

**International Auditing and
Assurance Standards Board®**

**Manual de
Pronunciamientos
Internacionales de Control
de Calidad, Auditoría,
Revisión, Otros Encargos
de Aseguramiento, y
Servicios Relacionados**

***Edición 2013
Parte II***

Versión original:

IAASB®

Traducido y revisado por:



International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue,
New York, New York 10017 USA

Esta publicación ha sido preparada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC®). Su misión es servir al interés público, fortalecer la profesión mundial de la contabilidad y la auditoría y contribuir al desarrollo de economías nacionales fuertes, estableciendo normas profesionales de alta calidad, fomentando su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional, y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante. Esta publicación puede descargarse para uso personal desde el sitio web del International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®): www.iaasb.org.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Proyectos de Norma, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por y son propiedad intelectual de la IFAC. El texto aprobado se publica en idioma inglés.

El IAASB y la IFAC no se hacen responsables de las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar en base al material en esta publicación, si dicha pérdida es causada por negligencia u otro motivo.

Los 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', y sus versiones en español, y los logotipos del IAASB e IFAC son marcas de IFAC, o marcas registradas y marcas de servicio de la IFAC en los Estados Unidos y en otros países.

Copyright © enero del 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento. Contacto permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-262-9

Publicado por:



Este *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II*, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en 2013 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 del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II* 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 del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II* es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II* ©2013 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II* © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II*

ISBN: 978-1-60815-152-3

El proceso de traducción al español del *Manual de Pronunciamentos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II* ha contado con las contribuciones de los miembros del Proyecto IberAm tal y como se indica en el apartado siguiente.

En octubre de 2012 los organismos profesionales de IFAC en Argentina, España y México firmaron un acuerdo con el objetivo de obtener una única traducción de las normas y pronunciamentos de IFAC al español denominado Proyecto IberAm. El procedimiento de traducción de este Proyecto IberAm involucra a un Comité Ejecutivo integrado por los tres miembros con voto en representación de los tres países firmantes del acuerdo además de IFAC y de la Asociación Interamericana de Contabilidad que participa en calidad de observador, y a un Comité de Revisión integrado por representantes de los países firmantes y de otros países de América Latina.

La composición de dichos comités es como sigue:

Comité Ejecutivo:

Miembros con Voto:

- Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – FACPCE
- España: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE
- México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos – IMCP

Observadores:

- Federación Internacional de Contadores - IFAC
- Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC

Comité de Revisión

Miembros con Voto:

- Argentina: FACPCE
- España: ICJCE
- México: IMCP

Miembros sin Voto:

- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica
- Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos - El Salvador
- Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua
- Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia
- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

Traducido/revisado a través del
Proyecto IberAm:



Traducido por:



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS

INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

PARTE II

CONTENIDO

	Página
MARCO	
Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento	1-20
AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA	
2000-2699 - NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE REVISIÓN (NIER)	
2400 Encargos de revisión de estados financieros históricos (Anteriormente NIA 910).....	21-37
2410 Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad	38-66
ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA	
3000-3699 NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO (NIEA)	
3000-3399 APLICABLES A TODOS LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO	
3000 Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica	67-81
3400 - 3699 NORMAS RELATIVAS A CUESTIONES ESPECÍFICAS	
3400 Examen de información financiera prospectiva (Anteriormente NIA 810)	82-89
3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios.....	90-129
3410 Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero.....	130-191
3420 Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto.....	192-217
SERVICIOS RELACIONADOS	
4000-4699 NORMAS INTERNACIONALES DE SERVICIOS RELACIONADOS (NISR)	
4400 Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera (Anteriormente NIA 920)	218-225
4410 (Revisada) Encargos de compilación	226-258
NORMAS NUEVAS Y REVISADAS QUE TODAVÍA NO ESTÁN EN VIGOR	
2000-2699 - NORMAS INTERNACIONALES DE ENCARGOS DE REVISIÓN (NIER)	
2400 (Revisada) Encargos de revisión de estados financieros históricos	259-327

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

(Aplicable a informes de aseguramiento que se emitan a partir del 1 de enero de 2005)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-6
Definición y objetivo de un encargo de aseguramiento	7-11
Alcance del Marco.....	12-16
Aceptación del encargo	17-19
Elementos de un encargo de aseguramiento	20-60
Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente	61
Anexo: Diferencias entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada	

Introducción

1. Este Marco define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento e identifica los encargos a los cuales les son aplicables las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA). Proporciona un marco de referencia para los:
 - (a) Profesionales de la contabilidad en ejercicio (“profesionales ejercientes”) cuando realizan encargos de aseguramiento. Profesionales de la contabilidad que ejerzan en el sector público han de remitirse a la “Perspectiva del sector público” que se presenta al final de este Marco. Se recomienda a los profesionales de la contabilidad que no sean ejercientes ni trabajen en el sector público que consideren el Marco cuando realicen encargos de aseguramiento¹;
 - (b) Otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y la parte responsable; y
 - (c) el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB) cuando desarrolla las NIA, las NIER y las NIEA.
2. Este Marco, por sí mismo, no establece normas ni contiene requerimientos relativos a procedimientos para la realización de encargos de aseguramiento. Las NIA, las NIER y las NIEA contienen principios básicos, procedimientos esenciales y las orientaciones relacionadas, congruentes con los conceptos de este Marco, para la realización de encargos de aseguramiento. La relación entre el Marco y las NIA, las NIER y las NIEA se describe en la sección “Estructura de los pronunciamientos emitidos por el IAASB” del *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios relacionados*
3. Lo que sigue es una descripción general de este Marco:
 - *Introducción:* Este Marco trata de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes. Proporciona un marco de referencia a los profesionales ejercientes y a otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, tales como los que contratan al profesional ejerciente (“la parte contratante”).
 - *Definición y objetivo de un encargo de aseguramiento:* En esta sección se definen los encargos de aseguramiento y se identifican los objetivos de los dos tipos de encargos que puede realizar un profesional ejerciente. En este Marco se denominan a estos dos tipos de encargos, encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada².
 - *Alcance del Marco:* En esta sección se diferencian los encargos de aseguramiento de otros tipos de encargos, tales como los encargos de consultoría.
 - *Aceptación del encargo:* En esta sección se establecen las características que deben estar presentes antes de que un profesional ejerciente pueda aceptar un encargo de aseguramiento.
 - *Elementos de un encargo de aseguramiento:* En esta sección se identifican y exponen cinco elementos que están presentes en los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes: una relación entre tres partes, una materia objeto de análisis, criterios, evidencia y un informe de

¹ Si un profesional de la contabilidad no ejerciente, por ejemplo un auditor interno, aplica este Marco, y (a) en su informe se refiere a este Marco, a las NIA, a las NIEA o a las NIER; y (b) el profesional de la contabilidad o cualquier miembro del equipo de aseguramiento y, cuando sea 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 del profesional de la contabilidad. El informe tampoco incluye la palabra “independiente” en su título, y se restringen la finalidad y los usuarios del informe.

² En especial, en el caso de encargos de aseguramiento relativos a información financiera histórica, los encargos de seguridad razonable se denominan auditorías y los encargos de seguridad limitada se denominan revisiones.

aseguramiento. Se explican importantes diferencias entre un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada (que también se resumen en el Anexo). En esta sección se trata también, por ejemplo, la gran variedad de materias objeto de análisis de los encargos de aseguramiento, las características que deben tener unos criterios adecuados, el papel que desempeñan el riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento y el modo en que se expresan las conclusiones en los dos tipos de encargos.

- *Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente:* En esta sección se discuten las implicaciones de la vinculación de un profesional ejerciente con una materia objeto de análisis.

Principios de ética y normas de control de calidad

- Además de este Marco, y de las NIA, las NIER y las NIEA, los profesionales ejercientes que realizan encargos de aseguramiento se rigen por:
 - El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), que establece principios de ética fundamentales para los profesionales de la contabilidad, y
 - Las Normas Internacionales sobre Control de Calidad (NICC) que establecen normas y proporcionan orientación sobre el sistema de control de calidad de una firma³.
- La Parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios básicos que todos los profesionales de la contabilidad están obligados a cumplir, incluidos:
 - integridad;
 - objetividad;
 - competencia y diligencia profesionales;
 - confidencialidad y
 - comportamiento profesional.
- La Parte B del Código de Ética del IESBA, que es de aplicación únicamente a los profesionales de la contabilidad en ejercicio (“profesionales ejercientes”), incluye un enfoque conceptual de la independencia que tiene en cuenta, para cada encargo de aseguramiento, las amenazas a la independencia, las salvaguardas aceptadas y el interés público. Requiere que las firmas y los miembros de los equipos de los encargos de aseguramiento identifiquen y evalúen las circunstancias y relaciones que originan amenazas en relación con la independencia y tomen las medidas necesarias para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

Definición y objetivo de un encargo de aseguramiento

- “Encargo que proporciona un grado de seguridad/ Encargo de aseguramiento” significa un encargo en el que un profesional ejerciente expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o de la medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.
- El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia objeto de análisis. Por ejemplo:

³ En las NIA, las NIER y las NIEA se establecen normas adicionales y orientación sobre procedimientos de control de calidad para determinados tipos de de aseguramiento.

- El reconocimiento, medida, presentación y revelación de información que se muestran en los estados financieros (resultado) son la consecuencia de aplicar un marco de información financiera para el reconocimiento, medida, presentación y revelación de información, como, por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (criterios), a la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de la entidad (materia objeto de análisis).
- Una afirmación sobre la eficacia del control interno (resultado) es la consecuencia de aplicar un marco para la evaluación de la eficacia del control interno, como por ejemplo el COSO⁴ o el CoCo⁵ (criterios) al control interno, es decir, a un proceso (materia objeto de análisis).

En el resto de este Marco se utilizará el término “información sobre la materia objeto de análisis” para referirse al resultado de la evaluación o de la medida de una materia objeto de análisis. Es la información sobre la cuestión analizada respecto de la cual el profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada, que constituye una base razonable a partir de la cual expresa una conclusión en un informe que proporciona un grado de seguridad.(o informe de aseguramiento)

9. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios a la materia objeto de análisis, por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no expresan la imagen fiel de (o no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) su situación financiera, sus resultados y sus flujos de efectivo, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, o cuando la afirmación de una entidad de que su control interno es eficaz no resulta fiel, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios COSO o CoCo.
10. En algunos encargos de aseguramiento, la parte responsable realiza la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, y la información sobre la materia objeto de análisis consiste en una afirmación de la parte responsable que se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. Estos encargos se denominan “encargos sobre afirmaciones”. En otros encargos de aseguramiento, el profesional ejerciente o bien realiza directamente la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, o bien obtiene una manifestación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o la medida, la cual no se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. La información sobre la materia objeto de análisis se proporciona a los usuarios en el informe. Estos encargos se denominan “encargos de informe directo”.
11. De acuerdo con el presente Marco, existen dos tipos de encargos que un profesional ejerciente puede realizar: un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada. 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 circunstancias⁶, como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma positiva. El objetivo de un encargo de seguridad limitada es una reducción del riesgo de tal encargo a un nivel aceptable en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de forma negativa por el profesional ejerciente .

Alcance del Marco

12. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan a menudo que no cumplen la definición que figura más arriba (y que por tanto no están cubiertos por este Marco) son:

⁴ “Control Interno – Marco Integrado” Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁵ Guía de evaluación del Control-Los principios CoCo” Criteria of Control Board The Canadian Institute of Chartered Accountants.

⁶ 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.

- Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tales como los encargos de procedimientos acordados y los encargos de compilación de información financiera u otra.
 - La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad.
 - Encargos de consultoría (o de asesoría)⁷ tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.
13. Un encargo de aseguramiento puede ser parte de un encargo más amplio. Por ejemplo, cuando un encargo de consultoría de adquisición de una empresa incluye el requerimiento de expresar un grado de seguridad sobre información financiera histórica o prospectiva. En dichas circunstancias, este Marco es aplicable a la parte del encargo relativa al aseguramiento.
14. No es necesario que los siguientes encargos, que es posible que cumplan la definición del apartado 7, se realicen de conformidad con este Marco:
- (a) Encargos para atestar en procedimientos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones; y
 - (b) Encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de las cuales un lector pudiera obtener cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:
 - (i) dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;
 - (ii) la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;
 - (iii) el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados el informe y
 - (iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional de la contabilidad.

Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento

15. Un profesional ejerciente que emite un informe como resultado de un encargo que no es de aseguramiento incluido en el ámbito de este Marco, diferencia claramente dicho informe de otro informe de aseguramiento. Con el fin de no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:
- Dar a entender que es conforme con este Marco, con las NIA, con las NIER o con las NIEA.
 - El uso inadecuado de los términos “aseguramiento/ grado de seguridad”, “auditoría” o “revisión”.
 - Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión cuyo fin sea incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el resultado de la evaluación o de la medida de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

⁷ Los encargos de consultoría utilizan las habilidades técnicas, la formación, las observaciones y las experiencias del profesional de la contabilidad y su conocimiento del proceso de consultoría. El proceso de consultoría es un proceso analítico que por lo general supone una combinación de actividades relativas a: El establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, incluidas acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o “informe largo”). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional de la contabilidad y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento

16. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en este Marco a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las NIA, las NISR o las NIEA. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Aceptación del encargo

17. El profesional ejerciente acepta un encargo de aseguramiento únicamente cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo le indican que:
- (a) los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional se cumplirán; y
 - (b) el encargo contiene todas las siguientes características:
 - (i) la materia objeto de análisis es adecuada;
 - (ii) los criterios que se utilizarán son adecuados y los usuarios a quienes se destina el informe pueden acceder a ellos;
 - (iii) el profesional ejerciente tiene acceso a evidencia suficiente y adecuada para servir de base para su conclusión;
 - (iv) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y
 - (v) el profesional ejerciente está satisfecho de que el encargo tiene un propósito racional. Si existe una limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente (véase apartado 55), hay pocas probabilidades de que el encargo tenga un propósito racional. Adicionalmente, es posible que el profesional ejerciente considere que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional ejerciente con la materia objeto de análisis de modo inadecuado (véase el apartado 61).

Algunas NIA, NIER o NIEA pueden incluir requerimientos adicionales que necesitan ser satisfechos antes de la aceptación del encargo.

18. Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento porque no reúne todas las características descritas en el apartado anterior, es posible que la parte contratante pueda identificar un tipo de encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo:
- (a) Si los criterios originales no son adecuados, un encargo de aseguramiento aún puede ejecutarse si:
 - (i) la parte contratante puede identificar un aspecto de la materia objeto de análisis para la cual dichos criterios son adecuados, y el profesional ejerciente puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto como materia objeto de análisis por sí sola. En estos casos, el informe de aseguramiento establece claramente que no se refiere a la materia objeto de análisis inicial en su totalidad; o
 - (ii) existen criterios alternativos adecuados que se pueden utilizar o desarrollar.
 - (b) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento como, por ejemplo, un encargo de consultoría o un encargo de procedimientos acordados.
19. Una vez aceptado el encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente no puede convertirlo en un encargo que no es de aseguramiento, ni puede convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada 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.

Elementos de un encargo de aseguramiento

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

Relación entre tres partes

21. En los encargos de aseguramiento intervienen tres partes distintas: un profesional ejerciente, una parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe.
22. La parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede querer obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité de dirección de la entidad. La relación entre la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe ha de contemplarse en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.

Profesional ejerciente

23. El término “profesional ejerciente”, tal y como se utiliza en este Marco, es más amplio que el término “auditor” utilizado en las NIA y en las NIER, en las que únicamente se refiere a profesionales que realizan encargos de auditoría o de revisión con respecto a información financiera histórica.
24. A un profesional ejerciente se le puede solicitar que realice encargos de aseguramiento sobre un amplio rango de materias objeto de análisis. Algunas materias objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional ejerciente individual. Tal como se indica en el apartado 17 (a), un profesional ejerciente no acepta un encargo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del mismo indica que no se pueden cumplir los requerimientos de ética relativos a la competencia profesional. En algunos casos el profesional ejerciente puede satisfacer dichos requerimientos recurriendo al trabajo de profesionales de otras disciplinas, denominados expertos. En estos casos, el profesional ejerciente se asegura de que las personas que realizan el encargo poseen colectivamente las habilidades y conocimientos requeridos y tener un adecuado nivel de participación en el encargo y conocimiento del trabajo para el cual se recurre a un experto.

Parte responsable

25. La parte responsable es la persona (o personas) que:

- (a) en un encargo de informe directo, es el responsable de la materia objeto de análisis; o
- (b) en un encargo sobre afirmaciones, es el responsable de proporcionar la información sobre la materia objeto de análisis (afirmación), pudiendo ser también responsable de dicha materia objeto de análisis. Un ejemplo en el que la parte responsable lo es tanto de la información sobre la materia objeto de análisis como de la propia materia objeto de análisis se da cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento sobre un informe que la entidad ha preparado sobre sus propias prácticas en materia de sostenibilidad. Un ejemplo en el que la parte responsable lo es de la información sobre la materia objeto de análisis pero no de la materia objeto de análisis se da cuando un organismo gubernamental contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento en relación con un informe sobre las prácticas de sostenibilidad de una entidad privada, preparado por dicho organismo y que ha de ser distribuido a los usuarios a quienes se destina el informe

La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al profesional ejerciente (parte contratante).

26. La parte responsable normalmente proporciona al profesional ejerciente 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. En un encargo de informe directo, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación cuando la parte contratante es distinta de la parte responsable.

Usuarios a quienes se destina el informe

27. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas o el grupo de personas para los que el profesional ejerciente prepara el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
28. 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. 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 estos casos, en particular cuando es probable que los posibles lectores tengan una amplia gama de intereses en la materia objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados 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 responsable o la contratante o por ley.
29. Siempre que resulte práctico, los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes participan con el profesional ejerciente (y con la parte contratante, si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos basándose en los procedimientos más que emitir una conclusión):
 - (a) el profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y
 - (b) el profesional ejerciente debe atender cualquier cuestión que llegue a su conocimiento que le lleve a cuestionarse si se ha de realizar una modificación material o de importancia relativa de la información sobre la materia objeto de análisis
30. En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte responsable (o a la parte contratante, si es distinta) que tome las medidas necesarias para que se realice un encargo de aseguramiento con una finalidad especial. Cuando los encargos se conciben para unos usuarios especificados o para una finalidad específica, el profesional ejerciente considera si debe incluir una restricción en el informe que limite su utilización a dichos usuarios o a dicha finalidad

Materia objeto de análisis

31. La materia objeto de análisis y la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo de aseguramiento pueden adoptar muchas formas, por ejemplo:
- Resultados o condiciones financieras (por ejemplo situación financiera prospectiva o histórica, resultados y flujos de efectivo) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en unos estados financieros.
 - Resultados o condiciones no financieras (por ejemplo, rendimiento de la entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.
 - Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones.
 - Sistemas y procesos (por ejemplo, el sistema de control interno o de TI de una entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una afirmación sobre su eficacia.
 - Comportamientos (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento de normativa, prácticas de la entidad en relación con los recursos humanos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una afirmación de cumplimiento o una declaración de eficacia.
32. Las materias objeto de análisis pueden tener diversas características, incluido el grado en el cual la información sobre las mismas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un periodo. Dichas características afectan a:
- (a) la precisión con la cual la materia objeto de análisis puede ser evaluada o medida sobre la base de unos criterios; y
 - (b) el carácter convincente de la evidencia disponible.
- El informe resalta las características especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina.
33. Una materia objeto de análisis es adecuada:
- (a) si es identificable y puede ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios establecidos; y
 - (b) si la información sobre la misma puede ser objeto de procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para servir de base a una conclusión de seguridad razonable o limitada, según corresponda.

Criterios

34. Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para su presentación y revelación de información. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales sobre Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre control interno, los criterios pueden ser un marco de control interno determinado o bien objetivos individuales de control específicamente diseñados para el encargo; y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la normativa o el contrato correspondientes. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (por ejemplo, el número de veces que está previsto que un determinado comité se reúna a lo largo del año).
35. En el ejercicio del juicio profesional, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir, guardan relación con las

circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia objeto de análisis puede haber distintos criterios. Por ejemplo, una parte responsable puede elegir el número de reclamaciones de clientes resueltas satisfactoriamente según confirmación del cliente como materia objeto de análisis de satisfacción del cliente mientras que otra parte responsable puede seleccionar el número de compras repetidas en un periodo de tres meses tras la compra inicial.

36. Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

- (a) Relevancia: los criterios relevantes contribuyen a alcanzar conclusiones que facilitan la toma de decisiones por parte de los usuarios a quienes se destina el informe.
- (b) Integridad: los criterios son suficientemente completos cuando no se omiten los factores relevantes que podrían afectar a las conclusiones en el contexto de las circunstancias de un encargo. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.
- (c) Fiabilidad: los criterios fiables permiten una evaluación o medida razonablemente congruente de la materia objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, la presentación y revelación de información cuando se utilizan en circunstancias similares por profesionales ejercientes con una cualificación similar.
- (d) Neutralidad: un criterio neutral contribuye a obtener conclusiones libres de sesgo.
- (e) Comprensibilidad: un criterio comprensible contribuye a obtener conclusiones claras, exhaustivas y no sujetas a interpretaciones sustancialmente distintas.

La evaluación o la medida de una materia objeto de análisis, a partir de las expectativas, los juicios y la experiencia individual del profesional ejerciente no serían criterios adecuados.

37. El profesional ejerciente evalúa la idoneidad de los criterios para un encargo concreto considerando si poseen las características anteriores. La importancia relativa de cada una de las características de un encargo concreto es cuestión de juicio. Los criterios pueden ser criterios predeterminados o ser desarrollados específicamente. Los criterios predeterminados son aquellos que se plasman en normas, o que son emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos, siempre que el organismo siga un proceso debido de forma transparente. Los criterios desarrollados específicamente son aquellos que se diseñan para el propósito del encargo. El que los criterios sean predeterminados o se desarrollen específicamente influye en el trabajo que realiza el profesional ejerciente para evaluar su adecuación para un encargo concreto.

38. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido evaluada o medida la materia objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:

- (a) Publicación.
- (b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.
- (c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento.
- (d) Por conocimiento general, por ejemplo el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

Los criterios pueden estar disponibles sólo para determinados usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenezcan a dicho sector. Cuando los criterios establecidos sólo están disponibles para

determinados usuarios a quienes se destina el informe, o sólo son aplicables para un propósito específico, la utilización del informe de aseguramiento se restringe a aquellos usuarios o para dicho propósito⁸.

Evidencia

39. El profesional ejerciente planifica y realiza un encargo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. El profesional ejerciente considera la materialidad, el riesgo del encargo de aseguramiento, y la cantidad y calidad de la evidencia disponible cuando planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia.

Escepticismo profesional

40. El profesional ejerciente planifica y ejecuta el encargo de aseguramiento 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. Por ejemplo, una actitud de escepticismo profesional es necesaria durante todo el proceso del encargo con el fin de que el profesional ejerciente reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, de generalizar en exceso al sacar conclusiones de las observaciones, y de utilizar hipótesis erróneas en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y en la evaluación de sus resultados.
41. 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.

Suficiencia y adecuación de la evidencia

42. 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. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida) así como de la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). En consecuencia, la suficiencia y la adecuación de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, la mera obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.
43. La procedencia y la naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afecten a la fiabilidad de la información obtenida. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si dicha fuente no está bien informada. Teniendo en cuenta que pueden haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.

⁸ 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.

- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
 - La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
 - La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).
 - La evidencia que proporcionan los documentos originales es más fiable que la de fotocopias o faxes.
44. Normalmente el profesional ejerciente obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el profesional ejerciente de una manifestación realizada por la parte responsable. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con la que se obtiene de otra, el profesional ejerciente determina los procedimientos adicionales de obtención de evidencia necesarios para resolver dicha incongruencia.
45. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.
46. 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.

Materialidad o importancia relativa

47. La materialidad o importancia relativa es relevante cuando el profesional ejerciente determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y cuando evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Cuando toma en consideración la materialidad o importancia relativa, el profesional ejerciente entiende y evalúa 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.

Riesgo de un encargo de aseguramiento

48. El riesgo de un encargo de aseguramiento es el riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales⁹ 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 por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente

49. En general, el riesgo del encargo de aseguramiento puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

- (a) El riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, el cual a su vez consiste en:
 - (i) Riesgo inherente: susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material, antes de tener en cuenta los controles relacionados.
 - (ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección material que pudiera existir no sea prevenida, o detectada y corregida, oportunamente por los correspondientes controles internos. Cuando el riesgo de control es relevante en relación con la materia objeto de análisis, siempre existirá un grado de riesgo de control debido a las limitaciones inherentes al diseño y funcionamiento del control interno; y
- (b) riesgo de detección: riesgo de que el profesional ejerciente no detecte una incorrección material existente.

El grado en el cual el profesional ejerciente toma en consideración cada uno de dichos componentes se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial, por la naturaleza de la materia objeto de análisis y por el hecho de estar realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia

50. La naturaleza, el momento de realización y la extensión precisos de los procedimientos de obtención de evidencia variarán de un encargo al siguiente. En teoría, es posible variar hasta el infinito los procedimientos de obtención de evidencia. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades. El profesional ejerciente intenta comunicarlos claramente y sin ambigüedades y utiliza la manera adecuada a un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada¹⁰.

-
- (a) 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, esto incluye el riesgo de que el profesional concluya inadecuadamente que la materia objeto de análisis es conforme en todos los aspectos materiales con los criterios, por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los *criterios XYZ*.”
 - (b) Además del riesgo del encargo de aseguramiento, el profesional está expuesto al riesgo de expresar una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis no contiene incorrecciones materiales, y a los riesgos de pérdidas debidas a litigios, publicidad adversa u otros hechos que ocurran en relación con una materia objeto de análisis sobre la que informa.
 -
 -
 - Dichos riesgos no forman parte del riesgo del encargo de aseguramiento

¹⁰ 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.

51. "Seguridad razonable" es un concepto relacionado con la obtención de la evidencia necesaria para que el profesional ejerciente pueda concluir en relación con la información sobre la materia objeto de análisis considerada en su conjunto. Para estar en posición de expresar una opinión en forma positiva, como se requiere en un encargo de seguridad razonable, es necesario que el profesional ejerciente obtenga evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso iterativo y sistemático que implica:
- (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 procedimientos sustantivos que incluyen, en su caso, la obtención de información corroborativa de fuentes independientes con respecto a la parte responsable y, en función de la naturaleza de la materia objeto de análisis, pruebas de la efectividad de los controles; y
 - (e) evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia.
52. "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 cuando se evalúa o se mide sobre la base de los criterios establecidos.
53. Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación habilidades y de técnicas en encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso iterativo 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 pronunciamientos específicos que proporcionan orientación acerca de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para un encargo de seguridad limitada. Por ejemplo, la NIER 2400 "Encargos de revisión de estados financieros" establece que la evidencia suficiente y adecuada para una revisión de estados financieros se obtiene principalmente a través de procedimientos analíticos e indagaciones. En ausencia del correspondiente pronunciamiento, los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada variarán dependiendo las circunstancias del encargo, en especial, según la materia objeto de análisis y según las necesidades de los usuarios a quienes va destinado el informe y de la parte contratante, incluidas las limitaciones de tiempo y coste aplicables. 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.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

54. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

- (a) Las características de la materia objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica (véase apartado 32); y
- (b) las circunstancias del encargo distintas de las características de la materia objeto de análisis, cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional, a la política de retención de documentos de la entidad o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

55. Una conclusión sin salvedades no es adecuada para ninguno de los dos tipos de encargos de aseguramiento en el caso de que haya una limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente, es decir, cuando:

- (a) Existen circunstancias que impiden que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado; o
- (b) 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 informe de aseguramiento

56. El profesional ejerciente emite un informe escrito que contiene una conclusión que transmite el grado de seguridad que se ha obtenido acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. Las NIA, las NIER y las NIEA establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento. Adicionalmente, el profesional ejerciente tiene en cuenta otras responsabilidades de información, incluida la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando sea adecuado.

