apartado 33 del Marco de Aseguramiento. El profesional ejerciente también identifica aquellas características de la materia objeto de análisis que son especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina el informe, las cuales se deben describir en el informe de aseguramiento. Tal como se indica en el apartado 17 del Marco de Aseguramiento, un profesional ejerciente no acepta un encargo de aseguramiento salvo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que la materia objeto de análisis es adecuada. Sin embargo, si después de aceptar el encargo el profesional ejerciente concluye que la materia objeto de análisis no es adecuada, expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

Evaluar la adecuación de los criterios

19. El profesional ejerciente debe evaluar la adecuación de los criterios para evaluar o medir la materia objeto de análisis. Los criterios adecuados tienen las características enumeradas en el apartado 36 del Marco de Aseguramiento. Tal como se indica en el apartado 17 del Marco, el profesional ejerciente no aceptará un encargo de aseguramiento salvo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que los criterios que se utilizarán son adecuados. Sin embargo, si después de aceptar el encargo el profesional ejerciente concluye que los criterios no son adecuados, expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

20. En el apartado 37 del Marco de Aseguramiento se establece que los criterios pueden ser criterios predeterminados o desarrollarse específicamente. Por lo general, unos criterios predeterminados son adecuados cuando son pertinentes para las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Cuando existen criterios predeterminados para una materia objeto de análisis, unos usuarios concretos pueden acordar que se utilicen otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, se pueden utilizar varios marcos como criterios predeterminados para evaluar la efectividad del control interno. Unos usuarios determinados pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios que satisfagan sus necesidades específicas en relación a, por ejemplo, supervisión prudencial. En esos casos, en el informe de aseguramiento:

- (a) se indica, cuando sea pertinente para las circunstancias del encargo, que los criterios no están plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, ni han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente; y
- (b) se indica que únicamente debe ser utilizado por los usuarios específicos y para sus propósitos.

21. Es probable que para algunas materias objeto de análisis no existan criterios predeterminados. En esos casos los criterios se desarrollan específicamente. El profesional ejerciente considerará si los criterios desarrollados específicamente dan como resultado un informe de aseguramiento que pudiera inducir a error a los usuarios a quienes se destina. El profesional ejerciente intenta que los usuarios a quienes se destina el informe o la parte contratante confirmen que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los propósitos de los usuarios. El profesional ejerciente tiene en consideración el modo en que la ausencia de dicha confirmación afecta su evaluación de la adecuación de los criterios identificados y la información que sobre ellos se incluye en el informe de aseguramiento.

Importancia relativa y riesgo del encargo de aseguramiento

22. El profesional ejerciente debe considerar la importancia relativa y el riesgo del encargo de aseguramiento al planificar y realizar dicho encargo.

23. El profesional ejerciente tiene en cuenta la materialidad al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y cuando evalúe si la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Para tener en consideración la materialidad, el profesional ejerciente debe entender y evaluar los factores que pueden influir en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo, cuando los criterios establecidos permiten presentar la información sobre la materia objeto de análisis de distintas formas, el profesional ejerciente evalúa el modo en que la presentación adoptada puede influir en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe. La materialidad se considera en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y la extensión del efecto de dichos factores en la evaluación o en la medida de la materia objeto de análisis, y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe. En un encargo específico la evaluación de la importancia

relativa y del peso relativo de los factores cuantitativos y cualitativos es una cuestión de juicio profesional.

24. El profesional ejerciente debe reducir el riesgo del encargo de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo en función de sus circunstancias. En un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, con el fin de obtener una seguridad razonable como base para expresar en su informe una conclusión de forma positiva. El nivel de riesgo de un encargo de aseguramiento es mayor en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable debido a la diferente naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Sin embargo, en un encargo de seguridad limitada, la combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un grado significativo de seguridad como base para expresar una conclusión en forma negativa. El grado de seguridad obtenido es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente.