57. En el marco de un encargo sobre afirmaciones, la conclusión del profesional puede expresarse bien:

- (a) Haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable (por ejemplo: “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*, presenta fielmente la situación del control interno.”) o;
- (b) Directamente, haciendo referencia a la materia objeto de análisis y a los criterios (por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los *criterios XYZ*.”)

En un encargo de informe directo, las conclusiones del profesional ejerciente se expresan directamente haciendo referencia a la materia objeto de análisis y a los criterios.

58. En un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente expresa la conclusión de forma positiva, por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite una “seguridad razonable”. Habiendo realizado procedimientos de obtención de evidencia cuya naturaleza, momento de realización y extensión son razonables, dadas las características de la materia objeto de análisis y otras circunstancias relevantes del encargo que se

describen en el informe de aseguramiento, el profesional ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo.

59. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente expresa la conclusión en 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 sea eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite un grado de “seguridad limitada” que es proporcional a la amplitud de los procedimientos de obtención de evidencia aplicados por el profesional ejerciente, dadas las características de la materia objeto de análisis y otras circunstancias del encargo que se describen en el informe.
60. El profesional ejerciente no expresa una conclusión sin salvedades en ninguno de los dos tipos de encargo de aseguramiento, cuando se dan las siguientes circunstancias y cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto de la cuestión es o puede ser material:

- (a) Existe una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente (véase el apartado 55). El profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o deniega la conclusión, según lo material o lo generalizada que sea la limitación. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

- (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 materiales,¹¹

el profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa), según lo material o lo generalizada que sea la cuestión.

- (c) 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 expresa:

- (i) una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), según lo material o lo generalizada que sea la cuestión, cuando es probable que unos criterios inadecuados o que una materia objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o
- (ii) en otros casos, una conclusión con salvedades o denegación (abstención) de conclusión, según lo material o lo generalizada que sea la cuestión.

En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente

61. Un profesional ejerciente se vincula con una materia objeto de análisis cuando emite un informe relativo a la información sobre la materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación profesional con dicha materia objeto de análisis. Si el profesional ejerciente no está vinculado de esta forma,

¹¹ 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.

los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional ejerciente. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia objeto de análisis, debe requerir a dicho tercero que deje de hacerlo. El profesional ejerciente toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

Perspectiva del Sector Público

1. *El presente Marco 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, debe seguirse la orientación indicada en la nota al pie de página 1.*

Anexo**Diferencias entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada**

Este anexo resume las diferencias entre un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada que se analizan en el Marco (véanse en especial los apartados a los que se hace referencia).

Tipo de encargo	Objetivo	Procedimientos de obtención de evidencia¹²	El informe de aseguramiento
Encargo de seguridad razonable	Reducción del riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo en función de las circunstancias del encargo como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma positiva (Apartado 11)	<p>Se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso sistemático que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obtención de conocimiento de las circunstancias del encargo; • valoración de los riesgos; • respuesta a los riesgos valorados; • aplicación de procedimientos posteriores utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, re-cálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación. Dichos procedimientos posteriores implican procedimientos sustantivos que incluyen, en su caso, la obtención de información corroborativa y, según la naturaleza de la materia objeto de análisis, pruebas de la eficacia de los controles y; • evaluación de la evidencia obtenida (Apartados 51 y 52) 	Descripción de las circunstancias del encargo y una expresión en forma positiva de la conclusión (Apartado 58)
Encargo de seguridad limitada	La reducción del riesgo del encargo de aseguramiento a un nivel aceptable en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de seguridad	<ul style="list-style-type: none"> • Se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso sistemático que incluye la obtención de conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, estando los 	Descripción de las circunstancias del encargo y una expresión en forma negativa de la conclusión (Apartado 59)

¹² una descripción detallada de los requerimientos de obtención de evidencia sólo es posible en el marco de NIEA para materias objeto de análisis específicas

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

	razonable, como base para la expresión de una conclusión expresada de forma negativa por el profesional ejerciente. (Apartado 11)	procedimientos deliberadamente limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable (Apartado 53)	
--	---	--	--

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2400

(Anteriormente NIA 910)

ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las revisiones de estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2006)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción.....	1-2
Objetivo de un encargo de revisión	3
Principios generales de un encargo de revisión	4-7
Alcance de una revisión.....	8
Seguridad moderada	9
Términos del encargo	10-12
Planificación	13-15
Trabajo realizado por otros.....	16
Documentación	17
Procedimientos y evidencia	18-22
Conclusiones e informe	23-28
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para una revisión de estados financieros.	
Anexo 2: Relación ilustrativa de procedimientos que pueden aplicarse en un encargo de revisión de estados financieros.	
Anexo 3: Modelo de informe de revisión sin salvedades (favorable).	
Anexo 4: Ejemplos de informes de revisión diferentes al emitido sin salvedades	

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER,) 2400, *Encargos de Revisión de estados financieros* debe interpretarse en el contexto del *Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios Relacionados*, que establece la aplicación y autoridad de las NIER.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) es establecer normas y proporcionar orientación en relación con las responsabilidades profesionales del profesional ejerciente cuando, no siendo el auditor de una entidad, acepta un encargo de revisión de estados financieros, así como la forma y contenido del informe a emitir en relación con la revisión. El profesional ejerciente que es el auditor de la entidad, contratado para llevar a cabo un encargo de revisión de información financiera intermedia, realizará dicha revisión de acuerdo con la NIER 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.
2. Esta norma se ocupa especialmente de la revisión de estados financieros. Sin embargo, también es aplicable, adaptada a las circunstancias, a los encargos de revisión de otra información financiera histórica. Las guías contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) pueden ser útiles para el profesional ejerciente en la aplicación de esta Norma*.

Objetivo de una revisión

3. **El objetivo de una revisión de estados financieros es permitir al profesional ejerciente declarar si, basándose en la utilización de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que requiere una auditoría, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información no está preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (seguridad negativa).**

Principios generales de un encargo de revisión

4. **El profesional ejerciente debe cumplir con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).**

Los principios de ética que rigen la responsabilidad profesional del profesional ejerciente son los siguientes:

- (a) independencia,
 - (b) integridad,
 - (c) objetividad,
 - (d) competencia y diligencia profesionales,
 - (e) confidencialidad,
 - (f) comportamiento profesional y
 - (g) normas técnicas.
5. **El profesional ejerciente debe realizar la revisión de acuerdo con esta NIER.**
 6. **El profesional ejerciente debe planificar y ejecutar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que originen que los estados financieros contengan una incorrección material.**

* El apartado 2 de esta NIER se modificó en diciembre de 2007 para clarificar la aplicación de la norma.

7. **Con el propósito de expresar una seguridad negativa en el informe de revisión, el profesional ejerciente debe obtener evidencia suficiente y adecuada, principalmente a través de indagaciones y procedimientos analíticos, que le permitan expresar conclusiones.**

Alcance de una revisión

8. El término "alcance de una revisión" se refiere a los procedimientos de revisión que se estiman necesarios en función de las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión. **El profesional ejerciente debe determinar los procedimientos que se precisan para realizar una revisión de los estados financieros, teniendo en cuenta los requerimientos de la presente NIER, los pronunciamientos de instituciones profesionales, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y, en su caso, los términos del encargo de revisión y los requerimientos que afectan al informe.**

Seguridad moderada

9. Una revisión proporciona un nivel moderado de seguridad sobre si la información sometida a revisión está libre de incorrección material, lo cual se expresa en forma de seguridad negativa.

Términos del encargo

10. **El profesional ejerciente y el cliente deben acordar los términos del encargo.** Los términos del encargo acordados deben plasmarse en una carta de encargo o en otro documento apropiado, tal como un contrato.
11. La carta de encargo será una ayuda importante en la planificación del trabajo de revisión. Es en beneficio de ambas partes que el profesional ejerciente envía una carta de encargo al cliente en la que se documentan las condiciones principales del encargo. Una carta de encargo confirma la aceptación de la designación del profesional ejerciente y ayuda a evitar malentendidos con respecto a cuestiones tales como los objetivos y alcance del encargo, la extensión de las responsabilidades del profesional ejerciente y la forma del informe a emitir.
12. Las cuestiones a considerar en la carta de encargo incluyen:
 - Los objetivos del servicio a prestar
 - La responsabilidad de la dirección respecto a los estados financieros.
 - El alcance de la revisión, incluyendo referencia a esta NIER (o a los pronunciamientos, usos o prácticas nacionales correspondientes).
 - El acceso sin restricciones a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en relación con la revisión.
 - Un modelo del informe que espera emitirse.
 - El hecho de que el encargo no tiene por objeto poner de manifiesto errores, actos ilegales u otras irregularidades, tales como fraudes o desfalcos que pudieran existir.
 - Una manifestación de que no se realizará una auditoría y que, en consecuencia, no se expresará una opinión de auditoría. Para subrayar este punto y evitar confusiones, el profesional ejerciente debe evaluar también la posibilidad de indicar que una revisión no satisface los requerimientos de una auditoría establecida por imperativo legal ni una requerida por una tercera parte.

El Anexo 1 incluye un ejemplo de carta de encargo de revisión de estados financieros.

Planificación

13. **El profesional ejerciente debe planificar su trabajo de manera que se realice un encargo eficaz.**
14. **En la planificación de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente debe obtener o actualizar su conocimiento del negocio, incluyendo la organización de la entidad, sus sistemas contables, sus características operativas y la naturaleza de sus activos, pasivos, ingresos y gastos.**
15. El profesional ejerciente necesita tener un adecuado conocimiento de estas cuestiones y de otras relevantes para los estados financieros como, por ejemplo, los métodos de producción y distribución de la entidad, líneas de productos, ubicaciones operativas y partes vinculadas a la misma. El profesional ejerciente necesita este conocimiento para realizar indagaciones relevantes y para diseñar los procedimientos adecuados, así como para evaluar las respuestas y otra información obtenida.

Trabajo realizado por otros

16. **Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo realizado por otro profesional ejerciente o un experto, debe satisfacerse de que dicho trabajo sea adecuado para la finalidad de la revisión.**

Documentación

17. **El profesional ejerciente debe documentar las cuestiones importantes para proporcionar evidencia que soporte el informe de revisión y que la revisión se ha llevado a cabo de acuerdo con esta NIER.**

Procedimientos y evidencia

18. **El profesional ejerciente debe aplicar el juicio profesional en la determinación de la naturaleza específica, momento de realización y alcance de los procedimientos de revisión.** A este respecto debe guiarse por asuntos tales como:
 - cualquier conocimiento adquirido en la realización de auditorías o revisiones de los estados financieros de periodos anteriores;
 - su conocimiento del negocio de la entidad, incluyendo los principios y prácticas contables del sector en el que opera;
 - los sistemas contables de la entidad;
 - la medida en que los criterios de la dirección influyen en determinadas partidas y
 - la importancia relativa de las transacciones y saldos contables.
19. **El profesional ejerciente debe aplicar las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que habría utilizado si tuviera que expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros.** Aunque el riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas es superior en una revisión que en una auditoría, el juicio sobre lo que se considera material se basa en la información sobre la que el profesional emite un informe y en las necesidades de quienes confían en dicha información y no en el grado de seguridad proporcionado.
20. Los procedimientos de revisión de estados financieros incluyen, por lo general:

- Obtención del conocimiento del negocio de la entidad y del sector en el que opera.
- Indagaciones acerca de los principios y prácticas contables aplicados por la entidad.
- Indagaciones acerca de los procedimientos de registro contable, clasificación y agrupación de las transacciones, recopilación de la información para su revelación en los estados financieros y su preparación.
- Indagaciones acerca de todas las afirmaciones materiales incluidas en los estados financieros.
- Procedimientos analíticos diseñados para identificar relaciones y partidas concretas que resulten inusuales. Tales procedimientos incluirán:
 - Comparación de los estados financieros con los correspondientes a períodos anteriores.
 - Comparación de los estados financieros con los resultados y la situación financiera esperados.
 - Estudio de las relaciones entre elementos de los estados financieros que previsiblemente se ajustarán a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad o en las tendencias del sector.

Al aplicar estos procedimientos, el profesional ejerciente debe tener en cuenta los tipos de cuestiones que pudieron requerir ajustes contables en ejercicios anteriores.

- Indagaciones sobre acuerdos adoptados por la Junta de Accionistas, el Consejo de Administración, Comités del Consejo de Administración y reuniones de órganos similares que pudieran afectar a los estados financieros.
- Estudio de los estados financieros sujetos a revisión, para evaluar, a la luz de la información que ha llegado al conocimiento del profesional ejerciente, si los estados financieros parezcan estar conformes con los principios contables indicados.
- Obtención de informes de otros profesionales ejercientes, si existen y si se consideran necesarios, que hayan llevado a cabo una auditoría o una revisión de los estados financieros de un componente de la entidad.
- Indagaciones ante personas que tengan responsabilidad en asuntos contables y financieros, en relación con cuestiones tales como, por ejemplo:
 - Si todas las transacciones han sido registradas.
 - Si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con los criterios contables indicados.
 - Cambios en las actividades de la entidad o en sus principios y prácticas contables.
 - Asuntos sobre cuestiones que hayan surgido en la aplicación de los procedimientos anteriores.
 - Obtención de manifestaciones escritas de la dirección, cuando se considere apropiado.

El Anexo 2 de esta NIER incluye una lista ilustrativa de procedimientos que se utilizan habitualmente. La lista no es exhaustiva ni tampoco se pretende que todos los procedimientos deban ser aplicados en cada encargo de revisión.

21. **El profesional ejerciente debe indagar acerca de si se han producido hechos con posterioridad a la fecha de los estados financieros que puedan requerir ajustes o sobre los que deba informarse en los estados financieros.** El profesional ejerciente no tiene ninguna responsabilidad de aplicar procedimientos para identificar hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de su informe de revisión.
22. **Si el profesional ejerciente tiene razones para creer que la información sometida a revisión puede contener alguna incorrección material, debe aplicar procedimientos adicionales o más extensos según resulte necesario para poder expresar seguridad negativa o para confirmar que debe emitirse un informe con salvedades.**

Conclusiones e informe

23. **El informe de revisión debe contener una manifestación, clara y por escrito de seguridad negativa. El profesional ejerciente debe revisar y evaluar las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia obtenida, como base para expresar la seguridad negativa.**
24. **Basándose en el trabajo realizado, el profesional ejerciente debe evaluar si alguna información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no expresan la imagen fiel (o que no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.**
25. **El informe de una revisión de los estados financieros describe el alcance del encargo, para que el lector pueda entender la naturaleza del trabajo realizado y para aclarar que no se ha realizado una auditoría y que, por tanto, no se expresa una opinión de auditoría.**
26. **El informe de una revisión de estados financieros debe contener los elementos que se indican a continuación, normalmente en el siguiente orden:**
 - (a) **título¹;**
 - (b) **destinatario;**
 - (c) **párrafo introductorio que incluye:**
 - (i) **identificación de los estados financieros sobre los que se ha llevado a cabo la revisión y**
 - (ii) **declaración de la responsabilidad de la dirección de la entidad y del profesional ejerciente;**
 - (d) **párrafo de alcance, describiendo la naturaleza de la revisión, que incluye:**
 - (i) **referencia a esta NIER aplicable a los encargos de revisión o a las correspondientes normas, usos o prácticas nacionales relevantes;**
 - (ii) **declaración acerca de que la revisión se limita principalmente a indagaciones y procedimientos analíticos y**
 - (iii) **declaración de que no se ha realizado una auditoría, que los procedimientos aplicados proporcionan menos seguridad que una auditoría y que no se expresa una opinión de**

¹ Puede ser adecuado utilizar el término “independiente” en el título para distinguir el informe del experto de aquellos informes que pueden emitir otros como los directores de la entidad o de aquellos informes de otros expertos que no están sujetos a las mismas normas de ética que el experto independiente.

auditoría;

- (e) **conclusión de seguridad negativa;**
- (f) **fecha del informe;**
- (g) **dirección del profesional ejerciente y**
- (h) **firma del profesional ejerciente.**

Los Anexos 3 y 4 a esta NIER contienen ejemplos de informes de revisión.

27. El informe de revisión debe:

- (a) **declarar que, como resultado de su revisión, no ha llegado al conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con el marco de información financiera aplicable (seguridad negativa); o**
- (b) **si ha llegado al conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión, describir esa cuestión que deteriora la imagen fiel (o la presentación fiel, en todos los aspectos materiales) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, a menos que ello no sea posible, la cuantificación del posible efecto en los estados financieros, e**
 - (i) **incluir la salvedad a la seguridad negativa expresada; o**
 - (ii) **cuando el efecto de la cuestión sea tan material y generalizado para los estados financieros que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que la inclusión de una salvedad no es suficiente para informar sobre la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros, el profesional ejerciente debe expresar una conclusión desfavorable (adversa), indicando que los estados financieros no expresan la imagen fiel (o que no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de acuerdo con el marco de información financiera aplicable; o**
- (c) **Si ha habido una limitación al alcance material, describir tal limitación e:**
 - (i) **incluir una salvedad a la seguridad negativa expresada relativa a los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido considerados necesarios si la limitación no existiese o**
 - (ii) **cuando el posible efecto de la limitación resulte tan material y generalizado que el profesional ejerciente concluya que no se puede proporcionar ningún grado de seguridad, no proporcionará seguridad alguna.**

28. El profesional ejerciente debe fechar el informe de revisión en la fecha en que complete su revisión, lo que significa aplicar procedimientos relativos a los hechos acaecidos hasta ese momento. Sin embargo, dado que la responsabilidad del profesional ejerciente se ciñe a emitir un informe sobre los estados financieros preparados y presentados por la dirección, no debe fechar su informe en fecha anterior a aquella en que dichos estados financieros hayan sido aprobados por la dirección.

Anexo 1**Ejemplo de una carta de encargo para una revisión de los estados financieros**

La siguiente carta se usará como guía, teniendo en cuenta, además, lo indicado en el párrafo 10 de esta NIER y deberá adaptarse de acuerdo con los requisitos y circunstancias de cada caso concreto

Al Consejo de Administración (o al representante adecuado de la alta dirección):

Esta carta tiene por objeto confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo, así como de la naturaleza y limitaciones de los servicios que prestaremos.

Prestaremos los siguientes servicios:

Revisaremos el balance de la entidad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en dicha fecha, de acuerdo con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2400 (o las normas, usos o prácticas nacionales correspondientes aplicables a revisiones). No realizaremos una auditoría de tales estados financieros y, por lo tanto, no expresaremos una opinión de auditoría sobre ellos. Por tanto, esperamos poder expresar una conclusión sobre los estados financieros como sigue:

(Véase Anexo 3 a esta NIER).

La Dirección es responsable de los estados financieros, incluyendo la información a revelar correspondiente. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, así como la selección y aplicación de las políticas contables. (Como parte de nuestro proceso de revisión, solicitaremos manifestaciones por escrito de la dirección relativas a las afirmaciones realizadas en relación con la revisión)¹.

Los términos de esta carta tendrán validez para ejercicios sucesivos, a menos que se cancele, modifique o reemplace (según proceda).

Nuestro encargo no tiene por objeto ni se puede esperar que revele, si existen, fraudes o errores o actos ilegales. No obstante, les informaremos de cualquier cuestión material que llegue a nuestro conocimiento.

Le rogamos firmen y nos devuelvan la copia adjunta a esta carta, como muestra de su conformidad con los términos de nuestra revisión de los estados financieros.

XYZ &Co

Acuse de recibo en nombre de la entidad ABC:

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

¹ La inclusión de esta frase queda a criterio del profesional ejerciente.

Ejemplo de procedimientos que pueden aplicarse en un encargo de revisión de estados financieros

1. El juicio del profesional ejerciente es el que determina las indagaciones y procedimientos analíticos a realizar en una revisión de estados financieros. La siguiente lista tiene un carácter meramente ilustrativo. No se pretende que todos los procedimientos sugeridos se apliquen en cada revisión. Tampoco se pretende que este Anexo sirva como programa o lista de comprobación en la realización de una revisión.

General

2. Comentar con el cliente y con el equipo del encargo los términos y alcance del encargo.
3. Preparar una carta de encargo exponiendo los términos y alcance del encargo.
4. Obtener un conocimiento del negocio de la entidad y del sistema de registro de la información financiera y preparación de los estados financieros.
5. Indagar acerca de si toda la información financiera se ha registrado:
 - (a) en su totalidad,
 - (b) a tiempo y
 - (c) después de la oportuna autorización.
6. Obtener el balance de comprobación y verificar que esté de acuerdo con el libro diario y los estados financieros.
7. Considerar los resultados de auditorías y encargos de revisión anteriores, incluidos los ajustes contables requeridos.
8. Indagar si se han producido cambios importantes en la entidad en el último ejercicio (por ejemplo, los producidos en la propiedad o en la estructura del capital).
9. Indagar sobre las políticas contables de la entidad y considerar si:
 - (a) cumplen con las normas aplicables, nacionales o internacionales
 - (b) han sido aplicadas correctamente y
 - (c) han sido aplicadas uniformemente y, en caso contrario, considerar si se ha informado sobre los cambios en las políticas contables.
10. Estudiar las actas de las juntas de accionistas, del Consejo de Administración y de otros comités apropiados, para averiguar si existe algún asunto que pueda resultar de relevancia para la revisión.
11. Indagar si las decisiones adoptadas en las reuniones de la Junta de Accionistas, del Consejo de Administración u otras similares que afecten a los estados financieros han tenido el reflejo adecuado en ellos.
12. Indagar sobre la existencia de transacciones con partes vinculadas, sobre la manera en que se han contabilizado y sobre si se ha informado adecuadamente de las partes vinculadas en los estados financieros.

13. Indagar sobre la existencia de contingencias y compromisos.
14. Indagar sobre la posible existencia de planes de enajenación de activos importantes o de segmentos de negocio.
15. Obtener los estados financieros y comentarlos con la dirección.
16. Considerar si la información contenida en los estados financieros, los criterios de clasificación y presentación utilizados son adecuados.
17. Comparar los resultados del ejercicio mostrados en los estados financieros del periodo actual con los resultados mostrados en estados financieros de períodos comparables anteriores y, si están disponibles, con presupuestos y proyecciones.
18. Obtener explicaciones de la dirección de las fluctuaciones poco habituales o de incongruencias en los estados financieros.
19. Considerar el efecto, tanto individualmente como en su conjunto, de los errores no ajustados. Llamar la atención de la dirección sobre estos errores y determinar qué influencia pueden tener en el informe de revisión.
20. Considerar la obtención de una carta de manifestaciones de la dirección.

Tesorería

21. Obtener la conciliación de las cuentas bancarias. Indagar ante el personal del cliente sobre cualquier partida de conciliación antigua o inusual.
22. Indagar sobre transferencias entre cuentas de tesorería en el periodo anterior y posterior a la fecha de los estados financieros revisados.
23. Indagar acerca de si existe alguna restricción o limitación a la disponibilidad de las cuentas de tesorería.

Cuentas a cobrar

24. Indagar sobre las políticas contables para el registro inicial de las cuentas a cobrar y determinar si se conceden descuentos en tales transacciones.
25. Obtener un detalle de las cuentas a cobrar y comprobar si el total cuadra con el balance de comprobación.
26. Obtener y considerar las explicaciones acerca de las fluctuaciones significativas de los saldos contables frente a períodos anteriores o a estimaciones realizadas.
27. Obtener un análisis de antigüedad de saldos de las cuentas a cobrar. Indagar sobre los motivos de cuentas con saldos inusualmente elevados, saldos acreedores o cualesquiera otros saldos inusuales e indagar sobre la recuperabilidad de las cuentas a cobrar.
28. Comentar con la dirección sobre la clasificación en los estados financieros de las cuentas a cobrar, incluidos los saldos a largo plazo, saldos acreedores e importes debidos por accionistas, dirección y otras partes vinculadas.
29. Indagar sobre el método de identificación de las cuentas de morosos y la dotación de provisiones por cuentas de dudosa recuperabilidad y evaluar su razonabilidad.
30. Indagar si las cuentas a cobrar han sido pignoradas, cedidas mediante acuerdos de venta de cartera, “factoring”, o descontadas.
31. Indagar sobre los procedimientos aplicados para asegurar el adecuado corte de ventas y devoluciones de ventas.

32. Indagar si existen cuentas a cobrar que corresponden a mercancías entregadas a terceros en consignación y, en caso afirmativo, si se han realizado los ajustes necesarios para revertir dichas transacciones e incluir las mercancías en existencias.
33. Indagar si alguna nota de crédito importante relacionada con los ingresos contabilizados se ha emitido después de la fecha del balance y si se ha creado la correspondiente provisión por dicho importe.

Existencias

34. Obtener el listado de existencias y determinar si:
 - (a) el total cuadra con el saldo del balance de comprobación y
 - (b) el listado está basado en un recuento físico del inventario.
35. Indagar acerca de los métodos de recuento del inventario.
36. Cuando el recuento físico no se haya realizado en la fecha del balance , indagar si:
 - (a) se utiliza un sistema de inventario permanente y si se realizan comparaciones periódicas con las existencias reales disponibles y
 - (b) existe un sistema integrado de costes y si ha facilitado información fiable en el pasado.
37. Comentar los ajustes derivados del último recuento físico del inventario realizado.
38. Indagar sobre los procedimientos aplicados para el control del corte y de cualquier movimiento de existencias.
39. Indagar sobre los criterios utilizados en la valoración de cada categoría de existencias y, en especial, en cuanto a la eliminación del beneficio en las transacciones internas entre sucursales. Indagar si las existencias están valoradas por el menor entre el coste y el valor neto de realización.
40. Considerar la uniformidad con la que se han aplicado los métodos de valoración de existencias, incluidos factores tales como materiales, mano de obra y costes indirectos.
41. Comparar los saldos de las principales categorías de existencias con los correspondientes a períodos anteriores y con las cifras previstas para el actual. Preguntar sobre las fluctuaciones y diferencias importantes.
42. Comparar la rotación de existencias del período con la de ejercicios anteriores.
43. Indagar acerca del método utilizado para la identificación de existencias de lento movimiento y obsoletas y si tales existencias han sido contabilizadas por su valor neto de realización.
44. Indagar acerca de si algunas de las existencias han sido recibidas en consignación y, en caso afirmativo, si se han realizado los ajustes necesarios para excluir dichos bienes de las cuentas de existencias.
45. Indagar acerca de si algunas de las existencias han sido pignoradas, almacenadas en otros lugares o entregadas a terceros en consignación y si tales transacciones han sido contabilizadas adecuadamente.

Inversiones (incluidas participaciones en empresas asociadas y valores negociables)

46. Obtener un detalle de las inversiones a la fecha de cierre y determinar si el total coincide con el balance de comprobación.
47. Indagar sobre los criterios contables aplicados a este tipo de inversiones.

48. Indagar ante la dirección sobre los valores contables de las inversiones financieras. Considerar si existen problemas de realización.
49. Considerar si existe una adecuada contabilización de las ganancias y pérdidas así como de los rendimientos de las inversiones.
50. Indagar sobre las clasificaciones a largo plazo y a corto plazo de las inversiones.

Inmovilizado material y amortizaciones o depreciaciones

51. Obtener un detalle del inmovilizado material que incluya el coste y la amortización o depreciación acumulada y determinar si cuadra con el balance de comprobación.
52. Indagar sobre la política contable aplicada en relación con la amortización o depreciación, así como sobre la distinción entre partidas capitalizables y de mantenimiento. Considerar si el inmovilizado ha sufrido algún deterioro de valor importante e irreversible.
53. Comentar con la dirección las adiciones y retiros en las cuentas de inmovilizado material y la contabilización de los resultados obtenidos en las transacciones de venta o retiros. Indagar acerca de si todas estas transacciones han sido adecuadamente contabilizadas.
54. Indagar sobre la uniformidad de los métodos y coeficientes de amortización o depreciación aplicados y comparar los cargos del ejercicio con los correspondientes a períodos anteriores.
55. Indagar acerca de si se han constituido garantías reales sobre el inmovilizado material.
56. Comentar si los contratos de arrendamiento han sido adecuadamente reflejados en los estados financieros, de acuerdo con los pronunciamientos contables actuales.

Intangibles, gastos pagados por anticipado y otros activos

57. Obtener detalles que identifiquen la naturaleza de estos activos y comentar con la dirección sobre su recuperación.
58. Indagar sobre los criterios de registro de estos activos, así como sobre los métodos de amortización utilizados.
59. Comparar los saldos de las cuentas de gasto relacionadas con los de ejercicios anteriores y comentar con la dirección las variaciones importantes.
60. Comentar con la dirección la clasificación entre cuentas a largo plazo o a corto plazo.

Préstamos a pagar

61. Obtener de la dirección un detalle de estas cuentas y comprobar si el total cuadra con la cifra del balance de comprobación.
62. Indagar sobre si existe algún préstamo en el que la dirección no haya cumplido con los términos del contrato y, si es aplicable, indagar sobre las acciones de la dirección a este respecto y si se han realizado los ajustes adecuados a los estados financieros.
63. Considerar la razonabilidad de los gastos por intereses en relación con los saldos de préstamos.
64. Indagar acerca de si se han otorgado garantías en relación con los préstamos a pagar.
65. Indagar sobre la clasificación de los préstamos a pagar entre corto y largo plazo.

Cuentas a pagar comerciales

66. Indagar sobre las políticas contables para el registro inicial de las cuentas comerciales a pagar y si la entidad tiene derecho a cualquier descuento o beneficio concedido en tales transacciones.
67. Obtener y considerar explicaciones de variaciones importantes en los saldos contables, en relación con los correspondientes a períodos anteriores o a estimaciones realizadas.
68. Obtener un detalle de las cuentas a pagar comerciales y comprobar que el total cuadra con el balance de comprobación.
69. Indagar acerca de si los saldos han sido conciliados con los registros contables de los proveedores y comparar dichos saldos con los del periodo anterior. Comparar asimismo la rotación con periodos anteriores.
70. Considerar si podrían existir pasivos significativos no registrados.
71. Indagar acerca de si los importes a pagar a accionistas, administradores y otras partes vinculadas se presentan separadamente.

Provisiones y pasivos contingentes

72. Obtener un detalle de estos pasivos y comprobar que el total cuadra con el balance de comprobación.
73. Comparar los saldos más importantes de las cuentas de gasto relacionadas con los de ejercicios anteriores.
74. Indagar sobre la aprobación de provisiones, condiciones de pago, cumplimiento de las mismas, garantías prestadas y clasificación.
75. Indagar sobre el método utilizado para la determinación de los pasivos provisionados.
76. Indagar sobre la naturaleza de los importes incluidos en pasivos contingentes y compromisos.
77. Indagar acerca de si existen pasivos reales o contingentes que no hayan sido registrados en las cuentas. Si es así, comentar con la dirección si es necesario reconocer provisiones o informar al respecto en las notas a los estados financieros.

Impuesto sobre los beneficios y otros impuestos

78. Preguntar a la dirección si existen hechos, incluidas controversias con las autoridades tributarias, que puedan tener efectos importantes sobre los impuestos a pagar por la entidad.
79. Considerar el gasto en impuestos en relación con la cifra de beneficios de la entidad en el periodo.
80. Indagar ante la dirección sobre lo adecuado de los pasivos por impuesto diferido registrados y los pasivos por impuesto corriente incluidos los cargos en relación con ejercicios anteriores.

Hechos posteriores

81. Obtener de la dirección los últimos estados financieros intermedios y compararlos con los que están siendo sometidos a revisión o con los del periodo comparable del ejercicio anterior.
82. Indagar sobre posibles hechos posteriores a la fecha del balance que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros sometidos a revisión y, en particular, indagar acerca de si:
 - (a) han surgido compromisos o incertidumbres sustanciales con posterioridad a la fecha de cierre del balance,
 - (b) se han producido hasta la fecha cambios importantes en el capital social, la deuda a largo plazo o el fondo de

maniobra y

(c) se han realizado hasta la fecha ajustes inusuales con posterioridad a la fecha de cierre del balance

Considerar la necesidad de realizar ajustes o de facilitar información adicional en los estados financieros.

83. Obtener y estudiar las actas de las Juntas de Accionistas, reuniones del Consejo de Administración y de otros Comités que hayan podido celebrarse tras la fecha de cierre del balance.

Litigios

84. Indagar ante la dirección acerca de si la entidad es objeto de alguna acción legal, anunciada, en proceso o pendiente. Evaluar su efecto en los estados financieros.

Patrimonio neto

85. Obtener y considerar el detalle de las transacciones en las cuentas del patrimonio neto, incluyendo nuevas emisiones, amortizaciones y dividendos.
86. Indagar acerca de si existen restricciones sobre las cuentas de ganancias acumuladas u otras cuentas del patrimonio neto.

Operaciones

87. Comparar los resultados con los de periodos anteriores y con los esperados en el periodo actual. Comentar las variaciones significativas con la dirección.
88. Comentar si el registro de las ventas y gastos más significativos se ha realizado en los periodos apropiados.
89. Considerar las partidas extraordinarias e inusuales.
90. Considerar y comentar con la dirección la relación existente entre las partidas relacionadas en la cuenta de ingresos y evaluar su razonabilidad en el contexto de relaciones similares existentes en periodos anteriores e información adicional disponible para el auditor.

91.

Anexo 3**Modelo de informe de revisión sin salvedades****INFORME DE REVISIÓN PARA...**

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de diciembre de 20XX, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al ejercicio anual finalizado en dicha fecha. La dirección de la entidad es responsable de estos estados financieros. Nuestra responsabilidad es emitir un informe sobre dichos estados financieros basado en nuestra revisión.

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2400 (o incluir referencia a las normas, usos o prácticas nacionales correspondientes aplicables a encargos de revisión). Esta norma requiere planificar y ejecutar la revisión con la finalidad de obtener una seguridad moderada sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una revisión se limita principalmente a realizar indagaciones ante el personal de la entidad y aplicar procedimientos analíticos sobre los datos financieros por lo que, en consecuencia, proporciona menos seguridad que una auditoría. Debido a que no hemos realizado una auditoría, no expresamos una opinión.

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente, en todos sus aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera ¹

Firma

Fecha

Dirección.

¹ O indíquense los principios contables nacionales correspondientes

Anexo 4**Ejemplos de informes de revisión diferentes al emitido sin salvedades****Salvedad por incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera****INFORME DE REVISIÓN PARA...**

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de diciembre de 20XX, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al ejercicio anual finalizado en dicha fecha. La dirección de la entidad es responsable de estos estados financieros. Nuestra responsabilidad es emitir un informe sobre dichos estados financieros, basado en nuestra revisión.

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2400 (o incluir referencia a las normas, usos o prácticas nacionales correspondientes aplicables a encargos de revisión). Esta norma requiere planificar y ejecutar la revisión con la finalidad de obtener una seguridad moderada sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una revisión se limita principalmente a realizar indagaciones ante el personal de la entidad y aplicar procedimientos analíticos sobre los datos financieros por lo que, en consecuencia, proporciona menos seguridad que una auditoría. Debido a que no hemos realizado una auditoría, no expresamos una opinión.

La Dirección nos ha informado que las existencias están valoradas a su precio de coste, que excede de su valor neto de realización. Los cálculos de la dirección, que hemos revisado, muestran que las existencias, si se hubieran valorado por el importe menor entre el coste y el valor neto de realización, como exigen las Normas Internacionales de Información Financiera, habría disminuido en XX euros y el resultado y el patrimonio neto habrían disminuido en YY euros.

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la sobrevaloración de las existencias descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente, en todos sus aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹.

Firma

Fecha

Dirección.

¹ O indíquense los principios contables nacionales correspondientes.

Informe con conclusión desfavorable (adversa) por incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera

INFORME DE REVISIÓN PARA

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de diciembre de 20XX, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al ejercicio anual finalizado en dicha fecha. La dirección de la entidad es responsable de estos estados financieros. Nuestra responsabilidad es emitir un informe sobre dichos estados financieros basado en nuestra revisión.

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2400 (o incluir referencia a las normas, usos o prácticas nacionales correspondientes aplicables a encargos de revisión). Esta norma requiere planificar y ejecutar la revisión con la finalidad de obtener una seguridad moderada sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una revisión se limita principalmente a realizar indagaciones ante el personal de la entidad y aplicar procedimientos analíticos sobre los datos financieros por lo que, en consecuencia, proporciona menos seguridad que una auditoría. Debido a que no hemos realizado una auditoría, no expresamos una opinión.

Según lo indicado en la nota núm. X, estos estados financieros no incluyen el efecto de la consolidación de los estados financieros de las sociedades dependientes, estando la inversión contabilizada por su coste de adquisición. De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, los estados financieros de las entidades dependientes deben consolidarse.

Basándonos en nuestra revisión, dado el efecto generalizado sobre los estados financieros de la cuestión descrita en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente, en todos sus aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹.

Firma

Fecha

Dirección.

¹ O indíquense los principios contables nacionales correspondientes

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2410**REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA REALIZADA POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD**

(Aplicable a revisiones de información financiera intermedia de periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2006.)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-3
Principios generales de una revisión de información financiera intermedia.....	4-6
Objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia	7-9
Acuerdo de los términos del encargo.....	10-11
Procedimientos para una revisión de información financiera intermedia	11-29
Evaluación de las incorrecciones	30-33
Manifestaciones de la dirección	34-35
Responsabilidad del auditor con respecto a la información incluida en documentos que acompañan a la información financiera intermedia	36-37
Comunicación	38-42
Informe sobre la naturaleza, alcance y resultados de la revisión de información financiera intermedia.	43-63
Documentación.....	64
Fecha de entrada en vigor	65
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para una revisión de información financiera intermedia	
Anexo 2: Procedimientos analíticos que puede considerar el auditor cuando realiza una revisión de información financiera intermedia	
Anexo 3: Ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección	
Anexo 4: Ejemplos de informes de revisión de información financiera intermedia.	
Anexo 5: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por incumplimiento del marco de información financiera aplicable	
Anexo 6: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por una limitación al alcance no impuesta por la dirección	
Anexo 7: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión desfavorable (adversa) por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable	

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER,) 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* debe interpretarse en el contexto del *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*, que establece la aplicación y autoridad de las NIER.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) es establecer normas y proporcionar orientación en relación con las responsabilidades profesionales del auditor, cuando este acepta un encargo de revisión de información financiera intermedia de un cliente de auditoría, así como proporcionar orientación sobre la forma y contenido del informe. El término "auditor" se utiliza a lo largo de toda la NIER, no porque el auditor realice una actividad de auditoría, sino porque el alcance de la presente NIER se limita a una revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de los estados financieros de la entidad.
2. A los efectos de esta NIER, información financiera intermedia es información financiera que se prepara y presenta de conformidad con un marco de información financiera aplicable ¹ y comprende un conjunto completo o resumido de estados financieros correspondientes a un periodo de tiempo inferior al ejercicio anual de la entidad
3. **El auditor contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia debe llevar a cabo la revisión de conformidad con la presente NIER.** Al realizar la auditoría de los estados financieros anuales, el auditor obtiene un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno. Cuando se contrata al auditor para revisar la información financiera intermedia, este conocimiento se actualiza mediante indagaciones hechas en el transcurso de la revisión y le ayuda a determinar las indagaciones a realizar y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión a aplicar en el curso de la revisión. Un profesional ejerciente contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia, que no sea el auditor de la entidad, realizará la revisión de conformidad con la NIER 2400 *Encargos de revisión de estados financieros*. Y como el profesional ejerciente generalmente no tiene el mismo conocimiento que el auditor de la entidad sobre esta y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, es necesario efectuar indagaciones y aplicar procedimientos diferentes para cumplir con el objetivo de la revisión.
- 3a. Esta NIER está orientada hacia una revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad. No obstante, deberá aplicarse, adaptándola según sea necesario en función de las circunstancias, cuando el auditor de la entidad acepte un encargo de revisión de información financiera histórica de un cliente de auditoría distinta de información financiera intermedia.*

Principios generales de una revisión de información financiera intermedia

4. **El auditor debe cumplir con los requerimientos de ética profesional aplicables a la auditoría de los estados financieros anuales de la entidad.** Estos requerimientos de ética rigen las responsabilidades profesionales del auditor en las siguientes áreas: independencia, integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad, comportamiento profesional y normas técnicas.
5. **El auditor debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo concreto.** Entre los elementos de control de calidad que son relevantes para un encargo concreto se incluyen: las responsabilidades de liderazgo sobre la calidad del trabajo, los requerimientos de ética, la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y de encargos específicos, asignación de los equipos de los encargos, realización del encargo y seguimiento.
6. **El auditor debe planificar y ejecutar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que la información financiera intermedia requiera un ajuste material para que esta esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.** Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mentalidad inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a cualquier evidencia que contradiga o cuestione la fiabilidad de los documentos o manifestaciones realizados por la dirección de la entidad.

¹ Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

* El apartado 3 y la nota 4 se insertaron en esta NIER en diciembre de 2007 para clarificar su aplicación

Objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia

7. El objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia es permitir al auditor expresar una conclusión acerca de si, basándose en su revisión, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor hace indagaciones y aplica procedimientos analíticos, así como otros procedimientos de revisión, con el objetivo de reducir a un nivel moderado el riesgo de expresar una conclusión inadecuada cuando la información financiera intermedia contiene una incorrección material.
8. El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere significativamente del de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Una revisión de información financiera intermedia no proporciona una base para expresar una opinión sobre si la información financiera expresa la imagen fiel o se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.
9. Una revisión, a diferencia de una auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia está libre de incorrección material. Una revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión puede hacer llegar al conocimiento del auditor cuestiones significativas que afecten a la información financiera intermedia, pero no proporciona toda la evidencia que requeriría una auditoría.

Acuerdo de los términos del encargo

10. **El auditor y el cliente deben acordar los términos del encargo.**
11. Los términos del encargo acordados se plasman normalmente en una carta de encargo. Dicha comunicación ayuda a evitar malentendidos con respecto a la naturaleza del encargo y, en particular, al objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la dirección, la extensión de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y forma del informe. La comunicación generalmente cubre las siguientes cuestiones:
 - El objetivo de una revisión de información financiera intermedia.
 - El alcance de la revisión.
 - La responsabilidad de la dirección sobre la información financiera intermedia.
 - La responsabilidad de la dirección de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz en lo que respecta a la preparación de la información financiera intermedia.
 - La responsabilidad de la dirección de poner a disposición del auditor todos los registros contables e información relacionada.
 - El consentimiento de la dirección en proporcionar manifestaciones escritas al auditor que confirmen las manifestaciones realizadas verbalmente durante la revisión, así como aquellas que estén implícitas en los registros de la entidad.
 - La forma y contenido previstos del informe a emitir, en el que se incluye la identidad del destinatario del informe.
 - La conformidad de la dirección para que el informe de revisión también se incluya cuando algún documento que contenga la información financiera intermedia indique que esta ha sido revisada por el auditor de la entidad.

En el Anexo 1 de la presente NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo. Los términos del encargo para revisar información financiera intermedia pueden también combinarse con los términos del encargo para auditar los estados financieros anuales.

Procedimientos para una revisión de información financiera intermedia

Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno

12. **El auditor debe tener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera, tanto anual como intermedia, suficiente para planificar y realizar el encargo de un modo que le permita:**
 - (a) **identificar los tipos de incorrecciones materiales potenciales y considerar la probabilidad de su ocurrencia; y**
 - (b) **seleccionar las indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le proporcionen una base para concluir acerca de si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad, con el marco de información financiera aplicable.**
13. Según requiere la NIA 315 (Revisada) *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, el auditor que ha auditado los estados financieros de la entidad durante uno o más periodos anuales ha obtenido un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera anual suficiente para realizar la auditoría. Al planificar una revisión de información financiera intermedia, el auditor actualiza este conocimiento. El auditor también obtiene un conocimiento suficiente del sistema de control interno en relación con la preparación de la información financiera intermedia, ya que puede diferir del control interno relacionado con la información financiera anual.
14. El auditor utiliza el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno, para determinar las indagaciones a realizar y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión a aplicar, así como para identificar los hechos concretos, transacciones o afirmaciones sobre los que pueden centrarse las indagaciones o los procedimientos analíticos u otros procedimientos de revisión a aplicar.
15. Los procedimientos que aplica el auditor para actualizar el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, generalmente incluyen lo siguiente:
 - Estudiar la documentación, con el detalle que sea necesario, de la auditoría del año anterior y las revisiones del (de los) periodo(s) intermedio(s) previos del año actual y el (los) correspondiente(s) periodo(s) intermedio(s) del año anterior, para permitir al auditor la identificación de las cuestiones que puedan afectar a la información financiera intermedia del periodo actual.
 - Considerar cualquier riesgo significativo identificado en la auditoría de los estados financieros del año anterior, incluyendo el riesgo de que la dirección eluda los controles establecidos.
 - Estudiar la información financiera anual más reciente y la comparable del periodo intermedio anterior.
 - Considerar la materialidad o importancia relativa con relación al marco de información financiera aplicable, en lo que se refiere a la información financiera intermedia para ayudar a determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar y a evaluar el efecto de las incorrecciones.
 - Considerar la naturaleza de cualquier incorrección material corregida y de cualquier incorrección inmaterial no corregida en los estados financieros del año anterior.
 - Considerar cuestiones importantes de contabilidad y auditoría que puedan ser de importancia para futuras auditorías, tales como las debilidades significativas en el sistema de control interno.
 - Considerar los resultados de cualquier procedimiento de auditoría aplicado con respecto a los estados financieros del año actual.
 - Considerar los resultados de cualquier auditoría interna realizada y de las acciones posteriores emprendidas por la dirección.
 - Realizar indagaciones ante la dirección sobre los resultados de su valoración del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener alguna incorrección material como consecuencia de fraude.

- Realizar indagaciones ante la dirección sobre el efecto de los cambios en las actividades del negocio de la entidad.
 - Realizar indagaciones ante la dirección acerca de cualquier cambio significativo en el sistema de control interno y el efecto potencial de dichos cambios en la preparación de la información financiera intermedia.
 - Realizar indagaciones ante la dirección sobre el proceso de preparación de la información financiera intermedia y la fiabilidad de los registros contables de los que se obtiene dicha información financiera intermedia.
16. El auditor determina la naturaleza de los procedimientos de revisión que deben aplicar los distintos componentes, si se requiere, y los comunica a otros auditores que participan en la revisión cuando sea aplicable. Entre los factores que deben considerarse se incluyen la materialidad y el riesgo de incorrección en la información financiera intermedia de los componentes, así como el conocimiento del auditor sobre el grado de centralización o descentralización del sistema de control interno sobre la preparación de dicha información.
17. **Para planificar y llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia, un auditor recientemente nombrado, que no haya realizado aún una auditoría de los estados financieros anuales de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, debe obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera, tanto intermedia como anual.**
18. Este conocimiento permite al auditor definir las indagaciones y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que se aplican al realizar una revisión de información financiera intermedia de conformidad con esta NIER. Como parte de la obtención de este conocimiento, el auditor generalmente hace indagaciones ante el auditor anterior y, cuando es factible, revisa la documentación del auditor predecesor relativa a la auditoría anual precedente y a cualesquiera periodos intermedios anteriores del año actual que hayan sido revisados por el auditor predecesor. Al realizar estos procedimientos, el auditor considera la naturaleza de las incorrecciones corregidas y la suma de las incorrecciones no corregidas detectada por el auditor predecesor, cualquier riesgo significativo, incluyendo el riesgo de que la dirección eluda los controles establecidos, así como las cuestiones significativas de contabilidad o de auditoría que puedan tener una importancia en auditorías futuras, tales como las debilidades significativas del sistema de control interno.

Indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión

19. **El auditor debe hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le permitan concluir si, basándose en los procedimientos realizados, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**
20. Una revisión generalmente no requiere realizar pruebas sobre los registros contables mediante la inspección, observación o confirmación. Los procedimientos para llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia generalmente se limitan a hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como a aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión, más que a comprobar la información obtenida sobre cuestiones contables significativas relativas a la información financiera intermedia. El conocimiento de la entidad y su entorno por parte del auditor, incluyendo su sistema de control interno, los resultados de las valoraciones del riesgo en la auditoría precedente y la consideración de la materialidad en lo que se refiere a la información financiera intermedia, afectan a la naturaleza y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión aplicados.
21. El auditor generalmente aplica los siguientes procedimientos:
- Estudiar las actas de las reuniones de la Junta de Accionistas, responsables del gobierno de la entidad y de otros Comités adecuados, con objeto de identificar las cuestiones que puedan afectar a la información financiera intermedia, y realización de indagaciones acerca de las cuestiones tratadas en las reuniones de las que no existan actas que puedan afectar a la información financiera intermedia.

- Considerar el efecto, si lo hay, de cuestiones que, en la anterior auditoría o revisión, dieron lugar a modificaciones al informe de auditoría o de revisión, a ajustes contables o a incorrecciones no corregidas.
- Comunicarse, cuando corresponda, con otros auditores que estén realizando una revisión de la información financiera intermedia de los componentes significativos de la entidad que prepara la información financiera.
- Realizar indagaciones ante los miembros de la dirección responsables de asuntos financieros y contables y ante otros miembros de la dirección, según corresponda, sobre lo siguiente:
 - Si la información financiera intermedia se ha preparado y presentado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
 - Si ha habido cambios en principios contables o en los métodos para aplicarlos.
 - Si algunas transacciones nuevas han requerido la aplicación de un nuevo principio contable.
 - Si la información financiera intermedia contiene incorrecciones conocidas que no hayan sido corregidas.
 - Situaciones inusuales o complejas que puedan haber afectado a la información financiera intermedia, tales como combinaciones de negocios o venta de un segmento del negocio.
 - Hipótesis significativas que sean relevantes para la medición de los valores razonables o la información a revelar, así como la intención y capacidad de la dirección de llevar a cabo las correspondientes acciones en nombre de la entidad.
 - Si las transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, en la información financiera intermedia.
 - Cambios significativos en compromisos y obligaciones contractuales.
 - Cambios significativos en pasivos contingentes, incluyendo litigios o reclamaciones.
 - Cumplimiento de cláusulas de compromisos de deuda.
 - Asuntos sobre los que han surgido dudas durante la ejecución de los procedimientos de revisión.
 - Transacciones significativas que ocurren en los últimos días del periodo intermedio o en los primeros días del siguiente periodo intermedio.
 - Conocimiento de cualquier fraude o sospecha de fraude que afecte a la entidad, implicando a:
 - La dirección.
 - Empleados que desempeñen funciones importantes en relación con el sistema de control interno.
 - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
 - Conocimiento de cualquier denuncia de fraude o sospecha de fraude que afecte a la información financiera intermedia de la entidad y haya sido comunicada por empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.
 - Conocimiento de cualquier incumplimiento real o posible de disposiciones legales y reglamentarias que pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
- Aplicar procedimientos analíticos a la información financiera intermedia diseñados para identificar las relaciones y partidas individuales que parezcan inusuales y que puedan reflejar una incorrección material. Los procedimientos analíticos pueden incluir el análisis de ratios y técnicas estadísticas tales como análisis de tendencias o análisis de regresión y pueden realizarse manualmente o mediante el uso de técnicas asistidas por ordenador. El Anexo 2 de esta NIER contiene ejemplos de procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realice una revisión de información financiera intermedia.

- Estudiar la información financiera intermedia y considerar si alguna cuestión ha llegado a conocimiento del auditor que le lleve a pensar que dicha información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
22. El auditor puede realizar muchos de los procedimientos de revisión antes o de forma simultánea a la preparación de la información financiera intermedia por parte de la entidad. Por ejemplo, puede ser factible actualizar el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, y comenzar a estudiar las actas correspondientes antes del final del período intermedio. Anticipar la realización de algunos de los procedimientos de revisión también permite una oportuna identificación y consideración de asuntos contables importantes que afecten a la información financiera intermedia.
 23. Generalmente, el auditor que lleva a cabo la revisión de la información financiera intermedia es también contratado para realizar una auditoría de los estados financieros anuales de la entidad. Por razones de conveniencia y eficiencia, el auditor puede decidir aplicar ciertos procedimientos de auditoría de manera simultánea a la revisión de la información financiera intermedia. Por ejemplo, la información obtenida al estudiar las actas de las reuniones del consejo de administración en el curso de la revisión de la información financiera intermedia también puede usarse para la auditoría anual. El auditor puede, además, decidir aplicar, en el momento de la revisión intermedia, procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de los estados financieros anuales, por ejemplo, procedimientos sobre transacciones significativas o inusuales que hayan tenido lugar durante el período, como combinaciones de negocios, reestructuraciones o transacciones generadoras de ingresos significativas.
 24. Una revisión de información financiera intermedia generalmente no requiere corroborar las respuestas a indagaciones acerca de litigios o reclamaciones. Por lo tanto, normalmente, no es necesario enviar una carta de confirmación al abogado de la entidad. Sin embargo, puede ser apropiada la comunicación directa con él en relación con litigios o reclamaciones si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a poner en duda si la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y el auditor cree que el abogado de la entidad puede tener información pertinente.
 25. El auditor debe obtener evidencia de que la información financiera intermedia concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan. El auditor puede obtener evidencia de que la información financiera intermedia concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, mediante su comparación con:
 - (a) Los registros contables, tales como el libro mayor o una hoja de consolidación que concuerda o ha sido conciliada con los registros contables. y
 - (b) otros datos de soporte en los registros de la entidad, según sea necesario.
 26. **El auditor debe indagar acerca de si la dirección ha identificado todos los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de revisión que puedan requerir ajuste, o revelación en la información financiera intermedia.** No es necesario que el auditor aplique otros procedimientos para identificar hechos que ocurran después de la fecha del informe de revisión.
 27. **El auditor debe indagar acerca de si la dirección ha cambiado su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando, como resultado de sus indagaciones o de otros procedimientos de revisión, lleguen a conocimiento del auditor hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe:**
 - (a) **Indagar ante la dirección acerca de sus planes de acción futuros como resultado de su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la viabilidad de estos planes y si la dirección cree que el resultado de estos planes mejorará la situación y**
 - (b) **considerar lo adecuado de la información revelada sobre estas cuestiones en la información financiera intermedia.**
 28. Los hechos o condiciones que puedan generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pueden haber existido a la fecha de los estados financieros anuales o pueden haber sido identificados como resultado de indagaciones realizadas ante la dirección o en el curso de la aplicación de otros procedimientos de revisión. Cuando estos hechos o condiciones llegan al conocimiento del auditor, este indaga ante la

dirección acerca de sus planes de acción futuros, tales como sus planes para liquidar activos, solicitar préstamos o reestructurar deuda, reducir o retrasar los gastos o aumentar el capital. El auditor también indaga acerca de la viabilidad de los planes de la dirección y sobre si esta cree que el resultado de estos planes mejorará la situación. Sin embargo, generalmente, no es necesario que el auditor compruebe la viabilidad de los planes de la dirección ni si el resultado de estos planes mejorará la situación.