25. En el apartado 49 del Marco de Aseguramiento se establece que, por lo general, el riesgo de un encargo de aseguramiento está formado por riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El grado en el cual el profesional toma en consideración cada uno de dichos componentes se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial, por la naturaleza de la información sobre la materia objeto de análisis y por el hecho de estar realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Utilización del trabajo de un experto

26. Cuando se utiliza el trabajo de un experto para la obtención y evaluación de evidencia, el profesional ejerciente y el experto deben tener, conjuntamente, la cualificación y conocimiento adecuados con respecto a la materia objeto de análisis y a los criterios para que el profesional ejerciente pueda determinar que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.

27. En algunos encargos de aseguramiento, es posible que la materia objeto de análisis y los correspondientes criterios incluyan aspectos que requieren conocimientos y cualificaciones especializados para la obtención y evaluación de la evidencia. En estas situaciones, el profesional ejerciente puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominados expertos, que disponen de los conocimientos y cualificaciones necesarios. Esta NIEA no proporciona orientación en relación con la utilización del trabajo de un experto en encargos en los que la responsabilidad es conjunta y el informe lo emiten el profesional ejerciente y uno o más expertos.

28. La diligencia es una característica profesional que deben tener todas las personas que intervienen en un encargo de aseguramiento, incluidos los expertos. A las personas que participan en encargos de aseguramiento se les asignan responsabilidades diferentes. El grado de competencia necesaria para realizar los encargos varía según la naturaleza de sus responsabilidades. Aunque no es necesario que los expertos tengan la misma competencia que el profesional ejerciente en la realización de todos los aspectos de un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente determina si los expertos tienen el suficiente conocimiento de las NIEA para permitirles relacionar el trabajo que se les asigna con el objetivo del encargo.

29. El profesional ejerciente adopta procedimientos de control de calidad que tratan la responsabilidad de cada persona que realiza el encargo de aseguramiento, incluido el trabajo de

cualquier experto que no sea profesional de la contabilidad, con el fin de asegurar el cumplimiento de esta NIEA y de otras NIEA aplicables en el contexto de sus responsabilidades.

30. El profesional ejerciente debe participar en el encargo y obtener un conocimiento, con la profundidad suficiente, del trabajo para el cual se utiliza al experto, de modo que le permita responsabilizarse de la conclusión sobre la información relativa a la materia objeto de análisis. El profesional ejerciente considera la extensión en la que es razonable utilizar el trabajo de un experto en la formación de la conclusión.

31. No se espera que el profesional ejerciente posea el mismo conocimiento y competencia especializados que el experto. Sin embargo, el profesional ejerciente tiene la suficiente competencia y conocimiento para:

- (a) definir los objetivos del trabajo asignado y el modo en que ese trabajo se relaciona con el objetivo del encargo;
- (b) considerar la razonabilidad de las hipótesis, métodos y datos fuente utilizados por el experto y
- (c) considerar la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y la conclusión del profesional ejerciente.

32. El profesional ejerciente debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo del experto es adecuado para las finalidades del encargo de aseguramiento. Al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia proporcionada por el experto, el profesional ejerciente evalúa:

- (a) la competencia profesional, incluida la experiencia y la objetividad del experto;
- (b) la razonabilidad de las hipótesis, métodos y datos fuente utilizados por el experto; y
- (c) la razonabilidad y significatividad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y con la conclusión del profesional ejerciente.

Obtención de evidencia

33. El profesional ejerciente debe obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar su conclusión. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La adecuación es la medida de la calidad de la evidencia; es decir de su relevancia y fiabilidad. El profesional ejerciente considera la relación que existe entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, la dificultad o el coste no son, en sí, bases válidas para omitir un procedimiento de obtención de evidencia para el cual no existe alternativa. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento.

34. Un encargo de aseguramiento rara vez implica comprobar la autenticidad de la documentación, además el profesional ejerciente no tiene formación adecuada ni se espera de él que sea un experto en autenticación. Sin embargo, el profesional toma en consideración la fiabilidad de la información que ha de ser utilizada como evidencia, por ejemplo fotocopias, faxes, o documentos microfilmados, digitalizados o cualquier otro documento en formato electrónico, así como los controles sobre su preparación y conservación, cuando sea aplicable.

35. En un encargo de seguridad razonable se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso repetitivo y sistemático que comprende:

- (a) obtener conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, lo cual, dependiendo de la materia objeto de análisis, incluye obtener conocimiento del control interno;

- (b) sobre la base de dicho conocimiento, valorar los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales;
- (c) en respuesta a los riesgos valorados, desarrollar respuestas globales y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores;
- (d) aplicar procedimientos posteriores relacionados claramente con los riesgos identificados, utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, re-cálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación. Dichos procedimientos posteriores implican la realización de procedimientos substantivos que incluyen obtener información corroborativa de fuentes independientes con respecto a la entidad y, en función de la naturaleza de la materia objeto de análisis, pruebas de la eficacia operativa de los controles y
- (e) evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia.

36. "Seguridad razonable" supone un grado de seguridad inferior a seguridad absoluta. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio, debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la materia objeto de análisis.

37. Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas que proporcionan un grado de seguridad y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso continuo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. Sin embargo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia en un encargo de seguridad limitada se limitan deliberadamente en comparación con los de un encargo de seguridad razonable. En el caso de algunas materias objeto de análisis, pueden existir NIEA específicas que proporcionan orientación acerca de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para un encargo de seguridad limitada. En ausencia de una NIEA específica, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada variarán en función de las circunstancias del encargo, en especial: la materia objeto de análisis y las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como las correspondientes restricciones de tiempo y coste. Tanto para los encargos de seguridad razonable como para los encargos de seguridad limitada, si llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleva a cuestionarse si se debe modificar de manera material la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente profundiza en el análisis de dicha cuestión mediante la realización de procedimientos adicionales que habrán de ser suficientes para permitirle emitir su informe.

Manifestaciones de la parte responsable

38. El profesional ejerciente debe obtener de la parte responsable las manifestaciones que resulten adecuadas. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional ejerciente y la parte responsable. En especial, el profesional ejerciente solicita a la parte responsable una manifestación escrita en la que se evalúa o se mide la materia objeto de análisis aplicando los criterios establecidos, se haya o no de poner a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe como una afirmación. No disponer de manifestaciones escritas puede tener como resultado una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de

conclusión debido a una limitación al alcance del encargo. El profesional ejerciente también puede incluir una restricción a la utilización del informe de aseguramiento.

39. Durante un encargo de aseguramiento, es posible que la parte responsable haga manifestaciones al profesional ejerciente, bien sin haber sido solicitadas o bien en respuesta a indagaciones específicas. Cuando esas manifestaciones se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la evaluación o medición de la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente:

- (a) evalúa su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones;
- (b) considera si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones y
- (c) obtiene evidencia corroborativa en caso de un encargo de seguridad razonable. El profesional ejerciente también puede requerir evidencia corroborativa en caso de un encargo de seguridad limitada.

40. Unas manifestaciones de la parte responsable no pueden sustituir otra evidencia que el profesional ejerciente pueda razonablemente esperar que esté disponible. La incapacidad de obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una cuestión que tiene o pueda tener un efecto material sobre la evaluación o medición de la materia objeto de análisis, cuando esa evidencia normalmente estaría disponible, constituye una limitación al alcance del encargo, incluso si se ha recibido una manifestación de la parte responsable en relación con la cuestión.

Consideración de hechos posteriores

41. El profesional ejerciente debe tener en cuenta el efecto sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento de los acontecimientos hasta la fecha del informe. La extensión con la que tome en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos acontecimientos para afectar a la información sobre la materia objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del profesional ejerciente. En algunos encargos de aseguramiento, tener en cuenta los hechos posteriores puede no ser relevante debido a la naturaleza de la materia objeto de análisis. Por ejemplo, cuando el encargo requiere una conclusión sobre la exactitud de un informe estadístico en un momento preciso, es posible que los acontecimientos que ocurran entre dicho momento y la fecha del informe de aseguramiento no afecten la conclusión o no se requiera que se revelen en el informe estadístico o en el informe de aseguramiento.