29. **Cuando llegue al conocimiento del auditor una cuestión que le haga poner en duda si debiera hacerse un ajuste material para que la información financiera intermedia esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor debe realizar indagaciones adicionales u otros procedimientos que le permitan expresar una conclusión en el informe de revisión.** Por ejemplo, si los procedimientos de revisión del auditor hacen que este se cuestione si una transacción significativa de ventas se registró de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor debe aplicar procedimientos adicionales suficientes para resolver sus dudas, tales como discutir los términos de la transacción con personal de categoría superior del área comercial y de contabilidad o estudiar el contrato correspondiente.

Evaluación de las incorrecciones

30. **El auditor debe evaluar, individualmente y en su conjunto, si las incorrecciones no corregidas que han llegado a su conocimiento son materiales con respecto a la información financiera intermedia.**
31. Una revisión de información financiera intermedia, a diferencia de un encargo de auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia está libre de incorrección material. Sin embargo, las incorrecciones que llegan a conocimiento del auditor, incluyendo información a revelar inadecuada, deben evaluarse individualmente y en su conjunto, para determinar si es necesario realizar un ajuste material a la información financiera intermedia para que esta esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
32. El auditor debe ejercer su juicio profesional al evaluar la materialidad de cualquier incorrección que no haya sido corregida por la entidad. Debe considerar para ello cuestiones como la naturaleza, causa e importe de las incorrecciones, si estas se originaron el año anterior o en un periodo intermedio del año actual y el efecto potencial de las incorrecciones en los periodos futuros intermedios o anuales.
33. El auditor puede establecer un importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones, porque espera que la acumulación de esos importes claramente no tenga un efecto material sobre la información financiera intermedia. Al hacerlo así, el auditor tiene en cuenta que la determinación de la materialidad conlleva consideraciones cuantitativas y cualitativas y que las incorrecciones de un importe relativamente pequeño podrían, no obstante, tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.

Manifestaciones de la dirección

34. **El auditor debe obtener manifestaciones escritas de la dirección acerca de que:**
- (a) **esta reconoce su responsabilidad con respecto al diseño e implementación del sistema de control interno para prevenir y detectar fraudes o errores;**
 - (b) **la información financiera intermedia se prepara y presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;**
 - (c) **cree que el efecto de las incorrecciones no corregidas detectadas por el auditor durante la revisión es inmaterial, tanto de manera individual como agregada, para la información financiera intermedia tomada en su conjunto. Un resumen de estas partidas debe incluirse o anexarse a la carta de manifestaciones;**
 - (d) **ha comunicado al auditor todos los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;**

- (e) **ha revelado al auditor los resultados de su valoración de los riesgos de que la información financiera intermedia pueda contener una incorrección material debida a fraude;**²
 - (f) **ha revelado al auditor todo incumplimiento conocido o posible de las disposiciones legales o reglamentarias cuyos efectos deban considerarse al preparar la información financiera intermedia; y**
 - (g) **ha comunicado al auditor todos los hechos significativos que hayan ocurrido después de la fecha del balance y hasta la fecha del informe de revisión que puedan requerir ajuste o revelarse en la información financiera intermedia.**
35. El auditor obtiene manifestaciones adicionales, según sea apropiado, relacionadas con cuestiones específicas del negocio o sector de la entidad. En el Anexo 3 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección.

Responsabilidad del auditor con respecto a la información incluida en documentos que acompañan a la información financiera intermedia

36. **El auditor debe estudiar cualquier otra información que esté incluida en documentos que acompañen a la información financiera intermedia para considerar si hay incongruencias materiales en dicha información respecto de la información financiera intermedia.** Si el auditor identifica una incongruencia material, considerará si es necesario modificar la información financiera intermedia o la otra información. Si es necesaria una modificación en la información financiera intermedia y la dirección se niega a hacerla, el auditor considerará las implicaciones que este hecho pueda tener en el informe de revisión. Si es necesaria una modificación en la otra información y la dirección se niega a hacerla, el auditor considerará si es necesario incluir en el informe de revisión un párrafo adicional que describa la incongruencia material o emprender otras acciones, tales como retener la emisión del informe de revisión o renunciar al encargo. Por ejemplo, la dirección puede presentar valoraciones alternativas de los ingresos que reflejen la situación financiera de forma más positiva que la información financiera intermedia y dar una relevancia excesiva a dichas valoraciones alternativas, o no definir las ni conciliarlas claramente con la información financiera intermedia, de forma que sean confusas y potencialmente equívocas.
37. **Si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que la otra información parece incluir una incorrección material, el auditor debe tratar la cuestión con la dirección de la entidad.** Mientras estudia la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, puede llegar a conocimiento del auditor una aparente incorrección material en la descripción de un hecho (por ejemplo, información no relacionada con cuestiones que aparezcan en la información financiera intermedia que se declara o presenta de manera incorrecta). Cuando trata la cuestión con la dirección de la entidad, el auditor considera la validez de la otra información y de las respuestas de la dirección a sus indagaciones, si existen diferencias válidas de juicio u opinión y si debe pedir a la dirección que consulte con un tercero cualificado para resolver la aparente incorrección en la descripción de un hecho. Si es necesaria una modificación para corregir una incorrección material y la dirección se niega a hacerla, el auditor considera emprender medidas adicionales, según corresponda, tales como informar a los órganos de gobierno de la entidad y obtener asesoramiento legal.

Comunicación

38. **Cuando, como resultado de realizar una revisión de información financiera intermedia, llegue a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material a dicha información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, debe comunicar este asunto, tan pronto como sea posible, al nivel adecuado de la dirección.**

² El apartado 35 de la NIA 240, *Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* explica que la naturaleza, alcance y frecuencia de esta evaluación varían de entidad a entidad y que la dirección puede hacer una evaluación detallada con una frecuencia anual o como parte de un seguimiento continuo. En consecuencia, esta manifestación, en cuanto a su relación con la información financiera intermedia, ha de ajustarse a las circunstancias específicas de la entidad.

39. **Cuando, a juicio del auditor, la dirección no responde de manera apropiada dentro de un periodo razonable de tiempo, el auditor debe informar a los órganos de gobierno de la entidad.** La comunicación se hará tan pronto como sea posible, verbalmente o por escrito. La decisión del auditor de efectuar la comunicación de manera verbal o por escrito dependerá de factores tales como la naturaleza, importancia y lo delicado de la cuestión a comunicar y el momento elegido para ello. Si la información se comunica verbalmente, el auditor debe documentar la comunicación.
40. **Cuando, a juicio del auditor, los órganos de gobierno de la entidad no responden de manera apropiada dentro de un plazo de tiempo razonable, el auditor debe considerar:**
- (a) **si debe modificar el informe o**
 - (b) **la posibilidad de renunciar al encargo y**
 - (c) **la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.**
41. **Cuando, como resultado de la revisión de información financiera intermedia, llegue a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que existe fraude o incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por parte de la entidad, el auditor debe comunicar la cuestión, tan pronto como sea posible, al nivel adecuado de la dirección.** La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso se verá afectada por la probabilidad de colusión o implicación de un miembro de la dirección. El auditor también considerará la necesidad de informar de estas cuestiones a los órganos de gobierno de la entidad y las implicaciones para la revisión.
42. **El auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, las cuestiones relevantes en relación con las funciones de gobierno que surjan de la revisión de la información financiera intermedia.** Como resultado de la revisión de la información financiera intermedia, el auditor puede identificar cuestiones que en su opinión sean, a la vez, importantes y pertinentes para los órganos de gobierno de la entidad en su función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera, incluida la información a revelar. El auditor comunicará estas cuestiones a los órganos de gobierno de la entidad.

Informe sobre la naturaleza, alcance y resultados de la revisión de información financiera intermedia.

43. **El auditor debe emitir un informe escrito que contenga:**
- (a) **Un título adecuado.**
 - (b) **Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.**
 - (c) **Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo identificación del título de cada uno de los estados contenidos en el conjunto de estados financieros completos o resumidos y la fecha y periodo cubierto por la información financiera intermedia.**
 - (d) **Si la información financiera intermedia comprende conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel, una declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera intermedia de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**
 - (e) **En otras circunstancias, una declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera intermedia, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**
 - (f) **Una declaración de que el auditor es responsable de expresar una conclusión sobre la información financiera intermedia basándose en su revisión.**
 - (g) **Una declaración de que la revisión de la información financiera intermedia se realizó de conformidad con la NIER 2410 *Revisión de información intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* y una declaración de que esta revisión consiste en realizar indagaciones principalmente ante las personas responsables de los asuntos contables y financieros, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.**

- (h) **Una declaración de que una revisión tiene un alcance sustancialmente menor al de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no permite al auditor obtener seguridad de que haya llegado a conocer todos las cuestiones significativas que pudieran identificarse en una auditoría y que, por tanto, no se expresa ninguna opinión de auditoría.**
- (i) **Si la información financiera intermedia comprende unos estados financieros completos con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel, una conclusión en cuanto a si ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no expresa la imagen fiel o no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).**
- (j) **En otras circunstancias, una conclusión sobre si ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se usa no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).**

La fecha del informe.

La localidad del país o de la jurisdicción en la que ejerce el auditor.

La firma del auditor.

En el Anexo 4 de esta NIER se incluyen algunos ejemplos de informes de revisión.

- 44. En algunas jurisdicciones, la disposición legal o reglamentaria que rige la revisión de información financiera intermedia puede establecer una redacción para la conclusión del auditor que sea diferente de la redacción descrita en el apartado 43 i) o j). Aunque el auditor puede estar obligado a usar la redacción establecida, las responsabilidades del auditor según se describen en esta NIER para llegar a la conclusión siguen siendo las mismas.

Incumplimiento del marco de información financiera aplicable

- 45. **El auditor debe expresar una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) cuando haya llegado a su conocimiento una cuestión que le lleve a pensar que debería hacerse un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**
- 46. Si han llegado a conocimiento del auditor cuestiones que le lleven a pensar que la información financiera intermedia está o puede estar afectada de forma material por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable y la dirección no corrige la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión. La modificación describe la naturaleza del incumplimiento y, si es factible, indica los efectos en la información financiera intermedia. Si no se incluye en la información financiera intermedia toda la información que el auditor considera necesaria para una adecuada revelación, el auditor modificará el informe de revisión y, si es factible, incluirá la información que falta en el informe. Para modificar la conclusión del informe de revisión, habitualmente se añadirá un párrafo explicativo y una salvedad en la conclusión. En el Anexo 5 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades.
- 47. Cuando el efecto del incumplimiento es tan material y generalizado sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto que el auditor concluye que una conclusión con salvedades no es adecuada para informar sobre la naturaleza equívoca o incompleta de la información financiera intermedia, el auditor expresará una conclusión desfavorable (adversa). En el Anexo 7 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes con una conclusión desfavorable (adversa).

Limitación al alcance

- 48. Una limitación al alcance generalmente impide que el auditor complete la revisión.

49. **Cuando el auditor no puede completar la revisión, debe comunicar, por escrito, al nivel adecuado de la dirección y a los encargados del gobierno de la entidad la razón por la que no puede completarse la revisión, y considerará si es apropiado emitir un informe.**

Limitación al alcance impuesta por la dirección

50. El auditor no acepta un encargo de revisión de información financiera intermedia si el conocimiento preliminar que tiene de las circunstancias del encargo indica que no se podrá completar la revisión porque habrá una limitación al alcance de la revisión del auditor impuesta por la dirección de la entidad.
51. Si, después de aceptar el encargo, la dirección impone una limitación al alcance de la revisión, el auditor solicita la eliminación de dicha limitación. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor no puede completar la revisión y expresar una conclusión. En esos casos, el auditor comunica, por escrito, al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad la razón por la cual no puede completarse la revisión. Sin embargo, si llega a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material de la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor comunica estas cuestiones de conformidad con lo establecido en los apartados 38-40.
52. El auditor también considerará sus responsabilidades legales y reglamentarias, incluyendo si existe el requerimiento de que emita su informe. Si existe este requerimiento, el auditor denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) y expondrá en el informe de revisión la razón por la cual no puede completarse la revisión. Sin embargo, si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor también comunica esta cuestión en el informe.

Otras limitaciones al alcance

53. Puede existir una limitación al alcance debida a circunstancias distintas de una limitación al alcance impuesta por la dirección. En esas circunstancias, el auditor generalmente no puede completar la revisión y expresar una conclusión de acuerdo con lo establecido en los apartados 51-52. Puede haber, sin embargo, algunas circunstancias poco frecuentes en las que la limitación al alcance del trabajo del auditor se refiera exclusivamente a uno o más asuntos específicos que, si bien son materiales, a juicio del auditor no tienen un efecto generalizado sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto. En tales circunstancias, el auditor incluirá una salvedad en el informe de revisión, detallando las limitaciones en un párrafo intermedio e indicando en el párrafo de alcance que, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo explicativo, la revisión fue realizada de conformidad con esta NIER, e incluyendo una salvedad en la conclusión. En el Anexo 6 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades.
54. El auditor puede haber expresado una opinión con salvedades en la auditoría de los estados financieros anuales más recientes debido a una limitación al alcance de dicha auditoría. El auditor considera si dicha limitación al alcance todavía existe y, si es así, las implicaciones que tiene en el informe de revisión.

Empresa en funcionamiento e incertidumbres significativas

55. En determinadas circunstancias puede añadirse un párrafo de énfasis a un informe de revisión sin afectar a la conclusión del auditor para resaltar una cuestión que se incluye en una nota a la información financiera intermedia donde se trata la cuestión de manera más extensa. El párrafo se incluiría, preferentemente, después del párrafo de conclusión y, normalmente, hará referencia al hecho de que la conclusión no incluye una salvedad a este respecto.
56. **Si se ha revelado una información adecuada en la información financiera intermedia, el auditor debe añadir un párrafo de énfasis al informe de revisión para resaltar una incertidumbre material que se relacione con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.**
57. El auditor puede haber incluido en un informe de auditoría o de revisión emitido con anterioridad un párrafo de énfasis para resaltar una incertidumbre material en relación con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. Si la

incertidumbre material todavía existe y se proporciona una información adecuada sobre ello en la información financiera intermedia, el auditor añadirá un párrafo de énfasis en el informe de revisión de la información financiera intermedia actual para resaltar la continuidad de la incertidumbre material.

58. Si, como resultado de indagaciones u otros procedimientos de revisión, llega a conocimiento del auditor una incertidumbre material en relación con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento y esta se revela adecuadamente en la información financiera intermedia, el auditor añade un párrafo de énfasis en el informe de revisión.
59. **Si no se revela adecuadamente en la información financiera intermedia una incertidumbre material que genere una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe expresar una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa), según proceda. El informe debe incluir una referencia específica a la existencia de esta incertidumbre material.**
60. **El auditor debe considerar la inclusión en el informe de revisión de un párrafo de énfasis para resaltar una incertidumbre material (distinta de un problema de empresa en funcionamiento) que haya llegado a su conocimiento, cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a la información financiera intermedia.**

Otras consideraciones

61. Los términos del encargo incluyen la conformidad de la dirección relativa a que cuando algún documento que contenga información financiera intermedia indique que dicha información ha sido revisada por el auditor de la entidad, el informe de revisión también se incluya en el documento. Si la dirección no ha incluido el informe de revisión en el documento, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento legal para ayudarle a decidir las acciones más adecuadas a tomar.
62. Si el auditor ha emitido un informe de revisión con salvedades y la dirección publica la información financiera intermedia sin incluir este informe de revisión con salvedades en el documento que contiene la información financiera intermedia, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento legal para ayudarle a decidir las acciones más adecuadas a tomar y la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.
63. Cuando la información financiera intermedia es resumida, no incluirá necesariamente toda la información que se incluiría en un conjunto completo de estados financieros, pero puede, sin embargo, presentar una explicación de los hechos y cambios que son importantes para entender los cambios en la situación financiera y en los resultados de la entidad desde la fecha de los estados financieros anuales. Esto es porque se presupone que los usuarios de la información financiera intermedia tendrán acceso a los estados financieros auditados más recientes, como es el caso de las entidades que cotizan en bolsa. En otras circunstancias, el auditor discute con la dirección la necesidad de que esta información financiera intermedia incluya una declaración de que debe leerse junto con los estados financieros anuales auditados más recientes. En ausencia de esta declaración, el auditor considerará si, sin una referencia a los estados financieros auditados más recientes, la información financiera intermedia induce a error en las circunstancias y las implicaciones para el informe de revisión.

Documentación

64. **El auditor debe preparar documentación de la revisión, que sea suficiente y adecuada para suministrarle una base para expresar su conclusión y proporcionar evidencia de que la revisión se llevó a cabo de conformidad con esta NIER y con los requerimientos en disposiciones legales y reglamentarias aplicables.** La documentación permite a un auditor con experiencia que no tenga relación previa con el encargo, comprender la naturaleza, momento de realización y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que se aplicaron, la información obtenida y cualquier cuestión importante que se hubiera considerado durante la realización de la revisión, incluyendo la resolución de dichas cuestiones.

Fecha de entrada en vigor

65. Esta NIER es aplicable a las revisiones de información financiera intermedia correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre del 2006. Se permite la adopción anticipada de esta NIER.

Perspectiva del Sector Público

1. *El apartado 10 requiere que el auditor y el cliente acuerden los términos del encargo. El apartado 11 explica que una carta de encargo ayuda a evitar malentendidos en relación con la naturaleza del encargo y, en particular, con el objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la dirección, la extensión de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y forma del informe. Las disposiciones legales o reglamentarias que rigen los encargos de revisión en el sector público generalmente establecen el nombramiento del auditor. Por consiguiente, las cartas de encargo pueden no ser una práctica común en el sector público. Sin embargo, una carta de encargo que establezca los asuntos a los que se refiere el apartado 11 puede ser útil tanto para el auditor del sector público como para el cliente. Los auditores del sector público, por lo tanto, deben considerar el acordar con el cliente los términos de un trabajo de revisión por medio de una carta de encargo.*
2. *En el sector público la obligación de auditoría legal podrá extenderse a otro trabajo, como por ejemplo una revisión de información financiera intermedia. Cuando este sea el caso el auditor del sector público no podrá evitar esta obligación y, como consecuencia, podrá no estar en condiciones de no aceptar (ver apartado 50) o de renunciar trabajo de revisión (ver apartados 36 y 40 (b)). El auditor del sector público también podrá no estar en condiciones de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales (ver apartados 40 (c) y 62).*
3. *El apartado 41 contempla la responsabilidad del auditor cuando llega a su conocimiento una cuestión que le lleva a pensar en la existencia de fraude o incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por parte de la entidad. En el sector público, el auditor puede estar sujeto a requisitos estatutarios u otros requerimientos normativos de informar de estas cuestiones a las autoridades reguladoras u otras autoridades públicas.*

Ejemplo de carta de encargo para una revisión de información financiera intermedia

La siguiente carta se usará como guía, junto con lo indicado en el apartado 10 de esta NIER, y deberá adaptarse de conformidad con los requerimientos y las circunstancias particulares.

Al Consejo de Administración (o representante apropiado de la alta dirección):

El propósito de esta carta es confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo para revisar el balance de situación intermedio de la entidad a 30 de junio de 20X1 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de seis meses finalizado en dicha fecha.

Nuestra revisión se llevará a cabo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, con el objetivo de proporcionarnos una base para emitir una conclusión acerca de si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). Esta revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión y, generalmente, no requiere comprobación de la información obtenida. El alcance de una revisión de información financiera intermedia es sustancialmente menor que el alcance de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, cuyo objetivo es la expresión de una opinión respecto de los estados financieros y, en consecuencia, no expresaremos tal opinión.

Esperamos emitir un informe sobre la información financiera intermedia con el siguiente formato:

(Incluir texto de ejemplo de informe)

La dirección es responsable de la preparación de la información financiera intermedia, incluyendo la información a revelar correspondiente. Esto incluye diseñar, implementar y mantener el sistema de control interno relacionado con la preparación y presentación de información financiera intermedia que esté libre de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error; seleccionar y aplicar las políticas contables adecuadas y hacer estimaciones contables razonables en función de las circunstancias. Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a la dirección manifestaciones escritas relativas a afirmaciones hechas en relación con la revisión. También solicitaremos que cuando cualquier documento que contenga información financiera intermedia indique que ésta ha sido revisada, nuestro informe sea también incluido en el documento.

Una revisión de información financiera intermedia no proporciona seguridad de que llegarán a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran identificarse en una auditoría. Más aún, no se puede esperar que nuestro encargo revele si existe fraude o error o actos ilegales. Sin embargo, les informaremos de cualquier cuestión material que llegue a nuestro conocimiento.

Esperamos la plena cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se solicite en relación con nuestra revisión.

(Insertar información adicional respecto de acuerdos de honorarios y facturación, según sea apropiado)

Esta carta será aplicable en años futuros, a menos que se cancele, modifique o reemplace (si es aplicable).

Les rogamos firmen y nos devuelvan la copia adjunta de esta carta como prueba de conformidad con los términos de nuestra revisión de los estados financieros.

Acuse de recibo en nombre de la entidad ABC:

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

Procedimientos analíticos que puede considerar el auditor cuando realiza una revisión de información financiera intermedia

Los procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realiza una revisión de información financiera intermedia incluyen los siguientes ejemplos:

- Comparar la información financiera intermedia con la información financiera intermedia del periodo intermedio inmediato anterior, con la información financiera intermedia del periodo intermedio correspondiente del ejercicio anual anterior, con la información financiera intermedia que esperaba la dirección para el periodo actual y con los estados financieros auditados más recientes.
- Comparar la información financiera intermedia actual con los resultados previstos, tales como presupuestos o provisiones [por ejemplo, comparar saldos de impuestos y la relación entre la provisión para el impuesto sobre beneficios con el resultado antes de impuestos en la información financiera actual, con la información correspondiente en: a) presupuestos, usando las tasas esperadas y b) información financiera de periodos anteriores].
- Comparar la información financiera intermedia actual con la información no financiera relevante.
- Comparar los importes registrados, o los ratios desarrollados a partir de los importes registrados, con las expectativas desarrolladas por el auditor. El auditor desarrolla estas expectativas mediante la identificación y aplicación de relaciones que sean razonables, basándose en el conocimiento del auditor sobre la entidad y el sector en el que opera.
- Comparar ratios e indicadores para el periodo intermedio actual con los de entidades del mismo sector.
- Comparar las relaciones entre elementos en la información financiera intermedia actual con las relaciones correspondientes en la información financiera intermedia de periodos anteriores, por ejemplo, gastos por naturaleza como porcentaje de ventas, activos por naturaleza como porcentaje de activos totales y porcentaje de variación en ventas con porcentaje de variación en cuentas a cobrar.
- Comparar datos desagregados. Los siguientes son ejemplos de cómo pueden desagregarse los datos:
 - Por periodo, como por ejemplo, partidas de ingreso o gasto desagregadas en importes trimestrales, mensuales o semanales.
 - Por línea de producto o fuente de ingreso.
 - Por ubicación, por ejemplo, por componente.
 - Por atributos de la transacción, por ejemplo, ingresos generados por diseñadores, arquitectos o artesanos.
 - Por varios atributos de la transacción, como por ejemplo, ventas por producto y mes.

Ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección

La siguiente carta no pretende ser un modelo estándar. Las manifestaciones de la dirección variarán de entidad a entidad y de un periodo intermedio a otro.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Párrafo inicial si la información financiera intermedia comprende estados financieros resumidos.

Esta carta de manifestaciones se emite en relación con su revisión del balance de situación resumido de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo resumidos, relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, con el fin de expresar una conclusión acerca de si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que les lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la preparación y presentación de la información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).

Párrafo inicial si la información financiera intermedia comprende un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr una presentación fiel:

Esta carta de manifestaciones se emite en relación con su revisión del balance de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas, con el fin de expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*”) la situación financiera de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y de sus resultados y sus flujos de efectivo de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la presentación fiel de la información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).

Confirmamos, según nuestro leal saber y entender, las siguientes manifestaciones:

- La información financiera intermedia mencionada anteriormente se ha formulado de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).
- Hemos puesto a su disposición todos los registros contables y documentación soporte y todas las actas de juntas de accionistas y del consejo de administración (es decir, las celebradas en [insertar fechas aplicables])
- No hay transacciones materiales que no hayan sido registradas de manera correcta en los registros contables que sirven de base a la información financiera intermedia.
- No se conoce que haya habido ningún incumplimiento, real o posible, de las disposiciones legales y reglamentarias que pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
- Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con el diseño e implantación del sistema de control interno para prevenir y detectar fraudes y errores.
- Les hemos comunicado todos los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude que pueda haber afectado a la entidad.
- Les hemos comunicado los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener un error material como resultado de fraude.

- Creemos que los efectos de las incorrecciones no corregidas, resumidas en el anexo adjunto, son inmateriales, tanto de forma individual como agregada, para la información financiera intermedia en su conjunto.
- Confirmamos la integridad de la información proporcionada a ustedes respecto de la identificación de partes vinculadas.
- Las siguientes transacciones se han registrado de manera adecuada y, cuando correspondía, se revelaron de forma adecuada en la información financiera intermedia:
 - Transacciones con partes vinculadas, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, acuerdos de arrendamiento y garantías, así como cuentas a cobrar o pagar a partes vinculadas.
 - Garantías, ya sea escritas u orales, respecto de las cuales la entidad tiene una obligación contingente.
 - Acuerdos y opciones para recomprar activos vendidos previamente.
- La presentación y desglose del valor razonable de los activos y pasivos están de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Las hipótesis utilizadas reflejan nuestra intención y capacidad de llevar a cabo líneas específicas de actuación en nombre de la entidad, cuando este hecho sea relevante para la medición del valor razonable o la información que debe revelarse.
- No tenemos planes ni intenciones que puedan afectar de manera material al valor en libros o a la clasificación de activos y pasivos reflejados en la información financiera intermedia.
- No tenemos planes de abandonar líneas de producto u otros planes o intenciones que pudieran dar como resultado existencias excesivas y ningún inventario está valorado por encima de su valor de realización.
- La entidad tiene título de propiedad de todos sus activos y no hay restricciones ni cargas sobre ellos.
- Hemos registrado o revelado, según proceda, todos los pasivos, tanto reales como contingentes.
- (Añadir cualquier manifestación adicional relacionada con nuevas normas de contabilidad que se estén implementando por primera vez y considerar cualquier manifestación adicional que requiera una nueva Norma Internacional de Auditoría, siempre y cuando sea aplicable a la información financiera intermedia.)

Según nuestro mejor saber y entender, no han tenido lugar hechos posteriores a la fecha del balance y hasta la fecha de esta carta, que puedan requerir ajuste a, o información a revelar en, la información financiera intermedia antes mencionada.

(Consejero Delegado o Director General)

(Director Financiero)

Ejemplos de informes de revisión de información financiera intermedia.**Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))**

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.¹ La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.² Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o "no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,") la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (marco de información financiera aplicable incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera aplicable cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

¹ El auditor puede querer especificar la autoridad reguladora o equivalente ante la que se deposita la información financiera intermedia.

² En el caso de una revisión de información financiera histórica distinta de la información financiera intermedia esta frase debe sustituirse por la siguiente: "Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, que es aplicable a una revisión de información financiera histórica realizada por el auditor independiente de la entidad". El resto del informe deberá ser adaptado según sea necesario en cada caso.