Documentación

42. El profesional ejerciente debe documentar las cuestiones que son significativas para proporcionar evidencia que sustente el informe de aseguramiento así como que dicho informe se realizó de conformidad con las NIEA.

43. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional ejerciente sobre todas las cuestiones que requieren que se ejercite el juicio profesional y las correspondientes conclusiones. Cuando existan cuestiones de principios o de juicio complejas, la documentación debe incluir los hechos relevantes que el profesional ejerciente conocía cuando se alcanzó la conclusión.

44. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el profesional ejerciente tiene en consideración. Al aplicar el juicio profesional para evaluar la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el profesional ejerciente puede considerar lo que sería necesario para proporcionar conocimiento del trabajo realizado y de la base de las principales decisiones que se

tomaron (pero no los aspectos detallados del encargo) a otro profesional ejerciente que no tenga experiencia previa alguna con el encargo. Es posible que ese otro profesional ejerciente sólo pueda obtener conocimiento de aspectos detallados del encargo mediante su discusión con el profesional ejerciente que preparó la documentación.

Preparación del informe de aseguramiento

45. El profesional ejerciente debe concluir sobre si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento. Para alcanzar dicha conclusión, el profesional ejerciente considera toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la información sobre la materia objeto de análisis.

46. El informe de aseguramiento debe ser un informe escrito y expresar claramente la conclusión del profesional ejerciente relativa a la información sobre la materia objeto de análisis.

47. Expresar verbalmente o de otra manera las conclusiones puede ser malentendido sin el soporte de un informe escrito. Por este motivo, el profesional ejerciente no informa verbalmente o mediante el uso de símbolos sin proporcionar también un informe de aseguramiento definitivo escrito que está disponible cuando se proporciona el informe oral o mediante símbolos. Por ejemplo, un símbolo podría estar vinculado a un informe de aseguramiento publicado en Internet.

48. Esta NIEA no requiere un formato estandarizado de informe para todos los encargos de aseguramiento. En su lugar, se identifican en el apartado 49 los elementos básicos que debe incluir un informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se adaptan a la medida según las circunstancias específicas del encargo. El profesional ejerciente elige un “informe corto” o un “informe largo” para facilitar la comunicación eficaz a los destinatarios del informe. El “informe corto” incluye normalmente sólo los elementos básicos. En un “informe largo” a menudo se describen detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relacionados con determinados aspectos del encargo y, en algunos casos, recomendaciones, así como los elementos básicos. Cualquier hallazgo o recomendación se distingue claramente de la conclusión del profesional ejerciente relativa a la información sobre la materia objeto de análisis y los términos que se emplean para presentarlos establecen claramente que no afectan a la conclusión del profesional ejerciente. El profesional ejerciente puede utilizar encabezamientos, números de apartado, signos tipográficos, por ejemplo texto en negrita, y otros mecanismos para mejorar la claridad y legibilidad del informe de aseguramiento.

Contenido del informe de aseguramiento

49. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

- (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente⁵⁸: un título adecuado facilita la identificación de la naturaleza del informe de aseguramiento y permite distinguirlo de informes emitidos por otros, como aquéllos que no tienen que cumplir los mismos requerimientos de ética que el profesional ejerciente.
- (b) Un destinatario: el destinatario identifica al usuario o a los usuarios a quienes se dirige el informe de aseguramiento. Siempre que sea factible, el informe de aseguramiento se dirige a todos los usuarios a quienes se destina, pero en algunos casos pueden existir otros usuarios.