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.³ La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.⁴ Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

³ Véase Nota 1

⁴ Véase Nota 2

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.¹ La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.² Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Basándonos en la información que nos ha proporcionado la dirección, la entidad ABC no ha incluido en el inmovilizado y en la deuda a largo plazo ciertas obligaciones por arrendamiento que consideramos debieran capitalizarse de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Esta información indica que si estas obligaciones por arrendamiento se capitalizaran al 31 de marzo de 20X1, el inmovilizado se incrementaría en \$ __ y la deuda a largo plazo en \$ __, y el resultado neto y el beneficio por acción correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha se incrementarían (disminuirían) en \$ __, \$ __, \$ __, y \$ __, respectivamente.

¹ Véase la Nota 1 del Anexo 4

² Véase la Nota 2 del Anexo 4

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por la cuestión descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*”) la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.³ La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.⁴ Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Basándonos en la información que nos ha proporcionado la dirección, la entidad ABC no ha incluido en el inmovilizado y en la deuda a largo plazo ciertas obligaciones por arrendamiento que consideramos debieran capitalizarse de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Esta información indica que si estas obligaciones por arrendamiento se capitalizaran al 31 de marzo de 20X1, el inmovilizado se incrementaría en \$ __ y la deuda a largo plazo en \$ __, y el resultado neto y el beneficio por acción correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha se incrementarían (disminuirían) en \$ __, \$ __, \$ __, y \$ __, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por la cuestión descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

³ Véase la Nota 1 del Anexo 4

⁴ Véase la Nota 2 del Anexo 4

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por una limitación al alcance no impuesta por la dirección

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.¹ La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.² Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Como resultado de un incendio en una sucursal en (fecha) que destruyó sus registros de cuentas a cobrar, no pudimos completar nuestra revisión de cuentas a cobrar por un total de \$____, incluidos en la información financiera intermedia. La entidad está en proceso de reconstruir estos registros y tiene dudas acerca de si podrá soportar el importe señalado anteriormente y la correspondiente estimación para saldos incobrables. Si hubiera sido posible completar nuestra revisión de cuentas a cobrar, podrían haber llegado a nuestro conocimiento cuestiones que indicaran que pudieran ser necesarios ajustes a la información financiera intermedia.

¹ Véase la Nota 1 del Anexo 4

² Véase la Nota 2 del Anexo 4

Conclusión con salvedades

Excepto por los ajustes a la información financiera intermedia que pudieran derivarse de la situación descrita en el párrafo anterior, basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*”) la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha
Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.³ La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.⁴ Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Como resultado de un incendio en una sucursal en (fecha) que destruyó sus registros de cuentas a cobrar, no pudimos completar nuestra revisión de cuentas a cobrar por un total de \$____, incluidos en la información financiera intermedia. La entidad está en proceso de reconstruir estos registros y tiene dudas acerca de si podrá soportar el importe señalado anteriormente y la correspondiente estimación para saldos incobrables. Si hubiera sido posible completar nuestra revisión de cuentas a cobrar, podrían haber llegado a nuestro conocimiento cuestiones que indicaran que pudieran ser necesarios ajustes a la información financiera intermedia.

Conclusión con salvedades

Excepto por los ajustes a la información financiera intermedia que pudieran derivarse de la situación descrita en el párrafo anterior, basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

³ Véase la Nota 1 del Anexo 4

⁴ Véase la Nota 2 del Anexo 4

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión desfavorable (adversa) por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.¹ La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.² Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Al inicio de este periodo, la dirección de la entidad dejó de consolidar los estados financieros de sus compañías dependientes, ya que considera que consolidar es inapropiado debido a la existencia de nuevos intereses minoritarios significativos. Esto no está de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de la información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). De haberse preparado estados financieros consolidados, prácticamente todos los saldos de la información financiera intermedia habrían sido materialmente diferentes.

¹ Véase la Nota 1 del Anexo 4

² Véase la Nota 2 del Anexo 4

Conclusión desfavorable (adversa)

Nuestra revisión indica que, dado que la entidad no consolida su inversión en compañías dependientes, según se describe en el párrafo anterior, esta información financiera intermedia no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*”) la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se usa no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha
Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))**Informe de revisión de información financiera intermedia**

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación (resumido) adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo (resumidos) relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha.³ La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.⁴ Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Al inicio de este periodo, la dirección de la entidad dejó de consolidar los estados financieros de sus compañías dependientes, ya que considera que consolidar es inapropiado debido a la existencia de nuevos intereses minoritarios significativos. Esto no está de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). De haberse preparado estados financieros consolidados, prácticamente todos los saldos de la información financiera intermedia habrían sido materialmente diferentes.

Conclusión desfavorable (adversa)

Nuestra revisión indica que, dado que la entidad no consolida su inversión en compañías dependientes, según se describe en el párrafo anterior, esta información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

³ Véase la Nota 1 del Anexo 4

⁴ Véase la Nota 2 del Anexo 4

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

(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.

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 circunstancias¹, 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 independencia², 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.

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 (NICCC) 1, *Control de*

¹ 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.

² Si un profesional de la contabilidad no ejerciente (en forma pública) por ejemplo una 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.

*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 relacionados*³, 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 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.

³ 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.

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 independiente⁴:** 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.
- (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:

4

Véase Nota 2

- 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.⁵ 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 afirmación⁶, 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 financieros*⁷ y la NIER 2400 *Encargos de revisión de estados financieros*, proporcionan orientación sobre el tipo de resumen adecuado.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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*.

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) 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.

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 materiales⁸,**

el profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa); o

- (c) **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.**

⁸ 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.

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.⁹ Los responsables del gobierno de la entidad tienen la 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.*

⁹ 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.

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3400

(Anteriormente NIA 810)

EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA

(Esta norma está en vigor)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción.....	1–7
Grado de seguridad proporcionado por el auditor en relación con información financiera prospectiva.....	8–9
Aceptación del encargo	10–12
Conocimiento del negocio	13–15
Periodo cubierto	16
Procedimientos de examen	17–25
Presentación y revelación de información	26
Informe sobre el examen de información financiera prospectiva	27–33

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3400, *Examen de información financiera prospectiva* debe interpretarse en el contexto del *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados*, que establece la aplicación y autoridad de las NIEA.

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) tiene como objetivo establecer reglas y proporcionar orientación para encargos consistentes en examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluidos los procedimientos de examen de “mejor estimación” o de “caso hipotético”. Esta norma no es aplicable al examen de información financiera prospectiva presentada en términos generales o en estilo narrativo, por ejemplo, los comentarios y análisis que presenta la dirección en los informes anuales de la entidad, a pesar de que muchos de los procedimientos que se indican en esta norma pueden resultar adecuados para dicho examen.
2. **En un encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor, debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si:**
 - (a) **Las hipótesis utilizadas por la dirección en el supuesto de “mejor estimación” en la que se basa la información financiera prospectiva no son irrazonables y, en el supuesto de un “caso hipotético”, si dichas hipótesis son congruentes con la finalidad de la información;**
 - (b) **La información financiera prospectiva ha sido preparada adecuadamente sobre la base de las hipótesis;**
 - (c) **La información financiera prospectiva se presenta de manera adecuada y todas las hipótesis materiales se han revelado adecuadamente, incluida una indicación clara de si se trata de la mejor estimación, o de un caso hipotético; y**
 - (d) **La información financiera prospectiva ha sido preparada sobre una base congruente con los estados financieros históricos, utilizando principios contables adecuados.**
3. “Información financiera prospectiva” significa información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. Es de naturaleza altamente subjetiva y su preparación requiere la aplicación de juicios en un grado considerable. La información financiera prospectiva puede consistir en un pronóstico, en una proyección, o en una combinación de ambos, por ejemplo, un pronóstico a un año más una proyección a cinco años.
4. “Pronóstico” significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que ocurran y medidas que la dirección espera tomar en la fecha a la que se refiere la información que se prepara (la mejor estimación).
5. “Proyección, extrapolación” significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de:
 - (a) Casos hipotéticos sobre hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que se produzcan, como sucede en las empresas que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o
 - (b) una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.

Dicha información ilustra las posibles consecuencias, a la fecha a la que se prepara la información, si tuvieran lugar los hechos futuros y las actuaciones previstas (escenario “¿qué pasaría si?”)
6. La información financiera prospectiva puede incluir estados financieros completos o uno o más componentes de los mismos y se puede preparar:
 - (a) como una herramienta interna para la gestión (por ejemplo, para facilitar la evaluación de una posible inversión) o,
 - (b) para su distribución a terceros, como, por ejemplo:

- En el folleto a entregar a los potenciales inversores, con el fin de proporcionar información acerca de las expectativas futuras.
 - En un informe anual, para proporcionar información a los accionistas, organismos reguladores y a otros interesados.
 - En un documento para información de los prestamistas (por ejemplo, pronósticos sobre flujos de efectivo).
7. La dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera prospectiva, incluida la identificación y adecuada revelación de las hipótesis en las que se basa. Se puede solicitar al auditor que examine e informe sobre la información financiera prospectiva, para aumentar su credibilidad, tanto si será utilizada por terceros como si es para uso interno.

Grado de seguridad proporcionado por el auditor con respecto a información financiera prospectiva

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

Aceptación del encargo

10. Antes de aceptar el encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor tiene en cuenta, entre otras cuestiones:
- la utilización prevista de la información;
 - si la información será destinada a distribución general o limitada;
 - la naturaleza de las hipótesis, es decir, si se tratan de la mejor estimación o de un caso hipotético;
 - los elementos que se incluirán en la información;
 - el periodo al que se refiere la misma.
11. **El auditor no debe aceptar o debe renunciar al encargo cuando las hipótesis claramente no sean realistas o cuando el auditor estime que la información financiera prospectiva resultará inadecuada para su utilización prevista.**
12. **El auditor y el cliente deben acordar los términos del encargo.** En interés tanto del cliente como del auditor, este último envía una carta de encargo con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo. Dicha carta trata las cuestiones indicadas en el apartado 10 y establece la responsabilidad de la dirección con respecto a las hipótesis así como de proporcionar al auditor toda la información pertinente y los datos fuente utilizados para desarrollar las hipótesis.

Conocimiento del negocio

13. **El auditor debe obtener un grado de conocimiento del negocio, suficiente como para permitirle evaluar si se han identificado correctamente todas las hipótesis significativas necesarias para la preparación de la información financiera prospectiva.** El auditor necesita también familiarizarse con los procesos utilizados por la entidad para preparar la información financiera prospectiva, teniendo en cuenta, por ejemplo:
- Los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información financiera prospectiva así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan.
 - La naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustenta las hipótesis de la dirección.
 - La medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas y las asistidas por ordenador.
 - Los métodos utilizados para establecer y aplicar hipótesis.
 - La precisión de la información financiera prospectiva elaborada en periodos anteriores, así como las razones que justifican divergencias significativas.
14. **El auditor debe evaluar la medida en que puede justificar la confianza en la información financiera histórica.** El auditor debe conocer la información financiera histórica, para evaluar si la información financiera prospectiva ha sido preparada sobre bases congruentes con dicha información financiera histórica y con la finalidad de obtener una referencia adecuada para evaluar las hipótesis de la dirección. El auditor debe determinar, por ejemplo, si la información financiera histórica pertinente ha sido auditada o revisada y si en su preparación se utilizaron principios contables aceptables.
15. Si el informe de auditoría o de revisión de la información financiera histórica de periodos anteriores contuviera una opinión modificada o si la entidad estuviera en su etapa de puesta en marcha, el auditor tendrá en cuenta estas circunstancias, así como su efecto sobre el examen de la información financiera prospectiva.

Periodo cubierto

16. **El auditor debe tener en cuenta el periodo de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva.** Dado que las hipótesis resultan más especulativas cuanto mayor es ese periodo, a medida que el mismo se alarga, disminuye la capacidad de la dirección para realizar la mejor estimación. El periodo no debe extenderse más allá del momento en el que la dirección disponga de bases razonables para sus hipótesis. A continuación se indican algunos de los factores que son relevantes para la consideración del auditor sobre el periodo de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva:
- El ciclo de operaciones, por ejemplo, en el caso de un importante proyecto de construcción, el periodo requerido para concluir el proyecto puede indicar el periodo cubierto.
 - El grado de fiabilidad de las hipótesis, por ejemplo, si la entidad está introduciendo un nuevo producto, el periodo de prospección puede ser corto y dividirse en varios intervalos pequeños, tales como semanas o meses. Si la única actividad de la entidad consiste en tener una propiedad bajo un contrato de alquiler a largo plazo, puede resultar razonable un periodo de tiempo relativamente largo.
 - Las necesidades de los usuarios, por ejemplo, se puede preparar información financiera prospectiva relacionada con la solicitud de un préstamo cubriendo el periodo necesario para generar suficientes fondos para su amortización. Por otro lado, es posible que se prepare la información en relación con la emisión de obligaciones para ilustrar la utilización prevista de los fondos en el periodo siguiente.

Procedimientos de examen

- 17. Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, el auditor debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:**
- (a) la probabilidad de incorrecciones materiales;
 - (b) el conocimiento obtenido durante encargos anteriores;
 - (c) la competencia de la dirección en relación con la preparación de información financiera prospectiva;
 - (d) la medida en que la información financiera prospectiva resulta afectada por los juicios de la dirección; y
 - (e) lo adecuado y la fiabilidad de los datos subyacentes.
18. El auditor evalúa la fuente y la fiabilidad de la evidencia en la que se basan las mejores estimaciones de las hipótesis de la dirección. La evidencia suficiente y adecuada para sustentar las hipótesis se obtiene de fuentes internas y externas, la consideración de las hipótesis a la luz de la información financiera histórica y una evaluación de si estas están basadas en planes que están al alcance de la entidad.
19. En el supuesto de un caso hipotético, el auditor se asegura de que se han tenido en cuenta todas las implicaciones significativas de dicha situación. Por ejemplo, si se supone un crecimiento de las ventas superior a la capacidad actual permitida por el inmovilizado actual, la información financiera prospectiva debe incluir las inversiones en inmovilizado necesarias para incrementar la capacidad productiva de la planta o los costes de medios alternativos para alcanzar la cifra de ventas prevista, como puede ser la subcontratación de la producción.
20. Aunque no es necesario que el auditor obtenga evidencia para sustentar situaciones hipotéticas, este debe quedar satisfecho de que las hipótesis son congruentes con la finalidad de la información financiera prospectiva y de que no existe ninguna razón para pensar que no son realistas.
21. El auditor debe estar satisfecho de que la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada a partir de las hipótesis de la dirección, por ejemplo, haciendo comprobaciones como el recálculo y la revisión de la congruencia interna, es decir, evaluando si las actuaciones que la dirección prevé realizar son compatibles entre sí y si no existen incongruencias en la determinación de las cantidades que se basan en variables habituales, como pueden ser los tipos de interés.
22. El auditor se centra en el grado en que las áreas especialmente sensibles a las variaciones afectarán de manera material a los resultados mostrados en la información financiera prospectiva. Esto influye en hasta qué punto el auditor intentará obtener evidencia adecuada. También influye en su evaluación de la adecuación e idoneidad de la información revelada.
23. Cuando se le contrata para examinar uno o más componentes de información financiera prospectiva, como por ejemplo un solo estado financiero, es importante que el auditor tenga en cuenta la posible interrelación con otros componentes de los estados financieros.
24. Cuando se incluye un periodo ya transcurrido en la información financiera prospectiva, el auditor evalúa la medida en que necesita aplicar procedimientos de auditoría a la información histórica. Estos procedimientos variarán dependiendo de las circunstancias, como, por ejemplo, la magnitud del periodo ya transcurrido.
- 25. El auditor debe obtener una carta de manifestaciones de la dirección, en la que se indique la utilización prevista de la información prospectiva, y en la que se confirme la integridad de las hipótesis significativas de la dirección, y el reconocimiento por parte de la dirección de que es responsable de la información financiera prospectiva.**

Presentación y revelación de información

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

Informe sobre el examen de información financiera prospectiva

27. El informe del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva debe contener:

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

(k) la dirección del auditor y**(l) la firma del auditor.**

El informe debe:

- Indicar si, basándose en el examen de la evidencia en la que se sustentan las hipótesis, ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva.
- Expresar una opinión sobre si la información financiera prospectiva se ha preparado adecuadamente sobre la base de las hipótesis, y si se presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- Declarar que:
 - los resultados reales pueden diferir de los que se reflejan en la información financiera prospectiva, dado que los hechos previstos a menudo no ocurren como se espera, y que las variaciones podrían resultar materiales. Del mismo modo, cuando la información se expresa en forma de intervalo, se indica que no existe seguridad de que los resultados reales estén comprendidos dentro del intervalo y
 - cuando se trata de una proyección, la información financiera prospectiva se ha preparado para (indicar la finalidad), utilizando un conjunto de hipótesis que incluye situaciones hipotéticas con respecto a hechos futuros y a actuaciones de la dirección, que no necesariamente se espera que se produzcan. En consecuencia, se advierte a los lectores de que la información financiera prospectiva no se utiliza para finalidades distintas de las que se indican.

28. A continuación se incluye un ejemplo de un extracto de un informe no modificado sobre un pronóstico:

“Hemos examinado el pronóstico ¹, de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento aplicables al examen de información financiera prospectiva. La dirección es responsable de dicho pronóstico, incluidas las hipótesis en las que se sustenta, que se exponen en la nota X.

Basándonos en nuestro examen de la evidencia que sustenta las hipótesis, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que dichas hipótesis no constituyen una base razonable para el pronóstico. Además, en nuestra opinión, el pronóstico ha sido adecuadamente preparado sobre la base de las hipótesis y se presenta de conformidad con ...²

Los resultados reales pueden diferir del pronóstico ya que los hechos previstos a menudo no ocurren como se espera y la variación puede ser material.

29. A continuación se incluye un ejemplo de un extracto de un informe no modificado relativo a una proyección:

“Hemos examinado la proyección³ de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento aplicables al examen de información financiera prospectiva. La dirección es responsable de esta proyección, incluidas las hipótesis en las que se sustenta, que se exponen en la nota X.

Esta proyección se ha preparado para (indicar la finalidad). Dado que la entidad se encuentra en su fase inicial, la proyección se ha realizado utilizando un conjunto de hipótesis sobre hechos futuros y sobre actuaciones de la

¹ Incluir el nombre de la entidad y el periodo cubierto por el pronóstico, facilitando además la identificación adecuada, tal como la referencia al número de páginas o la identificación de cada uno de los estados incluidos.

² Indicar el marco de información financiera aplicable.

³ Incluir el nombre de la entidad y el periodo cubierto por la proyección, facilitando además la identificación adecuada, tal como la referencia al número de páginas o la identificación de cada uno de los estados incluidos.

dirección que no necesariamente se espera que se produzcan. En consecuencia, el lector debe tener en cuenta que esta proyección puede no ser adecuada para finalidades diferentes de la anteriormente indicada.

Basándonos en nuestro examen de la evidencia que sustenta las hipótesis, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que dichas hipótesis no constituyen una base razonable para la proyección, suponiendo que (indicar o hacer referencia al caso hipotético). Además, en nuestra opinión, el pronóstico ha sido adecuadamente preparado sobre la base de las hipótesis y se presenta de conformidad con ...⁴

Sin embargo, incluso si ocurrieran los hechos previstos en el caso hipotético descrito anteriormente, los resultados reales aún podrían diferir de los resultantes de la proyección ya que otros hechos previstos a menudo no ocurren como se espera y la variación podría ser material.”

30. **Cuando el auditor considera que la presentación y las revelaciones de la información financiera prospectiva no son adecuadas, debe emitir una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) en su informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo, según corresponda.** Este sería el caso, por ejemplo, cuando la información financiera no revela adecuadamente las consecuencias de cualquier hipótesis altamente sensible.
31. **Cuando el auditor considera que una o varias hipótesis significativas no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva preparada sobre la base de la mejor estimación, o que una o varias hipótesis no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva teniendo en cuenta el caso hipotético, el auditor debe expresar una opinión desfavorable (adversa) en el informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo.**
32. **Cuando el examen está afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o varios procedimientos que el auditor considera necesarios dadas las circunstancias, debe renunciar al encargo o denegar la opinión (abstenerse de opinar), describiendo la limitación al alcance en su informe sobre la información financiera prospectiva.**

⁴

Véase la nota 2

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO (NIEA) 3402

INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES EN LAS ORGANIZACIONES DE SERVICIOS

(Aplicable a los informes de aseguramiento de auditores del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIEA.....	1–6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9
Requerimientos	
NIEA 3000,	10.
Requerimientos de ética.....	11
Dirección y responsables del gobierno de la entidad	12
Aceptación y continuidad	13–14
Evaluación de la adecuación de los criterios	15–18
Materialidad o importancia relativa.....	19
Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios	20
Obtención de evidencia relativa a la descripción	21–22
Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles	23
Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles	24–29
El trabajo de la función de auditoría interna	30–37
Manifestaciones escritas	38–40
Otra información	41–42
Hechos posteriores	43–44
Documentación	45–52
Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio	53–55
Otras responsabilidades de comunicación	56
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIEA.....	A1–A2
Definiciones.....	A3–A4
Requerimientos de ética.....	A5
Dirección y responsables del gobierno de la entidad	A6

Aceptación y continuidad	A7–A12
Evaluación de la adecuación de los criterios	A13–A15
Materialidad o importancia relativa	A16–A18
Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios	A19–A20
Obtención de evidencia relativa a la descripción	A21–A24
Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles	A25–A27
Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles	A28–A36
El trabajo de la función de auditoría interna	A37–A41
Manifestaciones escritas	A42–A43
Otra información.....	A44–A45
Documentación	A46
Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio	A47–A52
Otras responsabilidades de comunicación	A53
Anexo 1: Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios	
Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor del servicio	
Anexo 3: Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor del servicio	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento, realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio¹, cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402², en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta NIEA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402. (Ref: Apartado A1)
2. El *Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) establece que un encargo de aseguramiento puede ser un “encargo de seguridad razonable” o un “encargo de seguridad limitada”; que un encargo de aseguramiento puede ser un “encargo sobre afirmaciones” o un “encargo de informe directo” y que la conclusión puede redactarse en términos de la afirmación de la parte responsable o en términos de la materia objeto de análisis y de los criterios³. Esta NIEA trata únicamente de encargos sobre afirmaciones que proporcionan una seguridad razonable y en los que la conclusión se redacta directamente en términos de la materia objeto de análisis y de los criterios⁴.
3. Esta NIEA sólo es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén adecuadamente diseñados o cuando, en otra circunstancia, pueda realizar una afirmación sobre dicho diseño. Esta NIEA no trata de encargos de aseguramiento :
 - (a) únicamente para informar sobre si los controles en una organización de servicios han funcionado según se describen o
 - (b) para informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (por ejemplo, controles que afectan a los controles de producción o de calidad de las entidades usuarias).

Sin embargo, esta NIEA sí proporciona algunas orientaciones para dichos encargos cuando se realizan de conformidad con la NIEA 3000⁵. (Ref: Apartado A2)
4. Además de ser contratado para emitir un informe de aseguramiento sobre controles, el auditor del servicio puede ser contratado para proporcionar informes tales como los siguientes, los cuales no son tratados en esta NIEA:
 - (a) informes sobre las transacciones o los saldos de una entidad usuaria que son procesados por una organización de servicios; o
 - (b) informes de procedimientos acordados sobre los controles en una organización de servicios.

Relación con otros pronunciamientos profesionales

¹ El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, define al profesional de la contabilidad como “una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC” y al profesional de la contabilidad en ejercicio como “un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma de auditoría, con independencia de su adscripción funcional (por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría) y presta servicios profesionales. Este término también se utiliza para referirse a una firma de profesionales de la contabilidad en ejercicio.”

² NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

³ Marco de Aseguramiento, apartados 10, 11 y 57.

⁴ Apartados 13 y 52(k) de esta NIEA.

⁵ NIEA 3000, *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*.

5. En la realización de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el auditor del servicio cumpla con la NIEA 3000. La NIEA 3000 contiene requerimientos relativos a temas tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos conformes a la presente NIEA. Esta NIEA desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 se ha de aplicar en el caso de un encargo de seguridad razonable cuyo fin sea informar sobre los controles en una organización de servicios. El Marco de Aseguramiento que define y describe los elementos y los objetivos de los encargos de aseguramiento, establece el contexto para comprender esta NIEA y la NIEA3000.
6. El cumplimiento de la NIEA 3000 requiere, entre otros, que el auditor del servicio cumpla con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (Código de Ética del IESBA), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores e implemente los procedimientos de control de calidad que sean aplicables a dicho encargo⁶.

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento del auditor del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor del servicio son:
 - (a) Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:
 - (i) de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);
 - (ii) de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);
 - (iii) cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del periodo especificado.
 - (b) Informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.

Definiciones

9. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Método de exclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, pero en el que los correspondientes objetivos de control y los controles relacionados con los mismos en la subcontratación se excluyen de dicha descripción, así como del alcance del encargo del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el alcance del encargo del auditor del servicio incluyen los controles existentes en la organización de servicios para el seguimiento de la eficacia de los controles en la subcontratación, lo cual puede incluir la revisión

⁶ NIEA 3000, apartados 4 y 6.

por parte de la organización de servicios de un informe de aseguramiento relativo a los controles en la subcontratación.

- (b) Controles complementarios de la entidad usuaria – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, presupone que serán implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se alcancen los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, se identifican en dicha descripción.
- (c) Objetivo de control – La finalidad o el propósito de un determinado aspecto de los controles. Los objetivos de control están relacionados con los riesgos que los controles intentan mitigar.
- (d) Controles en la organización de servicios – Controles sobre el logro de un objetivo de control cubierto por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. (Ref: Apartado A3)
- (e) Controles en la subcontratación de la organización de servicios – Controles en la subcontratación cuyo fin es proporcionar una seguridad razonable de que se alcanza un objetivo de control.
- (f) Criterios - Referencias utilizadas para evaluar o medir una materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y revelación de la información.
- (g) Método de inclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, y los correspondientes controles relacionados con los mismos en dicha subcontratación se incluyen en dicha descripción así como en el alcance del encargo del auditor del servicio. (Ref: Apartado A4)
- (h) Función de auditoría interna - Actividad de evaluación establecida o prestada como un servicio a la organización de servicios. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y la eficacia del control interno.
- (i) Auditores internos - Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.
- (j) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (denominado o en esta NIEA “informe tipo 1”) - Informe que comprende:
 - (i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
 - (ii) una afirmación por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y
 - (iii) un informe de aseguramiento del auditor del servicio que proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a. y b. anteriores.
- (k) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios denominado en esta NIEA “informe tipo 2”) Informe que comprende:
 - (i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

- (ii) una afirmación por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
 - c. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y
- (iii) Un informe de aseguramiento del auditor del servicio que:
 - a. proporciona una seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a., b. y c. anteriores; e
 - b. incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de las mismas.
- (l) Auditor del servicio – Profesional de la contabilidad en ejercicio que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe de aseguramiento sobre los controles de esta.
- (m) Organización de servicios - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias, servicios que probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.
- (n) Sistema de la organización de servicios (o el sistema) - Políticas y procedimientos diseñados e implementados por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos por el informe de aseguramiento del auditor del servicio. La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la identificación de los servicios cubiertos, el periodo o, en el caso de un informe tipo 1, la fecha a la que está referida la descripción, los objetivos de control, y los controles relacionados con estos.
- (o) Afirmación de la organización de servicios – La afirmación escrita relativa a las cuestiones mencionadas en el apartado 9(k) (ii) (o en el apartado 9(j) (ii) en el caso de un informe tipo 1).
- (p) Subcontratación de la organización de servicios - Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar algunos de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales probablemente sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera.
- (q) Prueba de controles - Procedimiento diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para alcanzar los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- (r) Auditor de la entidad usuaria - Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de la entidad usuaria.⁷
- (s) Entidad usuaria - Entidad que utiliza una organización de servicios.

⁷ En el caso de una subcontratación de la organización de servicios, el auditor del servicio de una organización de servicios que utiliza los servicios de una subcontratación es también un auditor de la entidad usuaria.

Requerimientos

NIEA 3000

10. El auditor del servicio no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000.

Requerimientos de ética

11. El auditor del servicio cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los que se refieran a la independencia, aplicables a los encargos de aseguramiento. (Ref: Apartado A5)

Dirección y responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando esta NIEA requiera que el auditor del servicio indague formulando preguntas a la organización de servicios, le solicite manifestaciones, se comuniquen con ella, o se relacione de cualquier otro modo con dicha organización, el auditor del servicio determinará la persona o personas adecuadas de la dirección o de los responsables del gobierno de la organización de servicios con los que relacionarse. Esto incluirá considerar las personas que tienen las responsabilidades adecuadas y conocimiento de las cuestiones de las que se trata. (Ref: Apartado A6)

Aceptación y continuidad

13. Antes de acordar el aceptar o continuar un encargo, el auditor del servicio:
 - (a) Determinará si:
 - (i) tiene la capacidad y la competencia necesarias para realizar el encargo; (Ref: Apartado A7)
 - (ii) los criterios que serán aplicados por la organización de servicios para preparar la descripción de su sistema serán adecuados y estarán a disposición de las entidades usuarias y de sus auditores; y
 - (iii) el alcance del encargo y la descripción de su sistema, realizada por la organización de servicios, no serán tan limitados que probablemente no sean útiles para las entidades usuarias ni para sus auditores.
 - (b) Obtendrá una confirmación de la dirección de la organización de servicios de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad:
 - (i) de preparar la descripción de su sistema y la afirmación adjunta a la misma, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dichas descripción y afirmación; (Ref: Apartado A8)
 - (ii) de disponer de una base razonable para la afirmación de la organización de servicios que acompaña a la descripción de su sistema; (Ref: Apartado A9)
 - (iii) de indicar en su afirmación los criterios que ha utilizado para preparar la descripción de su sistema;
 - (iv) de indicar en la descripción de su sistema:
 - a. los objetivos de control; y

- b. cuando éstos hayan sido establecidos por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero (por ejemplo, por un grupo de usuarios o por un organismo profesional), el tercero que los ha establecido;
- (v) de identificar los riesgos para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema, y del diseño e implementación de controles para proporcionar una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirán que se alcancen los objetivos de control indicados en dicha descripción y, en consecuencia, de que los objetivos de control indicados se alcanzarán; y (Ref: Apartado A10)
- (vi) de proporcionar al auditor del servicio:
 - a. acceso a toda la información, tal como registros, documentación y otras cuestiones, incluidos los acuerdos sobre nivel de servicios, que entienda la organización de servicios que es relevante para la descripción de su sistema y para la afirmación adjunta a la misma;
 - b. información adicional que solicite el auditor del servicio a la organización de servicios a efectos del encargo; y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la organización de servicios de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

- 14. Si la organización de servicios solicita una modificación del alcance del encargo antes de que éste se haya terminado, el auditor del servicio se asegurará de que existe una justificación razonable para dicha modificación. (Ref: Apartados A11–A12)

Evaluación de la adecuación de los criterios

- 15. Tal como lo requiere la NIEA 3000, el auditor del servicio evaluará si la organización de servicios ha utilizado criterios adecuados en la preparación de la descripción de su sistema, en la evaluación de que los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, en la evaluación de si los controles están funcionando eficazmente.⁸
- 16. Al examinar la adecuación de los criterios para evaluar la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, el auditor del servicio determinará si dichos criterios abarcan, como mínimo:
 - (a) si la descripción muestra el modo en que el sistema de la organización de servicios se diseñó e implementó, incluido, según corresponda:
 - (i) los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas;
 - (ii) los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales se prestan los servicios, así como, según corresponda, los procedimientos a través de los cuales las transacciones se generan, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, y se transfieren a los informes y a la demás información preparada para las entidades usuarias;
 - (iii) los correspondientes registros e información de soporte, incluidos, cuando sea adecuado, los registros contables, información de soporte y cuentas específicas que se utilizan para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de

⁸ NIEA 3000, apartado 19.

información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes y demás información preparada para las entidades usuarias;

- (iv) el modo en que el sistema de la organización de servicios trata los hechos y condiciones significativos, distintos de las transacciones;
 - (v) el proceso que se utiliza para preparar los informes y demás información para las entidades usuarias;
 - (vi) los objetivos de control especificados y los controles diseñados para alcanzarlos;
 - (vii) los controles complementarios de la entidad usuaria que se han tenido en cuenta en el diseño de los controles; y
 - (viii) otros aspectos del entorno de control de la organización de servicios, de su proceso de valoración del riesgo, de su sistema de información (incluido los procesos de negocio relacionados) y comunicación, actividades de control y controles de seguimiento que sean relevantes para los servicios prestados.
- (b) En el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción.
- (c) Si la descripción omite o distorsiona información relativa al alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.
17. Al evaluar si los criterios son adecuados para juzgar el diseño de los controles, el auditor del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si:
- (a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y
 - (b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.
18. Al evaluar si los criterios son adecuados para valorar la eficacia operativa de los controles para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control identificados en la descripción se alcanzarán, el auditor del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si los controles fueron congruentemente aplicados tal como estaban diseñados, a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas. (Ref: Apartados A13–A15)

Materialidad o importancia relativa

19. En la planificación y realización del encargo, el auditor del servicio tendrá en cuenta la materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción, con lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, con la eficacia operativa de los controles. (Ref: Apartados A16–A18)

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios

20. El auditor del servicio obtendrá conocimiento del sistema de la organización de servicios, incluidos los controles comprendidos en el alcance del encargo. (Ref: Apartados A19–A20)

Obtención de evidencia relativa a la descripción

21. El auditor del servicio obtendrá y estudiará la descripción del sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará si los aspectos de la descripción que están incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente, incluido si: (Ref: Apartados A21–A22)
- (a) Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias; (Ref: Apartado A23)
 - (b) Los controles identificados en dicha descripción fueron implementados;
 - (c) Los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso, se describen adecuadamente; y
 - (d) los servicios realizados, si los hubiera, por una subcontratación se describen adecuadamente, así como si se ha utilizado el método de exclusión o el método de inclusión en relación con los mismos.
22. El auditor del servicio determinará, mediante otros procedimientos en combinación con indagaciones, si el sistema de la organización de servicios ha sido implementado. Dichos otros procedimientos incluirán la observación así como la revisión de registros y de otra documentación, sobre la forma de funcionamiento del sistema de la organización de servicios y de aplicación de los controles. (Ref: Apartado A24)

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles

23. El auditor del servicio determinará qué controles de la organización de servicios son necesarios para que se alcancen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la misma, y evaluará si dichos controles se han diseñado adecuadamente. Dicha determinación incluirá: (Ref: Apartados A25–A27)
- (a) la identificación de los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios; y
 - (b) la evaluación de la vinculación de los controles indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios con dichos riesgos.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

24. Cuando proporcione un informe tipo 2, el auditor del servicio probará los controles que ha determinado que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará su eficacia operativa a lo largo del periodo. La evidencia obtenida en encargos pasados sobre el funcionamiento satisfactorio de los controles en periodos anteriores no se puede utilizar para reducir las pruebas, aunque se complementa con evidencia obtenida durante el periodo actual. (Ref: Apartados A28–A32)
25. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor del servicio:
- (a) Realizará otros procedimientos en combinación con indagaciones con el fin de obtener evidencia acerca de:
 - (i) la forma en que se aplicó el control;
 - (ii) la congruencia con la cual se aplicó el control; y
 - (iii) la persona que aplicó el control o los medios que se utilizaron para ello.

- (b) Determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia que soporte la eficacia operativa de dichos controles indirectos; y (Ref: Apartados A33–A34)
 - (c) Determinará medios para seleccionar los elementos que serán probados que sean eficaces para alcanzar los objetivos del procedimiento. (Ref: Apartados A35–A36)
26. En la determinación de la extensión de las pruebas de controles, el auditor del servicio considerará cuestiones que comprenden las características de la población que ha de ser probada, lo que incluye la naturaleza de los controles, la frecuencia de su aplicación (por ejemplo, mensual, diaria, un determinado número de veces al día), y la tasa esperada de desviación.

Muestreo

27. Cuando el auditor del servicio utilice el muestreo: (Ref: Apartados A35–A36)
- (a) Al diseñar la muestra considerará el propósito del procedimiento y las características de la población de la que se extraerá la muestra;
 - (b) Determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir a un nivel adecuadamente bajo el riesgo de muestreo;
 - (c) Seleccionará elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas;
 - (d) Si un determinado procedimiento no es aplicable a un elemento seleccionado, aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución; y
 - (e) Si no puede aplicar los procedimientos diseñados o procedimientos alternativos adecuados a un elemento seleccionado, tratará dicho elemento como una desviación.

Naturaleza y causa de las desviaciones

28. El auditor del servicio investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación que identifique y determinará:
- (a) si las desviaciones identificadas corresponden a la tasa esperada de desviación y si son aceptables; por consiguiente, si la prueba que se ha realizado proporciona una base adecuada para concluir que el control funciona eficazmente a lo largo del periodo especificado;
 - (b) si son necesarias pruebas adicionales del control o de otros controles para llegar a una conclusión acerca de si los controles relativos a un determinado objetivo de control funcionan eficazmente a lo largo del periodo especificado; o (Ref: Apartado A25)
 - (c) si las pruebas que se han realizado proporcionan una base adecuada para concluir que el control no funcionó eficazmente a lo largo del periodo especificado.
29. En aquellas circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor del servicio considere que una desviación descubierta en una muestra es una anomalía y en las que no se han identificado otros controles que le permitan concluir que el correspondiente objetivo de control está funcionando eficazmente a lo largo del periodo especificado, el auditor del servicio obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha desviación no es representativa de la población. El auditor del servicio obtendrá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos adicionales para obtener evidencia adecuada y suficiente de que la desviación no afecta al resto de la población.

El trabajo de la función de auditoría interna⁹*Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna*

30. Si la organización de servicios tiene una función de auditoría interna, el auditor del servicio obtendrá conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y de las actividades realizadas con el fin de determinar si la función de auditoría interna puede ser relevante para el encargo. (Ref: Apartado A37)

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización

31. El auditor del servicio determinará:
- (a) si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo; y
 - (b) en caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio.
32. Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo, el auditor del servicio evaluará:
- (a) la objetividad de la función de auditoría interna;
 - (b) la competencia técnica de los auditores internos;
 - (c) si es probable que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y
 - (d) la probabilidad de que se produzca una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor del servicio.
33. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio, éste tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A38)
- (a) la naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a ser realizado, por los auditores internos;
 - (b) la importancia de dicho trabajo para las conclusiones del auditor del servicio; y
 - (c) el grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia reunida para soportar dichas conclusiones.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

34. Para utilizar el trabajo específico de los auditores internos, el auditor del servicio evaluará y aplicará procedimientos sobre dicho trabajo para determinar si es adecuado para sus fines. (Ref: Apartado A39)
35. Para determinar la adecuación del trabajo específico realizado por los auditores internos a los fines del auditor del servicio, éste evaluará:
- (a) si el trabajo fue realizado por auditores internos con una formación técnica y una competencia adecuadas;

⁹ Esta NIEA no trata las situaciones en las que auditores internos individuales prestan asistencia directa al auditor del servicio para la realización de los procedimientos de auditoría.

- (b) si el trabajo fue adecuadamente supervisado, revisado y documentado;
- (c) si se ha obtenido evidencia adecuada que permita a los auditores internos alcanzar conclusiones razonables;
- (d) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y si cualquier informe que hayan podido preparar los auditores internos es coherente con los resultados del trabajo realizado; y
- (e) si las excepciones relevantes para el encargo o las cuestiones no habituales reveladas por los auditores internos se han resuelto adecuadamente.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor del servicio

- 36. Si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor del servicio no se referirá a dicho trabajo en la sección de su informe de aseguramiento que contiene su opinión. (Ref: Apartado A40)
- 37. En el caso de un informe tipo 2, si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna para realizar las pruebas de controles, la parte del informe de aseguramiento del auditor del servicio que describe sus pruebas de controles y los resultados de estas incluirá una descripción del trabajo del auditor interno y de los procedimientos del auditor del servicio con respecto a dicho trabajo. (Ref: Apartado A41)

Manifestaciones escritas

- 38. El auditor del servicio solicitará a la organización de servicios que le proporcione manifestaciones escritas: (Ref: Apartado A42)
 - (a) Que reafirmen la afirmación que acompaña a la descripción del sistema;
 - (b) de que ha proporcionado al auditor del servicio toda la información relevante y el acceso acordado¹⁰; y
 - (c) de que ha revelado al auditor del servicio cualquiera de las siguientes cuestiones de las que tiene conocimiento:
 - (i) incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, fraude o desviaciones no corregidas atribuibles a la organización de servicios que pueden afectar a una o más entidades usuarias;
 - (ii) deficiencias de diseño en controles;
 - (iii) casos en los que los controles no han funcionado según estaba descrito; y
 - (iv) cualquier hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio, que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe.
- 39. Las manifestaciones escritas constarán en una carta de manifestaciones dirigida al auditor del servicio. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio.

¹⁰ Apartado 13(b) (v) de esta NIEA.

40. Si, después de haber discutido la cuestión con el auditor del servicio, la organización de servicios no proporciona una o más de las manifestaciones escritas solicitadas de conformidad con el apartado 38(a) y (b) de esta NIEA, el auditor del servicio denegará la opinión (se abstendrá de opinar). (Ref: Apartado A43)

Otra información

41. El auditor del servicio estudiará la otra información que, en su caso, se incluya en un documento que contenga la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el informe de aseguramiento del auditor del servicio, con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con dicha descripción. Al estudiar la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, puede ocurrir que el auditor del servicio detecte una aparente incorrección en la descripción de un hecho en dicha otra información.
42. Si auditor del servicio detecta una incongruencia material o una aparente incorrección en la descripción de un hecho en la otra información, discutirá la cuestión con la organización de servicios. Si el auditor del servicio concluye que existe una incongruencia material o una incorrección en la descripción de un hecho contenida en la otra información que la organización de servicios rehúsa corregir, el auditor del servicio adoptará cualquier medida adicional adecuada. (Ref: Apartados A44–A45)

Hechos posteriores

43. El auditor del servicio indagará sobre si la organización de servicios conoce algún hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por ella hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe. Si el auditor del servicio conoce un hecho de esas características, y la organización de servicios no revela información acerca del mismo, el auditor del servicio lo revelará en su informe de aseguramiento.
44. El auditor del servicio no está obligado a realizar ningún procedimiento relativo a la descripción del sistema de la organización de servicios, ni relativo a la idoneidad del diseño o a la eficacia operativa de los controles, con posterioridad a la fecha de su informe de aseguramiento.

Documentación

45. El auditor del servicio preparará la documentación que sea suficiente para permitir a un auditor del servicio experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, comprender:
- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIEA y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre las mismas, y los juicios profesionales significativos realizados para alcanzar dichas conclusiones.
46. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el auditor del servicio dejará constancia de:
- (a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
 - (b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
 - (c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

47. En caso de que el auditor del servicio utilice trabajo específico de los auditores internos, documentará las conclusiones que ha alcanzado en relación con la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos así como los procedimientos que ha aplicado el auditor del servicio a dicho trabajo.
48. El auditor del servicio documentará las discusiones sobre cuestiones significativas con la organización de servicios y con otros, así como la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas y la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.
49. Si el auditor del servicio ha identificado información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
50. El auditor del servicio reunirá la documentación en el archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final del encargo oportunamente después de la fecha de su informe de aseguramiento.¹¹
51. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el auditor del servicio no eliminará ni descartará documentación antes de que finalice el periodo de conservación. (Ref: Apartado A46)
52. En caso de que el auditor del servicio considere necesario modificar la documentación del encargo existente o añadir nueva documentación después de que se haya terminado la compilación del archivo final del encargo y cuando dicha documentación no afecte al informe de aseguramiento del auditor del servicio, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, documentará:
 - (a) los motivos específicos para ello; y
 - (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor del servicio

53. El informe de aseguramiento del auditor del servicio incluirá los siguientes elementos básicos: (Ref: Apartado A47)
 - (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento emitido por un auditor del servicio independiente.
 - (b) Un destinatario.
 - (c) La identificación de:
 - (i) La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y la afirmación de la organización de servicios, la cual comprende las cuestiones descritas en el apartado 9(k)(ii) en el caso de un informe tipo 2, o en el apartado 9(j)(ii) en el caso de un informe tipo 1.
 - (ii) Las partes de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios que, en su caso, no estén cubiertas por la opinión del auditor del servicio.
 - (iii) En el caso de que la descripción se refiera a la necesidad de controles complementarios de la entidad usuaria, una declaración de que el auditor del servicio no ha evaluado la adecuación del diseño ni la eficacia operativa de dichos controles complementarios y de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la

¹¹ Norma Internacional de Control de Calidad (NICCC) 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* Los apartados A54-A55, proporcionan orientación adicional.

organización de servicios únicamente se pueden alcanzar si los controles complementarios de la entidad usuaria están adecuadamente diseñados o funcionan eficazmente, junto con los controles en la organización de servicios.

- (iv) Si algunos servicios son realizados por una subcontratación de la organización de servicios, la naturaleza de las actividades realizadas por la subcontratación, tal como se describen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y si se ha utilizado el método de inclusión o de exclusión en relación con los mismos. Cuando se haya utilizado el método de exclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios excluye los objetivos de control y los controles relacionados en las correspondientes subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor del servicio no cubren los controles en la subcontratación. Cuando se haya utilizado el método de inclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye los objetivos de control y los controles relacionados en las subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor del servicio cubrieron los controles en la subcontratación.
- (d) La identificación de los criterios y del responsable de la especificación de los objetivos de control.
- (e) Una declaración de que el informe y, en el caso de un informe tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se destinan solo a las entidades usuarias y a sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para su consideración, junto con otra información, así como información sobre los controles aplicados por las propias entidades usuarias, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de las entidades usuarias. (Ref: Apartado A48)
- (f) Una declaración de que la organización de servicios es responsable de:
 - (i) preparar la descripción de su sistema y la afirmación que la acompaña, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y de dicha afirmación;
 - (ii) prestar los servicios cubiertos por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;
 - (iii) indicar los objetivos de control (cuando no sean fijados por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero, por ejemplo, por un grupo de usuarios o un organismo profesional); y de
 - (iv) diseñar e implementar los controles con el fin de alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- (g) Una declaración de que la responsabilidad del auditor del servicio consiste en expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios, sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control que se indican en dicha descripción y, en el caso de un informe tipo 2, sobre la eficacia operativa de dichos controles, basada en los procedimientos del auditor del servicio.
- (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con la NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, que requiere que el auditor del servicio cumpla requerimientos de ética y planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, de que funcionan eficazmente.
- (i) Un resumen de los procedimientos aplicados por el auditor del servicio con el fin de obtener una seguridad razonable y una declaración de que el auditor del servicio considera que la evidencia que ha obtenido es suficiente y adecuada para servir de base para su opinión y, en el caso de un informe

tipo 1, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.

- (j) Una declaración sobre las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo que supone extrapolar a periodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.
- (k) La opinión del auditor del servicio, expresada de forma positiva, de que, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:
 - (i) En el caso de un informe tipo 2:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado durante el periodo determinado;
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
 - c. los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción, funcionaron eficazmente durante el periodo especificado.
 - (ii) En el caso de un informe tipo 1:
 - a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado en la fecha determinada; y
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada.
- (l) La fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio, que no será anterior a la fecha en la cual el auditor del servicio haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su opinión.
- (m) El nombre del auditor del servicio y el lugar de la jurisdicción en la cual ejerce.

54. En el caso de un informe tipo 2, el informe de aseguramiento del auditor del servicio incluirá una sección separada después de la opinión, o un anexo, en el cual se describen las pruebas de controles realizadas y los resultados de las mismas. En la descripción de las pruebas de controles, el auditor del servicio enumerará claramente los controles que fueron probados, indicará si los elementos que fueron probados representan la totalidad o una selección de los elementos que componen la población, e indicará la naturaleza de las pruebas con el detalle suficiente para permitir que los auditores de las entidades usuarias determinen el efecto de dichas pruebas sobre sus valoraciones del riesgo. Si se han detectado desviaciones, el auditor del servicio incluirá la extensión de las pruebas realizadas que permitieron la detección de las desviaciones (incluido el tamaño de la muestra cuando se recurrió al muestreo), y el número y la naturaleza de las desviaciones observadas. El auditor del servicio informará sobre las desviaciones incluso si, sobre la base de las pruebas realizadas, ha concluido que el objetivo de control relacionado se alcanzó. (Ref: Apartados A18 y A49)

Opiniones modificadas

55. Si el auditor del servicio concluye que: (Ref: Apartados A50–A52)

- (a) La descripción realizada por la organización de servicios no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, el sistema tal como fue diseñado e implementado;

- (b) los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción no estaban adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales;
- (c) en el caso de un informe tipo 2, los controles que se probaron, que eran los necesarios 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 alcanzaron, no funcionaron eficazmente, en todos los aspectos materiales; o
- (d) el auditor del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente,

la opinión del auditor del servicio será una opinión modificada y su informe de aseguramiento contendrá una descripción clara de todas las razones para la modificación.

Otras responsabilidades de comunicación

56. Si el auditor del servicio detecta un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, fraude o errores no corregidos atribuibles a la organización de servicios que no sean claramente insignificantes y que puedan afectar a una o más entidades usuarias, determinará si la cuestión ha sido adecuadamente comunicada a las entidades usuarias afectadas. Si la cuestión no ha sido comunicada y la organización de servicios rehúsa hacerlo, el auditor del servicio tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A53)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref: Apartado 1,3)

- A1. El control interno es un proceso cuya finalidad es proporcionar una seguridad razonable en relación con la consecución de objetivos relacionados con la fiabilidad de la información financiera, a la eficacia y eficiencia de las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Los controles relacionados con las operaciones de una organización de servicios y con los objetivos de cumplimiento pueden ser relevantes para el control interno de una entidad usuaria relacionado con la información financiera. Dichos controles pueden estar relacionados con afirmaciones sobre presentación y revelación con respecto a saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar, o pueden estar relacionados con evidencia que el auditor del usuario evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles de una organización de servicios de procesamiento de nóminas relativos al pago de las retenciones a las autoridades pertinentes en los plazos establecidos pueden ser relevantes para una entidad usuaria puesto que la demora en el pago puede originar intereses y multas que tendrían como resultado un pasivo para la entidad usuaria. Del mismo modo, los controles de una organización de servicios sobre la aceptabilidad de determinadas transacciones de inversión desde la perspectiva de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la presentación y revelación de transacciones y saldos contables por una entidad usuaria en sus estados financieros. La determinación de si es probable que los controles de una organización de servicios relativos a las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera es una cuestión de juicio profesional, por lo que respecta a los objetivos de control fijados por la organización de servicios y lo adecuado de los criterios.
- A2. Es posible que la organización de servicios no pueda afirmar que el sistema está adecuadamente diseñado cuando, por ejemplo, la organización está utilizando un sistema que ha sido diseñado por una entidad usuaria o que ha sido estipulado en un contrato entre una entidad usuaria y la organización de servicios. Debido a la inextricable relación entre lo adecuado del diseño de los controles y su eficacia operativa, la ausencia de una afirmación con respecto a lo adecuado del diseño probablemente impida al auditor del servicio concluir que los controles proporcionan una seguridad razonable de que se han alcanzado los objetivos de control y, en consecuencia, le impida opinar sobre la eficacia operativa de los controles. Como alternativa, el profesional ejerciente puede elegir aceptar un encargo de procedimientos acordados para realizar pruebas de controles, o

un encargo de conformidad con la NIEA 3000 para concluir sobre si, sobre la base de pruebas de controles, los controles han funcionado como se describe.

Definiciones (Ref: Apartados 9(d) y 9(g))

- A3. La definición de “controles en la organización de servicios” cubre aspectos de los sistemas de información de las entidades usuarias mantenidos por la organización de servicios y puede cubrir también aspectos de uno o más de los demás componentes del control interno en la organización de servicios. Por ejemplo, puede cubrir aspectos del entorno de control de una organización de servicios y de sus actividades de seguimiento y de control cuando están relacionados con los servicios prestados. No cubre, sin embargo, controles en una organización de servicios que no están relacionados con la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella, por ejemplo, controles relacionados con la preparación de sus propios estados financieros.
- A4. Cuando se utiliza el método de inclusión, los requerimientos de esta NIEA también se aplican a los servicios prestados por la subcontratación, incluida la obtención de un acuerdo relativo a las cuestiones del apartado 13(b) (i) – (v) aplicables a la subcontratación en vez de a la organización de servicios. La aplicación de procedimientos en la subcontratación implica una coordinación y comunicación entre la organización de servicios, la subcontratación y el auditor del servicio. El método de inclusión por lo general sólo es factible si la organización de servicios y la subcontratación están relacionadas, o si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la subcontratación.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 11)

- A5. El auditor del servicio está sometido a los requerimientos de independencia aplicables, que normalmente comprenden las Partes A y B del Código de Ética del IESBA, junto con los requerimientos del país si éstos son más restrictivos. En la realización de un encargo de conformidad con esta NIEA, el Código de Ética del IESBA no obliga a que el auditor del servicio sea independiente de cada entidad usuaria.

Dirección y responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A6. La estructura de los órganos de dirección y gobierno varía según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Tal diversidad implica que no sea posible que la presente NIEA especifique para todos los encargos las personas con las que el auditor deberá ponerse en contacto en relación con cuestiones específicas. Por ejemplo, puede ocurrir que la organización de servicios sea un segmento de un tercero y no una entidad jurídica independiente. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Aceptación y continuidad

Capacidad y competencia para realizar el encargo (Ref: Apartado 13(a) (i))

- A7. La capacidad y competencia necesarias para realizar el encargo comprenden cuestiones como las siguientes:
- conocimiento del sector correspondiente;
 - conocimiento de las tecnologías y sistemas de la información;
 - experiencia en la valoración de riesgos en cuanto a su relación con el diseño adecuado de controles; y
 - experiencia en el diseño y aplicación de pruebas de controles y en la evaluación de los resultados.

Afirmación de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b) (i))

- A8. La negativa por parte de la organización de servicios, de proporcionar una afirmación por escrito, posterior al acuerdo del auditor del servicio de aceptar o de continuar un encargo, constituye una limitación al alcance que es causa de renuncia a dicho encargo. Si las disposiciones legales o reglamentarias no le permiten renunciar, el auditor del servicio deniega la opinión.

Base razonable para la afirmación de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b) (ii))

- A9. En el caso de un informe tipo 2, la afirmación de la organización de servicios incluye una declaración de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella funcionaron eficazmente a lo largo del periodo determinado. Dicha afirmación se puede fundamentar en las actividades de seguimiento realizadas por la organización de servicios. El seguimiento de los controles es un proceso cuyo fin es evaluar la eficacia de los controles a lo largo del tiempo. Implica la evaluación de la eficacia de los controles de manera oportuna, identificando e informando sobre las deficiencias a las personas adecuadas de la organización de servicios, y la adopción de las medidas correctivas necesarias. La organización de servicios realiza el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones independientes o una combinación de ambas. Cuanto mayor sea el grado y la efectividad de las actividades de seguimiento continuo, menor necesidad habrá de evaluaciones independientes. Las actividades de seguimiento continuo a menudo están integradas en las actividades recurrentes normales de la organización de servicios y comprenden las actividades de dirección y de supervisión normales. Los auditores internos o el personal que realiza funciones similares pueden contribuir al seguimiento de las actividades de la organización de servicios. Las actividades de seguimiento pueden comprender también la utilización de información comunicada por terceros, tales como reclamaciones de clientes y observaciones del regulador, la cual puede indicar la existencia de problemas o poner en evidencia áreas que necesitan ser mejoradas. El hecho de que el auditor del servicio vaya a informar sobre la eficacia operativa de los controles no sustituye los propios procesos de la organización de servicios para proporcionar una base razonable para su afirmación.