⁵⁸ Véase Nota 2

(c) La identificación y descripción de información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia objeto de análisis; por ejemplo incluye:

- el momento o el periodo de tiempo con el que se relaciona la evaluación o medida de la materia objeto de análisis;
- en su caso, el nombre de la entidad o componente de la entidad con el que se relaciona la materia objeto de análisis y
- una explicación de las características de la materia objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe, y el modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis aplicando los criterios establecidos, o lo convincente que es la evidencia disponible. Por ejemplo:
 - El grado en el cual la información sobre la materia objeto de análisis es cualitativa frente a cuantitativa, objetiva frente a subjetiva o histórica frente a prospectiva.
 - Los cambios en la materia objeto de análisis u otras circunstancias del encargo que afectan a la comparabilidad de la información sobre la materia objeto de análisis de un periodo a otro.

Cuando la conclusión del profesional ejerciente se expresa haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable, esa afirmación se adjunta al informe de aseguramiento, se reproduce en el informe de aseguramiento o se hace referencia en el mismo a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.

(d) Identificación de los criterios: el informe de aseguramiento identifica los criterios empleados para evaluar o medir la materia objeto de análisis con el fin de que los usuarios a quienes se destina el informe puedan entender la base de la conclusión del profesional ejerciente. El informe de aseguramiento puede incluir los criterios o referirse a ellos si se contienen en una afirmación preparada por la parte responsable que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe o si están disponibles de algún otro modo de una fuente de fácil acceso. El profesional ejerciente considerará si atendiendo a las circunstancias es pertinente revelar:

- la fuente de los criterios y si los criterios están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, es decir, si se trata de criterios establecidos en el contexto de la materia objeto de análisis (y si no lo son, una descripción de los motivos por los que se consideran adecuados);
- métodos de medición utilizados cuando los criterios permiten elegir entre distintos métodos;
- cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios en las circunstancias del encargo y
- si se han producido cambios en los métodos de medición utilizados.

(e) Si es adecuado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con la evaluación o medición de la materia objeto de análisis aplicando los criterios: mientras que en algunos casos es de esperar que las limitaciones inherentes sean conocidas por los lectores de un informe de aseguramiento, en otros casos puede ser adecuado mencionarlas explícitamente en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relativo a la eficacia del control interno, puede resultar adecuado mencionar que la evaluación histórica de la eficacia no es aplicable a periodos futuros debido al riesgo de que el control interno deje de ser adecuado debido a cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos se puede deteriorar.

(f) Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir la materia objeto de análisis sólo están disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe, o sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento a aquellos

usuarios o para dicho propósito; además, siempre que el informe de aseguramiento se destina únicamente a usuarios específicos o para un propósito específico, el profesional ejerciente considera mencionar este hecho en el informe de aseguramiento.⁵⁹ Esto proporciona una advertencia a los lectores de que el informe de aseguramiento está restringido para unos usuarios específicos o para un propósito específico.

- (g) Una declaración identificando a la parte responsable y describiendo las responsabilidades de la parte responsable y del profesional ejerciente: esto informa a los usuarios a quienes se destina el informe que la parte responsable es responsable de la materia objeto de análisis en el caso de un encargo de informe directo o de la información sobre la materia objeto de análisis en un encargo basado en una afirmación⁶⁰, y que la responsabilidad del profesional ejerciente es expresar una conclusión acerca de la información sobre la materia objeto de análisis de manera independiente.
- (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con las NIEA: cuando existe una NIEA específica para la materia objeto de análisis, esa NIEA puede requerir que el informe de aseguramiento se refiera específicamente a ella.
- (i) Un resumen del trabajo realizado: el resumen facilitará a los usuarios a quienes se destina el informe entender la naturaleza de la seguridad que proporciona el informe de aseguramiento. La NIA 700 El informe de auditoría de estados financieros⁶¹ y la NIER 2400 Encargos de revisión de estados financieros, proporcionan orientación sobre el tipo de resumen adecuado.

Cuando ninguna NIEA específica proporciona orientación acerca de los procedimientos de obtención de evidencia para una determinada materia objeto de análisis, el resumen puede incluir una descripción más detallada del trabajo realizado.