Identificación de riesgos (Ref: Apartado 13(b) (iv))

- A10. Como se indica en el apartado 9(c), los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar. Por ejemplo, el riesgo de que una transacción se registre por un importe erróneo o en el periodo erróneo puede expresarse como un objetivo de control de que las transacciones se registren por el importe y en el periodo correcto. La organización de servicios tiene la responsabilidad de identificar los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema. La organización de servicios puede tener un proceso formal o informal para la identificación de los riesgos relevantes. Un proceso formal puede incluir la estimación de la significatividad de los riesgos que se hayan identificado, la evaluación de su probabilidad de ocurrencia y la decisión sobre medidas para hacerles frente. No obstante, puesto que los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar, una concienzuda identificación de los objetivos de control a la hora de diseñar y de implementar el sistema de la organización de servicios puede constituir en sí un proceso informal para la identificación de riesgos relevantes.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 14)

- A11. La solicitud de modificar el alcance del encargo puede no estar justificada razonablemente cuando, por ejemplo, dicha solicitud se hace con el fin de excluir determinados objetivos de control del alcance del encargo ya que es probable que, en caso contrario, la opinión del auditor del servicio fuera una opinión modificada, o cuando la organización de servicios rehúsa proporcionar al auditor del servicio una afirmación escrita y se le solicita que realice el encargo de acuerdo con la NIEA 3000.
- A12. Una solicitud de modificar el alcance del encargo puede estar razonablemente justificada cuando, por ejemplo, dicha solicitud tiene como finalidad excluir del encargo a una subcontratación en el caso de que la organización de servicios no pueda organizar el acceso del auditor del servicio y se modifique el método empleado para tratar los servicios prestados por dicha subcontratación del método de inclusión al de exclusión.

Evaluación de la adecuación de los criterios (Ref: Apartados 15-18)

- A13. Es necesario que los usuarios a los que se destina el informe tengan acceso a los criterios para permitirles comprender el fundamento de la afirmación de la organización de servicios sobre la presentación fiel de su descripción del sistema, lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, la eficacia operativa de los controles relacionados con los objetivos.
- A14. La NIEA 3000 requiere, entre otros, que el auditor del servicio evalúe la idoneidad de los criterios y la adecuación de la materia objeto de análisis¹². La materia objeto de análisis es la condición subyacente de interés para los usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento.. En el siguiente cuadro se muestran la materia objeto de análisis y los criterios mínimos para las opiniones en informes tipo 2 y tipo 1.

	Materia objeto de análisis	Criterios	Comentarios	
<i>Opinión sobre la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios (informes tipo 1 y tipo 2)</i>	El sistema de la organización de servicios que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera y está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor del servicio.	<p>La descripción se presenta fielmente si:</p> <p>(a) presenta el modo en que fue diseñado e implementado el sistema de la organización de servicios así como, en su caso, las cuestiones identificadas en el apartado 16(a)(i)–(viii);</p> <p>(b) en el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción y</p> <p>(c) no omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.</p>	Es posible que la redacción específica de los criterios para dicha opinión tenga que ser adaptada para ser congruente con criterios fijados, por ejemplo, por disposiciones legales o reglamentarias, por grupos de usuarios o por un organismo profesional. Ejemplos de criterios para dicha opinión pueden verse en el ejemplo de afirmación de una organización de servicios en el Anexo 1. En los apartados A21-A24 pueden encontrarse orientaciones adicionales para determinar si se cumplen los criterios. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis ¹³ para esta opinión es la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y su afirmación de que dicha descripción se presenta fielmente).	
<i>Opinión sobre la idoneidad del diseño y la eficacia operativa (informes tipo 2)</i>	La idoneidad del diseño y la eficacia operativa de aquellos controles que son necesarios para cumplir los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	<p>Los controles están adecuadamente diseñados y funcionan eficazmente si:</p> <p>(a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema;</p> <p>(b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.</p> <p>(c) los controles fueron aplicados de manera uniforme tal como estaban</p>	<p>Cuando se cumplen los criterios para esta opinión, los controles habrán proporcionado una seguridad razonable de que los objetivos de control relacionados fueron logrados durante el periodo especificado. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la afirmación de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados y de que funcionan eficazmente).</p>	Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son parte de los criterios para este tipo de opiniones. Los objetivos de control indicados diferirán de un encargo a otro. En el caso de que, al formarse una opinión sobre la descripción, el auditor del servicio concluyera que los objetivos de control mencionados no se presentan fielmente, entonces dichos objetivos de control no serían adecuados como parte de

¹² NIEA 3000, apartados 18-19.

¹³ La “información sobre la materia objeto de análisis” es el resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis que se obtiene de la aplicación de los criterios a la misma.

		diseñados a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas.		los criterios para formarse una opinión ni sobre el diseño ni sobre la eficacia operativa de los controles.
<i>Opinión sobre la idoneidad del diseño (informes tipo 1)</i>	La idoneidad del diseño de aquellos controles que son necesarios para lograr los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	<p>(a) Los controles están adecuadamente diseñados si: la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para el cumplimiento de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y</p> <p>(b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.</p>	Cumplir estos criterios no proporciona, en sí, seguridad alguna de que se lograron los objetivos de control ya que no se obtuvo ninguna seguridad sobre el funcionamiento de los controles. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la afirmación de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados).	

- A15. En el apartado 16(a) se identifican como apropiados ciertos elementos que se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Es posible que dichos elementos no sean apropiados si el sistema que se describe no es un sistema que procese transacciones, por ejemplo, si el sistema está relacionado con los controles generales sobre el alojamiento (“hosting”) de una aplicación de TI pero no con los controles incorporados en la propia aplicación.

Materialidad o importancia relativa (Ref: Apartados 19, 54)

- A16. En un encargo para informar sobre los controles en una organización de servicios, el concepto de materialidad está relacionado con el sistema sobre el que se informa, no sobre los estados financieros de las entidades usuarias. El auditor del servicio planifica y aplica procedimientos con el fin de determinar si la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, si los controles en la organización de servicios están adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales y, en el caso de un informe tipo 2, si los controles en la organización de servicio funcionan eficazmente en todos los aspectos materiales. El concepto de materialidad tiene en cuenta que el informe de aseguramiento del auditor del servicio proporciona información sobre el sistema de la organización de servicios para satisfacer las necesidades de un amplio rango de entidades usuarias y sus auditores, que tienen conocimiento del modo en que ha sido utilizado dicho sistema.
- A17. La materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y al diseño de los controles comprende principalmente la consideración de factores cualitativos, por ejemplo: si la descripción incluye los aspectos significativos del procesamiento de transacciones significativas; si la descripción omite o distorsiona información relevante y la capacidad de los controles, tal como están diseñados, para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarían los objetivos de control. La materialidad en relación con la opinión del auditor del servicio sobre la eficacia operativa de los controles comprende la consideración de factores tanto cuantitativos como cualitativos, por ejemplo, la tasa de desviación tolerable y la tasa de desviación observada (una cuestión cuantitativa), y la naturaleza y causa de cualquier desviación observada (una cuestión cualitativa).

- A18. El concepto de materialidad no es aplicable a la hora de revelar los resultados de aquellas pruebas en las que se identificaron desviaciones. Esto es así porque, en las circunstancias particulares de una entidad usuaria específica o del auditor de una entidad usuaria, una desviación puede ser significativa más allá de si, en opinión del auditor del servicio, impide que un control funcione eficazmente. Por ejemplo, el control con el que está relacionada la desviación puede ser especialmente significativo para prevenir un determinado tipo de error que puede ser material en las circunstancias particulares de los estados financieros de una entidad usuaria.

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 de los controles comprendidos en el alcance del encargo, facilita al auditor:

- 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 determinación de los controles que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema.
- La evaluación de si los controles fueron adecuadamente diseñados.
- La evaluación, en el caso de un informe tipo 2, de si los controles funcionaban eficazmente.

- A20. Los procedimientos del auditor del servicio para obtener dicho conocimiento pueden incluir:

- Indagar, mediante preguntas a aquellos en la organización de servicios que, a juicio del auditor del servicio, pueden tener información relevante.
- Observar operaciones e inspeccionar documentos, informes, registros impresos y electrónicos del procesamiento de transacciones.
- Revisar una selección de acuerdos entre la organización de servicios y entidades usuarias con el fin de identificar sus términos comunes.
- Ejecutar de nuevo procedimientos de control.

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

- A21. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor 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:

- ¿Trata la descripción los principales aspectos del servicio prestado (dentro del alcance del encargo) que sería razonable esperar que fueran relevantes para las necesidades comunes de un amplio rango de auditores las entidades usuarias en la planificación de sus auditorías de los estados financieros de las entidades usuarias?
- ¿Se ha preparado la descripción con un nivel 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 315 (Revisada)¹⁴? No es necesario que la descripción cubra todos los aspectos del procesamiento por la organización de servicios ni de los

¹⁴ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

servicios prestados a entidades usuarias, ni es necesario que sea tan detallada como para permitir que un lector pudiera comprometer la seguridad u otros controles en la organización de servicios.

- ¿Se ha preparado la descripción de modo que no omita o distorsione la información que pueda afectar las necesidades comunes de las decisiones de un amplio rango de auditores de las entidades usuarias, por ejemplo, contiene la descripción alguna omisión significativa o inexactitudes en el procesamiento que conozca el auditor del servicio?
- Cuando se han excluido del alcance del encargo algunos de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, la descripción ¿identifica claramente los objetivos excluidos?
- ¿Han sido implementados los controles identificados en la descripción?
- ¿Se describen adecuadamente los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso? En la mayoría de los casos, la descripción de los objetivos de control está redactada de forma que se puedan cumplir los objetivos de control mediante un funcionamiento eficaz de los controles implementados únicamente por la organización de servicios. Sin embargo, en algunos casos los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios no los puede cumplir sola la organización de servicios ya que su consecución requiere que determinados controles sean implementados por las entidades usuarias. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, los objetivos de control son determinados por un regulador. Cuando la descripción incluya controles complementarios de las entidades usuarias, la descripción los identifica por separado junto con los objetivos de control específicos que no puede alcanzar sola la organización de servicios.
- Si se ha utilizado el método de inclusión, la descripción ¿identifica por separado los controles en la organización de servicios y los controles en la subcontratación? Si se ha utilizado el método de exclusión, la descripción ¿identifica las funciones realizadas por la subcontratación? Cuando se utiliza el método de exclusión, no es necesario que la descripción describa de manera detallada el procesamiento o los controles en la subcontratación.

A22. Los procedimientos del auditor del servicio para evaluar la presentación fiel de la descripción pueden incluir:

- Considerar la naturaleza de las entidades usuarias y el modo en que los servicios prestados por la organización de servicios pueden afectarlas, por ejemplo, si las entidades usuarias pertenecen a un determinado sector y si son reguladas por autoridades gubernamentales.
- Lectura de contratos tipo o de cláusulas estándar de contratos (en su caso) con entidades usuarias para obtener conocimiento de las obligaciones contractuales de la organización de servicios.
- Observar los procedimientos realizados por el personal de la organización de servicios.
- Revisar los manuales de políticas y procedimientos de la organización de servicios y otra documentación de los sistemas, por ejemplo, flujogramas y narrativas.

A23. En el apartado 21(a) se requiere que el auditor del servicio evalúe si los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor del servicio dicha evaluación:

- ¿Han sido fijados los objetivos de control por la organización de servicios o por terceros externos, tales como un regulador, un grupo de usuarios o un organismo profesional que aplican un proceso establecido transparente?
- Cuando los objetivos de control indicados han sido fijados por la organización de servicios, ¿están relacionados con los tipos de afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de un amplio rango de entidades usuarias, con las que es razonable esperar que estén relacionados los controles

en la organización de servicios? Aunque por lo general el auditor del servicio no podrá determinar el modo en el que los controles en una organización de servicios se relacionan específicamente con las afirmaciones incorporadas en los estados financieros de distintas entidades usuarias, utiliza su conocimiento de la naturaleza del sistema de la organización de servicios, así como de los controles y de los servicios que se prestan para identificar los tipos de afirmaciones con los que pueden estar relacionados los controles.

- Cuando los objetivos de control han sido fijados por la organización de servicios ¿son completos? Un conjunto completo de objetivos de control puede proporcionar a un amplio rango de auditores usuarios un marco para evaluar el efecto de los controles en la organización de servicios sobre las afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de las entidades usuarias.

A24. Los procedimientos del auditor del servicio para determinar si se ha implementado el sistema de la organización de servicios pueden ser similares a, y realizarse conjuntamente con, los procedimientos para obtener conocimiento de dicho sistema. También pueden comprender el seguimiento de elementos en el sistema de la organización de servicios y, en el caso de un informe tipo 2, la realización de indagaciones específicas sobre cambios en controles que fueron implementados durante el periodo. Los cambios que son significativos para las entidades usuarias o para sus auditores se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles (Ref: Apartados 23, 28(b))

- A25. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria*, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporcionaría, en caso de que se aplicara de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales. Sin embargo, la *organización de servicios* o el *auditor del servicio* no conocen las circunstancias que determinarían en cada entidad usuaria que una incorrección producida por una desviación de un control sea material para dicha entidad usuaria. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor de una entidad usuaria, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- A26. El auditor del servicio puede considerar la utilización de flujogramas, cuestionarios o árboles de decisión para facilitar el conocimiento del diseño de los controles.
- A27. Los controles pueden consistir en un cierto número de actividades dirigidas al cumplimiento de un objetivo de control. Por lo tanto, si el auditor del servicio evalúa que ciertas actividades no son eficaces para alcanzar un determinado objetivo de control, la existencia de otras actividades puede permitir al auditor del servicio concluir que los controles relacionados con el objetivo de control están adecuadamente diseñados.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

Evaluación de la eficacia operativa (Ref: Apartado 24)

- A28. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria*, un control funciona adecuadamente si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, la *organización de servicios* o el *auditor del servicio* no conocen las circunstancias, al nivel de cada entidad usuaria, por las que una desviación de un control produciría una incorrección y, en su caso, si ésta sería material. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor del servicio, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Del mismo modo, la organización de servicios o el auditor del servicio no están en condiciones de determinar si una desviación de un control observada ocasionaría una incorrección material desde el punto de vista de una determinada entidad usuaria.

- A29. La obtención de conocimiento de los controles suficiente para opinar sobre la idoneidad de su diseño no es evidencia suficiente con respecto a su eficacia operativa, salvo si existe alguna automatización que garantice un funcionamiento sistemático de los controles tal como fueron diseñados e implementados. Por ejemplo, la obtención de información sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia sobre el funcionamiento del control en otros momentos. No obstante, debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la realización de procedimientos para determinar el diseño de un control automatizado y si ha sido implementado puede servir como evidencia de la eficacia operativa de dicho control, supeditada a la evaluación y prueba por el auditor del servicio de otros controles, tales como los controles sobre cambios en los programas.
- A30. Para ser de utilidad a los auditores de las entidades usuarias, un informe tipo 2 cubre por lo general un periodo mínimo de seis meses. Si el periodo es inferior a seis meses, el auditor del servicio puede considerar adecuado describir en su informe de aseguramiento los motivos de un periodo más corto. Las circunstancias que pueden dar lugar a un informe que cubra menos de seis meses incluyen cuando (a) se contrata al auditor del servicio en una fecha próxima a aquella en la que se ha de emitir el informe sobre controles; (b) la organización de servicios (o un determinado sistema o aplicación) lleva menos de seis meses en funcionamiento; o (c) se han realizado cambios significativos en los controles y no es factible esperar seis meses antes de emitir un informe o emitir un informe que cubra el sistema tanto antes como después de los cambios.
- A31. Puede ocurrir que determinados procedimientos de control no dejen evidencia de su funcionamiento que pueda ser probada en una fecha posterior y, en consecuencia, es posible que el auditor del servicio tenga necesidad de probar la eficacia operativa de dichos procedimientos de control en varios momentos a lo largo del periodo cubierto por el informe.
- A32. El auditor del servicio proporciona una opinión sobre la eficacia operativa de los controles durante cada periodo, por lo tanto, se necesita suficiente evidencia adecuada del funcionamiento de los controles durante el periodo actual para que el auditor del servicio pueda expresar una opinión. Sin embargo, el conocimiento de desviaciones observadas en anteriores encargos puede llevar al auditor del servicio a incrementar la extensión de las pruebas durante el periodo actual.

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 25(b))

- A33. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia que soporte que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor del servicio decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión de los informes de excepciones que detallan ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de TI) se consideran controles “indirectos”.
- A34. Debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia sobre la implementación de un control de aplicación automatizada, cuando se considera conjuntamente con la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles generales de la organización de servicios (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia importante sobre su eficacia operativa.

Medios de selección de elementos para su comprobación (Ref: Apartados 25(c) y 27)

- A35. Los medios de que dispone el auditor del servicio para seleccionar los elementos que serán comprobados son:
- (a) Selección de todos los elementos (examen al 100%). Puede resultar adecuado para probar controles que no son aplicados con frecuencia, por ejemplo, trimestralmente, o cuando la evidencia relativa a la aplicación del control hace que sea eficiente una prueba al 100%.
 - (b) Selección de elementos específicos. Puede resultar adecuado cuando una prueba al 100% no sería eficiente y el muestreo no sería eficaz, como, por ejemplo, cuando se prueban controles que no se aplican con la suficiente frecuencia como para que exista una población amplia para el muestreo, controles que se aplican mensualmente o diariamente y

- (c) Muestreo. Puede resultar adecuado para probar controles que son aplicados con frecuencia de manera uniforme y que dejan evidencia documentada de su aplicación.

A36. Aunque el examen selectivo de elementos específicos a menudo sea un medio eficiente de obtención de evidencia, no constituye muestreo. Los resultados de procedimientos aplicados a elementos seleccionados de esta manera no se pueden extrapolar a la población total; en consecuencia, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia sobre el resto de la población. Por otra parte, el muestreo tiene como finalidad permitir que se obtengan conclusiones sobre la totalidad de la población basadas en la comprobación de una muestra extraída de la misma.

El trabajo de la función de auditoría interna

Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 30)

A37. La función de auditoría interna puede ser responsable de proporcionar análisis, evaluaciones, seguridad, recomendaciones y otra información a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. La función de auditoría interna en una organización de servicios puede realizar actividades relacionadas con el sistema de control interno de la propia organización de servicios o actividades relacionadas con los servicios y sistemas, incluidos los controles, que la organización de servicios proporciona a las entidades usuarias.

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización (Ref: Apartado 33)

A38. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor del servicio, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de procedimientos diferentes o menos extensos que los que normalmente se requerirían:

- La naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a realizar, por los auditores internos son bastante limitados.
- El trabajo de los auditores internos se refiere a controles que son menos significativos para las conclusiones del auditor del servicio.
- El trabajo realizado, o a realizar por los auditores internos no requiere juicios subjetivos o complejos.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 34)

A39. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del auditor del servicio sobre trabajo específico de los auditores internos dependerá de su evaluación de la importancia de dicho trabajo para sus conclusiones (por ejemplo, la importancia de los riesgos que los controles probados intentan mitigar), de la evaluación de la función de auditoría interna y de la evaluación del trabajo específico de los auditores internos. Dichos procedimientos pueden incluir:

- el examen de elementos ya examinados por los auditores internos;
- el examen de otros elementos similares; y
- la observación de procedimientos realizados por los auditores internos.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor del servicio (Ref: Apartados 36-37)

A40. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la función de auditoría interna, dicha función no es independiente de la organización de servicios como se requiere que lo sea el auditor del servicio cuando realiza el encargo. El auditor del servicio es el único responsable de la opinión que expresa en su informe de aseguramiento y su responsabilidad no se reduce por el hecho de que utilice el trabajo de los auditores internos.

A41. La descripción por el auditor del servicio del trabajo realizado por la función de auditoría interna se puede presentar de varias maneras, por ejemplo:

- Mediante la inclusión de material introductorio en la descripción de las pruebas de controles indicando que al realizar las pruebas de controles se utilizó determinado trabajo de la función de auditoría interna.
- Mediante la atribución de determinadas pruebas a la auditoría interna.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 38, 40)

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

A43. Si la organización de servicios no facilita las manifestaciones escritas requeridas de conformidad con el apartado 38(c) de esta NIEA, puede resultar apropiado que la opinión del auditor del servicio sea una opinión modificada de conformidad con el apartado 55(d) de esta NIEA.

Otra información (Ref: Apartado 42)

A44. El Código de Ética del IESBA requiere que el auditor del servicio no se vincule con información cuando considere que la misma:

- (a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;
- (b) contiene declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u
- (c) omite u oculta información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error¹⁵.

Si otra información que se incluye en un documento que contiene la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios junto con el informe de aseguramiento del auditor del servicio contiene información orientada a futuro tal como planes de recuperación o de contingencia, o planes para modificaciones al sistema que tratarán las desviaciones que se identifican en el informe de aseguramiento del auditor del servicio, o manifestaciones de carácter promocional que no pueden ser razonablemente fundamentadas, el auditor del servicio puede solicitar que dicha información sea eliminada o reformulada.

A45. Si la organización de servicios rehúsa eliminar o reformular la otra información, entre las actuaciones adicionales que resultarían adecuadas se incluye, por ejemplo:

- Solicitar a la organización de servicios que obtenga asesoramiento jurídico para determinar el modo de actuar adecuado.
- Describir la incongruencia material o la incorrección de hecho material en el informe de aseguramiento.
- Retener el informe de aseguramiento hasta que se resuelva la cuestión.
- Renunciar al encargo.

Documentación (Ref: Apartado 51)

A46. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los

¹⁵ Código de Ética del IESBA, apartado 110.2.

archivos del encargo.¹⁶ Un plazo adecuado para completar dicha compilación habitualmente no excede de 60 días después de la fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio.¹⁷

Preparación del informe de aseguramiento del auditor del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor del servicio (Ref: (Ref: Apartado 53))

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

Usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento del auditor del servicio y propósito del mismo (Ref: Apartado 53(e))

A48. Los criterios utilizados en los encargos para informar sobre los controles en una organización de servicios únicamente son relevantes para proporcionar información sobre el sistema de la organización de servicios, incluidos los controles, a aquéllos que tienen conocimiento del modo en que el sistema ha sido utilizado por las entidades usuarias para la preparación de información financiera. En consecuencia, este hecho se menciona en el informe de aseguramiento del auditor del servicio. Adicionalmente, el auditor del servicio puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a los que se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 54)

A49. En la descripción de la naturaleza de las pruebas de controles para un informe tipo 2, es útil para los lectores del informe de aseguramiento del auditor del servicio si este incluye:

- Los resultados de todas las pruebas en las que se han identificado desviaciones, incluso si se han identificado otros controles que permiten al auditor del servicio concluir que el objetivo de control relevante se ha alcanzado o si el control probado ha sido posteriormente eliminado de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- Información sobre los factores causantes de las desviaciones identificadas, siempre que el auditor del servicio los haya identificado.

Opiniones modificadas (Ref: Apartado 55)

A50. En el Anexo 3 se incluyen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento modificados del auditor del servicio.

A51. Incluso cuando el auditor del servicio haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar), puede ser adecuado que describa en el párrafo de fundamento de la modificación los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada y los efectos correspondientes.

A52. Cuando la denegación (abstención) de opinión se produzca por una limitación al alcance, por lo general no es adecuado identificar los procedimientos realizados ni incluir declaraciones que describan las características del encargo del auditor del servicio; hacerlo podría restar visibilidad a la denegación (abstención) de opinión.

Otras responsabilidades de comunicación (Ref: Apartado 56)

¹⁶ NICC 1, apartado 45.

¹⁷ NICC 1, apartado A54.

A53. Entre las actuaciones adecuadas para responder a las circunstancias mencionadas en el apartado 56 se incluyen:

- Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicación con los responsables del gobierno de la organización de servicios.
- Comunicación con terceros (por ejemplo, el regulador) cuando sea requerido.
- Modificación de la opinión del auditor del servicio o inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones.
- Renunciar al encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios

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

Ejemplo 1: Ejemplo de afirmación tipo 2 de la organización de servicios**Afirmación 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 afirmación fueron que la descripción adjunta:
 - (i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:
 - Los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas.
 - Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
 - Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfirió a los informes preparados para los clientes.
 - El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
 - El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
 - Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.
 - Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.
 - Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.

- (ii) Incluye los principales detalles de los cambios que se han producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha]*.
 - (iii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.
- (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 afirmación fueron que:
- (i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;
 - (ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control; y
 - (iii) los controles se aplicaron de manera congruente tal y como fueron diseñados, y los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas, a lo largo del periodo de *[fecha]* a *[fecha]*.

Ejemplo 2: Ejemplo de afirmación 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 afirmación fueron que la descripción adjunta:
 - (i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:
 - Los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas.
 - Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
 - Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes preparados para los clientes.
 - El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
 - El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
 - Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.

- Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.
 - Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.
- (ii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.
- (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 afirmación fueron que:
- (i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;
 - (ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control.

Anexo 2

(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor 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 del servicio.**Informe del auditor del servicio independiente sobre la descripción de los controles, su diseño y su eficacia operativa**

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [*tipo o nombre del mismo*] para procesar transacciones de clientes durante el periodo de [*fecha*] a [*fecha*] en páginas [*bb–cc*] (la descripción), y sobre el diseño y funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción.¹

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la afirmación 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 afirmación; 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.

Responsabilidades del auditor 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 procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 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 cumplamos los requerimientos de ética y 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.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema, y sobre el diseño y eficacia operativa de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados o no funcionen eficazmente. Nuestros procedimientos incluyeron probar la eficacia operativa de los controles que consideramos necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción. Un encargo de seguridad de este tipo también comprende la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página [*aa*].

¹

Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas. Así mismo, la extrapolación de cualquier evaluación de la efectividad a periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan convertirse en inadecuados o fallar.

Opinión

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 página [aa]. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

- (a) La descripción presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] como se diseñó e implementó durante el periodo de [fecha] a [fecha];
- (b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción estuvieron adecuadamente diseñados durante el periodo de [fecha] a [fecha]; y
- (c) Los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción se alcanzaron, funcionaron eficazmente durante el periodo de [fecha] a [fecha].

Descripción de las pruebas de controles

Los controles específicos que se probaron y la naturaleza, momento de realización y resultados de dichas pruebas se detallan en las páginas [yy–zz].

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe y la descripción de las pruebas de controles de las páginas [yy–zz] se han preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo 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.

[Firma del auditor del servicio]

[Fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio]

[Dirección del auditor del servicio]

Ejemplo 2: Informe tipo 1 del auditor del servicio.

Informe tipo 1 del auditor del servicio. Informe del auditor del servicio independiente sobre la descripción de los controles y su diseño

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [*tipo o nombre del mismo*] para procesar transacciones de clientes a [*fecha*] (la descripción), y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción.²

No hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la afirmación 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 afirmación; 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.

Responsabilidades del auditor 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 Aseguramiento (NIEA) 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 cumplamos los requerimientos de ética y 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.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema y sobre el diseño de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados. Un encargo de aseguramiento de este tipo también incluye la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos de control que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página [*aa*].

Como indicamos anteriormente, no hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas.