Debido a que en un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia realizados es esencial para comprender la seguridad de una conclusión expresada de forma negativa, el resumen del trabajo realizado:

- (i) normalmente es más detallado que en el caso de un encargo de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia aplicados. Puede resultar adecuado indicar los procedimientos que no se aplicaron y que normalmente se aplicarían en un encargo de seguridad razonable y
 - (ii) (ii) pone de manifiesto que los procedimientos de obtención de evidencia son más limitados que en un encargo de seguridad razonable y, en consecuencia, se obtiene menos seguridad que en un encargo de seguridad razonable.
- (j) La conclusión del profesional ejerciente: en el caso de que la información sobre la materia objeto de análisis esté compuesta de varios aspectos, se pueden dar conclusiones separadas para cada uno de ellos. Puesto que no todas esas conclusiones necesitan el mismo nivel de procedimientos de obtención de evidencia, cada una de ellas se expresa en la forma adecuada, como un encargo de seguridad razonable o como un encargo de seguridad limitada.

⁵⁹ Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida cuando se destina a unos usuarios especificados o para un propósito específico, la ausencia de una restricción en relación con un determinado lector o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho lector o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

⁶⁰ Véase en el apartado 10 del Marco de Aseguramiento una explicación de la diferencia entre un encargo de informe directo y un encargo basado en una afirmación.

⁶¹ La NIA 700, *Informe de auditoría de estados financieros* se dio de baja en diciembre de 2006 al entrar en vigor la NIA 700, *Informe de auditoría independiente sobre un conjunto completo de estados financieros con fines generales*.

En su caso, la conclusión debe informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente; la conclusión puede, por ejemplo, redactarse en los siguientes términos: “Esta conclusión se ha formado sobre la base de, y está sujeta a las limitaciones inherentes descritas en este informe de aseguramiento independiente”. Esta redacción sería apropiada, por ejemplo, cuando el informe incluye una explicación de determinadas características de la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe deberían conocer.

En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se debe expresar de forma positiva: por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios XYZ” o “En nuestra opinión, la afirmación realizada por la parte responsable de que el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios XYZ, es una declaración fiel de la situación del control interno.”

En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se debe expresar de forma negativa: por ejemplo: “Basándonos en el trabajo descrito en este informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que el control interno no es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios XYZ.” o “Basándonos en el trabajo realizado que se describe en este informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la afirmación de la parte responsable de que el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ no sea una declaración fiel”.

Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión que no es una conclusión sin salvedades (favorable), el informe de aseguramiento debe contener una descripción clara de todos los motivos: (Véanse también los apartados 51-53).

- (k) La fecha del informe de aseguramiento: informa a los usuarios a quienes se destina el informe que el profesional ejerciente ha tenido en cuenta el efecto de los acontecimientos hasta esa fecha sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento.
- (l) El nombre de la firma o del profesional ejerciente y una localidad específica que generalmente es la ciudad en la que se encuentra la oficina que es responsable del encargo. Esto informa a los usuarios a quienes se destina el informe, la persona o la firma que asume la responsabilidad.

50. El profesional ejerciente puede ampliar el contenido del informe de aseguramiento para incluir otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar su conclusión. Como ejemplo están: detalles de las cualificaciones y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, revelación de los niveles de importancia relativa, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo y recomendaciones. Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. La información adicional ha de separarse claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se redacta de tal modo que no afecte a dicha conclusión.

Conclusiones con salvedades, conclusiones desfavorables (adversas) y denegación (abstención) de conclusión

51. El profesional ejerciente no debe expresar una conclusión sin salvedades (favorable) cuando se den las siguientes circunstancias y cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto de la cuestión sea o pueda ser material:

- (a) existe una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente, es decir, las circunstancias impiden, o la parte responsable o la parte contratante imponen una restricción que impide, que el

profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo a un nivel adecuado. El profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión;

- (b) en los casos en los que:
 - (i) la conclusión del profesional ejerciente se expresa haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable y dicha afirmación no es una declaración fiel, en todos los aspectos materiales o
 - (ii) la conclusión del profesional ejerciente se expresa directamente haciendo referencia a la materia objeto de análisis y los criterios, y la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales⁶²,
- (c) el profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa); o
- (d) cuando se descubre, después de haber aceptado el encargo, que los criterios no son adecuados o que la materia objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente debe expresar:
 - (i) una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), cuando es probable que unos criterios inapropiados o que una materia objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o
 - (ii) una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión en otras situaciones.

52. El profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades cuando el efecto de una cuestión no sea tan material o generalizado como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. Una conclusión con salvedades se expresa como “excepto por” los efectos de la cuestión a la que se refiere la salvedad.

53. En aquellos casos en los que la conclusión sin salvedades (favorable) del profesional ejerciente se redacta en los términos de la afirmación de la parte responsable y dicha afirmación ha identificado y adecuadamente descrito que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, el profesional ejerciente:

- (a) expresa una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) redactada directamente en los términos de la materia objeto de análisis y los criterios o
- (b) si los términos del encargo requieren específicamente que la conclusión se redacte en términos de la afirmación de la parte responsable, expresa una conclusión sin salvedades (favorable) pero enfatiza la cuestión refiriéndose específicamente a ella en el informe de aseguramiento.

Otras responsabilidades de información

54. El profesional ejerciente debe tener en cuenta otras responsabilidades de información, así como si resulta adecuado comunicar a los responsables del gobierno de la entidad cuestiones relevantes de interés para el gobierno de la entidad que surjan del encargo de aseguramiento.

55. En esta NIEA, “gobierno” hace referencia a las personas a las que se ha confiado la supervisión, control y dirección de una parte responsable.⁶³ Los responsables del gobierno de la entidad tienen la

⁶² En los encargos de informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis se presenta únicamente en la conclusión del profesional ejerciente, y este concluye que la materia objeto de análisis no es conforme, en todos los aspectos materiales, con los criterios, por ejemplo: “En nuestra opinión, excepto por [...], el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios XYZ,” dicha conclusión se consideraría también como conclusión con salvedades o como conclusión desfavorable (adversa), según corresponda.

responsabilidad de asegurar que una entidad alcanza sus objetivos así como de informar a las partes interesadas. Si la parte contratante es distinta de la parte responsable, puede que no resulte adecuado comunicar directamente a la parte responsable o a los responsables del gobierno de la entidad acerca de la parte responsable.

56. En esta NIEA, “cuestiones relevantes para el gobierno de la entidad” son aquellas que surgen del encargo de aseguramiento y que, en opinión del profesional ejerciente, son importantes y oportunas para los responsables del gobierno de la entidad. Las cuestiones relevantes para el gobierno de la entidad incluyen sólo aquellas cuestiones de las que el profesional ejerciente ha tenido conocimiento durante la realización del encargo de aseguramiento. Si los términos del encargo no lo requieren específicamente, el profesional ejerciente no está obligado a diseñar procedimientos con el propósito específico de identificar cuestiones de interés para el gobierno de la entidad.

Fecha de entrada en vigor

57. Esta NIEA es aplicable a los encargos de aseguramiento cuando la fecha de emisión del informe de aseguramiento es a partir del 1 de enero de 2005. Está permitida una aplicación anterior.

Perspectiva del Sector Público

1. *Esta NIEA es aplicable a todos los profesionales de la contabilidad que ejerzan en el sector público y que sean independientes de la entidad para la cual realizan encargos de aseguramiento. Si no son independientes de la entidad para la cual realizan el encargo de aseguramiento, esta NIEA se debe aplicar con especial referencia a las notas al pie de página 2 y 4.*

⁶³ En muchos países, se han desarrollado principios de gobernanza como punto de referencia para establecer lo que se considera un comportamiento de buen gobierno. Esos principios se centran a menudo en compañías cotizadas; sin embargo, también pueden ser de utilidad para mejorar la gobernanza en otras formas de entidades. No existe un modelo único de buen gobierno. Las estructuras y prácticas de gobernanza varían entre países.