Opinión

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 página [*aa*]. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

²

Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

- (a) La descripción presenta fielmente el sistema [*tipo o nombre del mismo*] a [*fecha*] como se diseñó e implementó; y
- (b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a [*fecha*].

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe se ha preparado únicamente para los clientes que han utilizado el sistema [*tipo o nombre del mismo*] de la organización de servicios XYZ y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo 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.

[Firma del auditor del servicio]

[Fecha del informe de aseguramiento del auditor del servicio]

[Dirección del auditor del servicio]

Anexo 3

(Ref: Apartado A50)

Ejemplos de informe de aseguramiento modificados del auditor 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.

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La descripción adjunta indica en la página [mn] que la organización de servicios XYZ utiliza números de identificación de los operadores y claves para impedir accesos no autorizados al sistema. Basándonos en nuestros procedimientos, los cuales incluyeron indagaciones mediante preguntas al personal y la observación de las actividades, hemos determinado que los números de identificación de los operadores y las claves se utilizan en las Aplicaciones A y B pero no en las Aplicaciones C y D.

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 afirmación 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:

(a) ...

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.

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se indica en la página [mn] de la descripción adjunta, de vez en cuando la organización de servicios XYZ realiza cambios en los programas de las aplicaciones con el fin de corregir deficiencias o de aumentar su capacidad. Los

procedimientos que se siguen para determinar si se deben realizar cambios, para el diseño de los cambios y para su implementación, no incluyen su revisión y aprobación por personas autorizadas que sean independientes de las que participan en la realización de los cambios. Tampoco se han establecido requisitos de probar tales cambios o de proporcionar los resultados de las pruebas a un revisor autorizado antes de implementar los cambios.

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 afirmación 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:

(a) ...

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

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. Sin embargo, como se indica en la página [mn] de la descripción, dicho control no funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa debido a un error de programación. El resultado fue que no se cumpliera el objetivo de control “Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos” durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa. XYZ implementó un cambio en el programa que realiza el cálculo y nuestras pruebas indican que funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa.

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 afirmación 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 del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente

...

Responsabilidades del auditor del servicio

...

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. No obstante, los registros electrónicos de la realización de dicha conciliación durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa fueron borrados como resultado de un error de procesamiento informático y, en consecuencia, no pudimos probar el funcionamiento de dicho control durante ese periodo. En consecuencia, no pudimos determinar si el objetivo de control “Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos” funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el dd/mm/aaaa y el dd/mm/aaaa.

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 afirmación 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:

(a) ...

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3410

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

(Aplicable a los informes de aseguramiento que cubran periodos que terminen a partir del 30 de septiembre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1
Alcance de esta NIEA.....	2-11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14
Requerimientos	
NIEA 3000	15
Aceptación y continuidad del encargo.....	16-18
Planificación	19
Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo	20-22
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.....	23-34
Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores	35-56
Utilización del trabajo de otros profesionales	57
Manifestaciones escritas	58-60
Hechos posteriores.....	61
Información comparativa	62-63
Otro tipo de información	64
Documentación	65-70
Revisión del control de calidad de los encargos	71
Formación de la conclusión de aseguramiento	72-75
Contenido del informe de aseguramiento	76-77
Otros requerimientos de comunicación	78
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Introducción	A1-A7
Definiciones.....	A8-A16
NIEA 3000	A17
Aceptación y continuidad del encargo.....	A18-A37
Planificación	A38-A43
Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo	A44-A51

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.....	A52-A89
Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores	A90-A112
Utilización del trabajo de otros profesionales	A113-A115
Manifestaciones escritas A116	
Hechos posteriores.....	A117
Información comparativa.....	A118-A123
Otro tipo de información	A124-A126
Documentación	A127-A129
Revisión del control de calidad de los encargos	A130
Formación de la conclusión de aseguramiento	A131-A133
Contenido del informe de aseguramiento	A134-A152
Anexo 1: Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones	
Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero* debe interpretarse junto con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

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

Alcance de esta NIEA

2. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad.
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)
 - (a) Esta NIEA se aplica a los procedimientos de aseguramiento realizados con respecto a la declaración de GEI, excepto cuando la declaración de GEI es una parte relativamente menor de la información global sujeta a encargos de aseguramiento; y
 - (b) la NIEA 3000¹ (u otra NIEA sobre una materia 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.
4. Esta NIEA no trata ni proporciona orientación específica para los encargos de aseguramiento que deben informar acerca de:
 - (a) declaraciones de emisiones, excepto emisiones de GEI, por ejemplo, óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de azufre (SO₂). Esta NIEA puede proporcionar orientación para tales encargos;²
 - (b) otra información relacionada con GEI, tal como las "huellas" del ciclo de vida de un producto, información "de base" hipotética e indicadores de rendimiento clave basados en los datos de las emisiones; o (Ref.: Apartado A3)
 - (c) instrumentos, procesos o mecanismos, tales como proyectos de compensación utilizados por otras entidades como deducciones de emisiones. Sin embargo, cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que están sujetas al encargo de aseguramiento, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones, según corresponda (ver apartado 76(f)).

Encargos sobre afirmaciones 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 sobre afirmaciones o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos sobre afirmaciones.³

¹ NIEA 3000, *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.

² NOx (es decir, NO y NO₂, los cuales difieren del óxido de nitrógeno de los GEI, N₂O) y SO₂ están asociados con la "lluvia ácida" en lugar de los cambios climáticos.

³ Marco de Aseguramiento, apartado 10

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

6. Este Marco de Aseguramiento indica que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada.⁴ Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada.
7. Tanto en los encargos de seguridad razonable como en los encargos de seguridad limitada de una declaración de GEI, el profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos de aseguramiento, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones. La determinación de los procedimientos de aseguramiento acerca de un encargo específico es una cuestión de juicio profesional. Debido a que las declaraciones de GEI cubren una amplia gama de circunstancias, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos pueden variar considerablemente de encargo a encargo.
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 que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente aplicará en un encargo de seguridad limitada diferirán en cuanto a su naturaleza y serán de una menor extensión que en un encargo de seguridad razonable.⁵ Los requerimientos que se aplican a un tipo u otro de encargo solamente han sido presentados en 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, otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

9. En la realización de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el profesional ejerciente cumpla con la NIEA 3000. La NIEA 3000 contiene requerimientos relativos a temas tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos conformes a la presente NIEA. Esta NIEA amplía la información acerca de cómo la NIEA 3000 debe aplicarse a un encargo de aseguramiento a fin de informar acerca de una declaración de GEI de la entidad. El Marco de Aseguramiento, que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento, proporciona contexto para comprender esta NIEA y la NIEA 3000. (Ref.: Apartado A17)
10. El cumplimiento de la NIEA 3000 requiere, entre otras cosas, que el profesional ejerciente cumpla con los requerimientos de independencia y otros del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) y que implemente procedimientos de control de calidad que son aplicables al encargo en cuestión.⁶ (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)

⁴ Marco de Aseguramiento, apartado 11

⁵ Marco de Aseguramiento, apartado 53 y NIEA 3000, apartado 37

⁶ NIEA 3000, apartados 4 y 6

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento que cubran periodos que terminen a partir del 30 de septiembre de 2013.

Objetivos

13. Los objetivos del profesional ejerciente son:
 - (a) obtener seguridad razonable o 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 con ese grado de seguridad;
 - (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del profesional ejerciente acerca de si:
 - (i) en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o
 - (ii) en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; y
 - (c) comunicar, según lo requiera esta NIEA, de acuerdo con los hallazgos del profesional ejerciente.

Definiciones

14. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:⁷
 - (a) Criterios aplicables - Los criterios utilizados por la entidad para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.
 - (b) Afirmaciones - manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en las declaraciones de GEI y que el profesional ejerciente tiene en cuenta al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pudieran existir.
 - (c) Año base - Un año específico o un promedio de varios años con los que se comparan las emisiones de la entidad a lo largo del tiempo.
 - (d) Límite y comercialización - Un sistema que establece límites de emisiones globales, asigna volúmenes de emisiones a los participantes y les permite comercializar créditos de emisiones y volúmenes unos con otros.
 - (e) Información comparativa - Las cantidades e información a revelar incluidas en la declaración de GEI relativas a uno o más periodos anteriores.
 - (f) Emisiones - Los GEI que, durante el periodo en cuestión, han sido emitidos a la atmósfera o que hubieran sido emitidos a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. Las emisiones se pueden categorizar de la siguiente manera:
 - Emisiones directas (también conocidas como emisiones de Alcance 1), que son emisiones de fuentes pertenecientes a la entidad o controladas por esta. (Ref.: Apartado A8)
 - Emisiones indirectas, que son emisiones derivadas de las actividades de la entidad pero que ocurren en fuentes pertenecientes a otra entidad o controladas por esta. Las emisiones indirectas se pueden categorizar de la siguiente manera:
 - Emisiones de Alcance 2, que son emisiones asociadas con la energía que se transfiere hacia la entidad y que esta consume. (Ref.: Apartado A9)

⁷ Las definiciones presentes en la NIEA 3000 también se aplican a esta NIEA.

- Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas. (Ref.: Apartado A10)
- (g) Deducción de emisiones – Cualquier elemento incluido en la declaración de GEI que se deduce del total de las emisiones informadas, pero que no constituye una eliminación; por lo general incluye compensaciones adquiridas, pero también puede incluir una variedad de otros instrumentos o mecanismos, tales como créditos de rendimiento y volúmenes reconocidos por un plan normativo o de otro tipo del cual la entidad forma parte. (Ref.: Apartados A11–A12)
- (h) Factor de emisiones – Un factor o un ratio matemático para convertir la medida de una actividad (por ejemplo, litros de combustible consumidos, kilómetros recorridos, la cantidad de animales de una industria pecuaria o toneladas obtenidas de un producto) en una estimación de la cantidad de GEI asociada con dicha actividad.
- (i) Plan de comercialización de emisiones – Un método basado en el mercado que se utiliza a fin de controlar los gases de efecto invernadero por medio de incentivos económicos para lograr reducciones en las emisiones de dichos gases.
- (j) Entidad – La entidad legal, la entidad económica o la parte identificable de una entidad legal o económica (por ejemplo, una fábrica única u otra forma de instalación, tal como un vertedero), o la combinación de entidades legales o de otro tipo o partes de dichas entidades (por ejemplo, un negocio conjunto) con la cual las emisiones de la declaración de GEI están relacionadas.
- (k) Fraude – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno en la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
- (l) Procedimientos posteriores - Procedimientos realizados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, incluyendo pruebas de controles (de ser el caso), pruebas de detalle y procedimientos analíticos.
- (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.⁸
- (n) Gases de efecto invernadero (GEI) – Dióxido de carbono (CO₂) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO₂-e).
- (o) Límites de la organización – El límite que determina las operaciones a incluir en la declaración de GEI de la entidad.
- (p) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo – La cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la importancia relativa para la declaración de GEI al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para la declaración de GEI. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.

⁸ Marco de Aseguramiento, apartado 8

- (q) Compensación adquirida – Una deducción de emisiones en la cual la entidad paga por la reducción de las emisiones de otra entidad (reducciones de emisiones) o por el aumento de las eliminaciones de emisiones de otra entidad (mejoramiento de eliminaciones), comparada con referencia hipotética. (Ref.: Apartado A13)
- (r) Cuantificación - El proceso de determinación de la cantidad de GEI relacionados con la entidad, ya sea directa o indirectamente, según su emisión (o eliminación) por parte de ciertas fuentes en particular (o sumideros).
- (s) Eliminación – Los GEI que la entidad, durante el periodo en cuestión, ha eliminado de la atmósfera o que hubiera emitido a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. (Ref.: Apartado A14)
- (t) Instalación significativa – Una instalación con importancia significativa individual debido al tamaño de sus emisiones en relación a la suma de emisiones incluidas en la declaración de GEI o por su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos particulares de incorrección material. (Ref.: Apartados A15–A16)
- (u) Sumidero – Una unidad física o proceso que elimina GEI de la atmósfera.
- (v) Fuente – Una unidad física o proceso que libera GEI en la atmósfera.
- (w) Tipo de emisión – Un agrupamiento de emisiones basado en, por ejemplo, la fuente de emisión, tipo de gas, región o instalación.

Requerimientos

NIEA 3000

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. (Ref.: Apartado A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

Aceptación y continuidad del encargo

Cualificaciones, conocimiento y experiencia

16. El socio del encargo:
 - (a) contará con las cualificaciones, conocimiento y experiencia en encargos de aseguramiento suficientes 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
 - (b) estará conforme con el hecho de que el equipo del encargo y cualquier experto externo al profesional ejerciente colectivamente poseen las competencias profesionales necesarias, tanto para la cuantificación e información 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) El socio del encargo determinará que ambos, la declaración de GEI y el encargo, tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios a quienes se destina el informe, teniendo en cuenta, en especial: (Ref.: Apartado A20)
 - (i) si la declaración de GEI es para excluir emisiones significativas que han sido, o podrían ser, cuantificadas, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias;
 - (ii) si el encargo es para excluir dar un grado de seguridad sobre las emisiones significativas sobre las cuales la entidad informa, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias; y
 - (iii) si el encargo es para incluir un grado de seguridad sobre deducciones de emisiones, si la naturaleza del grado de seguridad que el profesional ejerciente obtendrá con respecto a las deducciones y el contenido del informe de aseguramiento que se busca con respecto a ellos es

claro, razonable dadas las circunstancias y entendido por la parte contratante. (Ref.: Apartados A11—A12)

- (b) Al evaluar la adecuación de los criterios aplicables, según los requerimientos de la NIEA 3000,⁹ el profesional ejerciente determinará si los criterios abarcan al menos: (Ref.: Apartados A23—A26)
 - (i) el método para determinar el límite organizativo de la entidad; (Ref.: Apartados A27—A28)
 - (ii) los GEI a justificar;
 - (iii) métodos de cuantificación aceptables, que incluyen métodos para hacer ajustes al año base (si corresponde); e
 - (iv) información a revelar adecuada de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios significativos hechos en la preparación de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A29—A34)
- (c) El profesional ejerciente obtendrá la aceptación de la entidad respecto de que reconoce y comprende su responsabilidad:
 - (i) de diseñar, implementar y mantener dicho control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI libre de incorrección material, debida a fraude o error;
 - (ii) relativa a la preparación de su declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y (Ref.: Apartado A35)
 - (iii) de referirse a, o describir en su declaración de GEI, los criterios aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulta fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló. (Ref.: Apartado A36)

Acuerdo de los términos del encargo

- 18. Los términos del encargo acordados requeridos por la NIEA 3000¹⁰ incluirán: (Ref.: Apartado A37)
 - (a) el objetivo y el alcance del encargo;
 - (b) las responsabilidades del profesional ejerciente;
 - (c) las responsabilidades de la entidad, que incluyen aquellas descritas en el apartado 17(c);
 - (d) la identificación de los criterios aplicables para la preparación de la declaración de GEI;
 - (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado; y
 - (f) un reconocimiento de que la entidad acepta proporcionar manifestaciones escritas al momento de la conclusión del encargo.

Planificación

- 19. Al planificar el encargo, según lo requiere la NIEA 3000,¹¹ el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A38—A41)
 - (a) identificará las características del encargo que definen su alcance;
 - (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización del encargo y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;

⁹ NIEA 3000, apartado 19.

¹⁰ NIEA 3000, apartado 10.

¹¹ NIEA 3000, apartado 12.

- (c) considerará los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
- (d) considerará los resultados de los procedimientos de aceptación o continuidad del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo;
- (e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo, incluyendo la participación de expertos y otros profesionales ejercientes y (Ref.: Apartados A42– A43)
- (f) determinará el impacto de la función de auditoría interna de la entidad, en su caso, en el encargo.

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo

Determinación de la importancia relativa y la importancia relativa para la ejecución del trabajo al planificar el encargo

- 20. Al establecer la estrategia global del encargo, el profesional ejerciente determinará la importancia relativa para la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A44–A50)
- 21. El profesional ejerciente determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores.

Revisión a medida que el encargo avanza

- 22. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa de la declaración de GEI en el caso de que disponga, durante la realización del encargo, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref.: Apartado A51)

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 de la entidad y su entorno

- 23. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de lo siguiente: (Ref.: Apartados A52–A53)
 - (a) Factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes incluidos los criterios aplicables.
 - (b) La naturaleza de la entidad, lo que incluye:
 - (i) La naturaleza de las operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad, que comprende: (Ref.: Apartados A27–A28)
 - a. las fuentes e integridad de las emisiones y, de ser el caso, deducciones de emisiones y sumideros;
 - b. la contribución de las emisiones globales de cada una de las entidades; y
 - c. las incertidumbres asociadas a las cantidades informadas en la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A54–A59)
 - (ii) Cambios con relación al periodo anterior en la naturaleza o extensión de las operaciones, incluyendo si han existido fusiones, adquisiciones o ventas de las fuentes de emisión, o externalización de funciones con emisiones significativas; y
 - (iii) la frecuencia y naturaleza de las interrupciones en las operaciones. (Ref.: Apartado A60)
 - (c) La selección y aplicación de métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes por parte de la entidad, incluidas las razones para los cambios correspondientes y la posibilidad de contabilizar dos veces las emisiones en la declaración de GEI.

- (d) Los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones, incluida la correspondiente información a revelar.
- (e) El objetivo y la estrategia para el cambio climático de la entidad, en su caso, y los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados. (Ref.: Apartado A61)
- (f) La supervisión y responsabilidad de la información sobre las emisiones dentro de la entidad.
- (g) Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna y, en su caso, sus actividades y hallazgos principales con respecto a las emisiones.

Procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

24. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar los riesgos de incorrección material incluirán los siguientes: (Ref.: Apartados A52–A53, A62)
- (a) Las indagaciones ante aquellas personas que, dentro de la entidad, a juicio del profesional ejerciente, poseen información que pueda facilitar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error.
 - (b) Procedimientos analíticos. (Ref.: Apartados A63–A65)
 - (c) Observación e inspección. (Ref.: Apartados A66–A68)

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>25L. Para el control interno relativo a la cuantificación de emisiones y preparación de informes de las emisiones, como base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento, por medio de indagaciones, acerca de: (Ref.: Apartados A52–A53, A69–A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el entorno del control; (b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; y (c) los resultados del proceso de valoración de riesgos por la entidad. 	<p>25R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de los siguientes componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material: (Ref.: Apartados A52–A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el entorno del control; (b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; (c) el proceso de valoración de riesgos por la entidad; (d) las actividades de control relevantes para el encargo, que serán aquellas que a su juicio es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos posteriores que respondan a los riesgos valorados. Un encargo de aseguramiento no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de emisión e información a revelar en la declaración de GEI o cada

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	afirmación correspondiente a estos; y (Ref.: Apartados A71–A72) (e) seguimiento de los controles.
	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. (Ref.: Apartados A52–A53)

Otros procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

27. Si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, este considerará si la información obtenida es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. (Ref.: Apartado A73)
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 y reglamentarias que afectan la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A84–A86)
29. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo del profesional ejerciente discutirán la probabilidad de incorrección material en la declaración de GEI de la entidad debido a fraude o error y la aplicación de los criterios correspondientes a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará qué cuestiones deben ser comunicadas a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no esté involucrado en la discusión.
30. El profesional ejerciente evaluará si los métodos de cuantificación y las políticas de emisión de informes, incluida la determinación del límite organizativo de la entidad, son adecuados a sus operaciones y congruentes con los criterios aplicables y políticas de emisión de informes y cuantificación utilizadas en la industria en cuestión y en periodos anteriores.

Procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones de la entidad

31. El profesional ejerciente determinará si es necesario, en las circunstancias del encargo, realizar procedimientos en el lugar de las instalaciones significativas. (Ref.: Apartados A15–A16, A74–A77)

Auditoría interna

32. Cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna pertinente al encargo, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartado A78)
 - (a) determinará si se utilizarán trabajos específicos de la función de auditoría interna y, en su caso, la extensión de dicha utilización; y
 - (b) en caso de utilizar trabajos específicos de la función de auditoría interna, determinará si dichos trabajos son adecuados para los fines del encargo.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>33L. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en la declaración de GEI; y (Ref.: Apartados A79–A80) (b) para tipos materiales de emisiones e información a revelar, (Ref.: Apartado A81) <p>como la base para el diseño y realización de procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión:</p> <ul style="list-style-type: none"> (c) responden a los riesgos valorados de incorrección material; y (d) permiten al profesional ejerciente obtener seguridad limitada acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, según los criterios aplicables. 	<p>33R. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en la declaración de GEI; y (Ref.: Apartados A79–A80) (b) en las afirmaciones para tipos materiales de emisiones e información a revelar, (Ref.: Apartados A81–A82) <p>como la base para el diseño y realización de procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión: (Ref.: Apartado A83)</p> <ul style="list-style-type: none"> (c) responden a los riesgos valorados de incorrección material; y (d) permiten al profesional ejerciente obtener seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, según los criterios aplicables.

Causas de los riesgos de incorrección material

34. Al llevar a cabo los procedimientos requeridos en los apartados 33L o 33R, el profesional ejerciente tendrá en cuenta al menos los siguientes factores: (Ref.: Apartados A84–A89)
- (a) la probabilidad de incorrecciones intencionadas en la declaración de GEI; (Ref.: Apartados A84–A86)
 - (b) la probabilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que por lo general se reconoce que tienen un efecto directo en el contenido de la declaración de GEI; (Ref.: Apartado A87)
 - (c) la probabilidad de omisión de una emisión potencialmente significativa; (Ref.: Apartado A88(a))
 - (d) cambios económicos o normativos significativos; (Ref.: Apartado A88(b))
 - (e) la naturaleza de las operaciones; (Ref.: Apartado A88(c))
 - (f) la naturaleza de los métodos de cuantificación; (Ref.: Apartado A88(d))
 - (g) el grado de complejidad al determinar el límite organizativo y si las partes relacionadas están involucradas; (Ref.: Apartado A27–A28)
 - (h) si existen emisiones significativas ajenas al curso normal de los negocios para la entidad o que por otras razones parecen inusuales; (Ref.: Apartado A88(e))
 - (i) el grado de subjetividad en la cuantificación de las emisiones; (Ref.: Apartado A88(e))
 - (j) si las emisiones de Alcance 3 están incluidas en la declaración de GEI; y (Ref.: Apartado A88(f))
 - (k) cómo la entidad hace estimaciones significativas y los datos en los que estas se basan. (Ref.: Apartado A88(g))

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

35. El profesional ejerciente diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las declaraciones de GEI. (Ref.: Apartados A90–A93)
36. El profesional ejerciente diseñará y llevará a cabo procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material, teniendo en cuenta el grado de seguridad, razonable o limitada, según corresponda. (Ref.: Apartado A90)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>37L. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A90, A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) considerará los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de incorrección material para los tipos materiales de emisiones e información a revelar; y (Ref.: Apartado A95) (b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A97) 	<p>37R. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A90, A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para los tipos materiales de emisiones e información a revelar, lo que incluye: (Ref.: Apartado A95) <ul style="list-style-type: none"> (i) la probabilidad de que exista incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de emisión o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y (ii) si el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; y (Ref.: Apartado A96) (b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A97)
	<p><i>Pruebas de controles</i></p> <p>38R. El profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si: (Ref.: Apartado A90(a))</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; o (Ref.: Apartado A96) (b) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	<p data-bbox="984 205 1435 300">solos evidencia suficiente y adecuada sobre las afirmaciones. (Ref.: Apartado A98)</p> <p data-bbox="837 317 1435 506">39R. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el profesional ejerciente realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref.: Apartado A90)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="911 527 1435 621">(a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles; <li data-bbox="911 638 1435 701">(b) son necesarias pruebas de controles adicionales; o <li data-bbox="911 718 1435 812">(c) resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección material mediante otros procedimientos. <p data-bbox="837 833 1365 865"><i>Procedimientos distintos a las pruebas de controles</i></p> <p data-bbox="837 884 1435 1104">40R. Independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de detalle o procedimientos analíticos además de las pruebas de controles, si corresponde, para cada tipo material de emisión o información a revelar. (Ref.: Apartado A90, A94)</p> <p data-bbox="837 1123 1435 1209">41R. El profesional ejerciente considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa. (Ref.: Apartados A90, A99)</p>

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p><i>Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material</i></p> <p>42L. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref.: Apartados A90(c), A100–A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso; (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; y (c) desarrollará una expectativa con respecto a las cantidades o proporciones registradas o ratios. <p>43L. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente hará las indagaciones correspondientes ante la entidad acerca de dichas diferencias. El profesional ejerciente considerará las respuestas a dichas indagaciones con el fin de determinar si otros procedimientos resultan necesarios dadas las circunstancias. (Ref.: Apartado A90(c))</p>	<p><i>Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material</i></p> <p>42R. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref.: Apartados A90(c), A100–A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; y (c) desarrollará una expectativa de las cantidades registradas o ratios suficientemente precisa para identificar posibles incorrecciones materiales. <p>43R. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente investigará dichas diferencias por medio de: (Ref.: Apartado A90(c))</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) indagaciones ante la entidad y obtención de evidencia adicional relacionada con las respuestas de la entidad; y (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario, en función de las circunstancias consideradas.
<p><i>Procedimientos concernientes a las estimaciones</i></p> <p>44L. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A103–A104)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) evaluará si: <ul style="list-style-type: none"> (i) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones; y 	<p><i>Procedimientos concernientes a las estimaciones</i></p> <p>44R. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref.: Apartado A103)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones; y (b) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p>(ii) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes; y</p> <p>(b) es necesario aplicar otros procedimientos, en función de las circunstancias consideradas.</p>	<p>como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes.</p> <p>45R. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de las estimaciones: (Ref.: Apartado A103)</p> <p>(a) pruebas sobre el modo en que la entidad realizó la estimación y los datos en los que dicha estimación se basó. Para ello, el profesional ejerciente evaluará si:</p> <p>(i) el método de cuantificación utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y</p> <p>(ii) las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables.</p> <p>(b) realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles respecto de cómo la entidad realizó la estimación, junto con la aplicación de otros procedimientos adecuados.</p> <p>(c) desarrollo de una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación de la entidad. Para ello:</p> <p>(i) Si el profesional ejerciente emplea hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la entidad, este obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la entidad para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del profesional ejerciente tiene en cuenta variables relevantes, así como también para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la entidad.</p> <p>(ii) Si el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado utilizar un rango, este reducirá el rango sobre la base de la evidencia disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables.</p>

Muestreo

46. Al diseñar muestras, el profesional ejerciente tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento y las características de la población de donde se extraerá la muestra. (Ref.: Apartados A90(b), A105)

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 y reglamentarias identificadas durante el encargo. (Ref.: Apartados A106–A107)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
<p><i>Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI</i></p> <p>48L. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref.: Apartado A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y (b) obtención, por medio de indagaciones ante la entidad, de conocimiento sobre los ajustes materiales realizados durante la preparación de la declaración de GEI y la consideración de si otros procedimientos son necesarios dadas las circunstancias. 	<p><i>Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI</i></p> <p>48R. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref.: Apartado A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y (b) examen de los ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de la declaración de GEI.
<p><i>Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada</i></p> <p>49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleve a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y pondrá en práctica los procedimientos adicionales suficientes para permitirle: (Ref.: Apartados A109–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o (b) concluir que debido a esa cuestión o cuestiones la declaración de GEI contiene una incorrección material. (Ref.: Apartado A111) 	<p><i>Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable</i></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 a partir de la realización de procedimientos posteriores, o cuando se obtiene nueva información, cualquiera de los cuales es congruente 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>

Acumulación de incorrecciones identificadas

50. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref.: Apartado A112)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza

51. El profesional ejerciente determinará si es necesario revisar la estrategia global del encargo y el plan del encargo cuando:
 - (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo, podrían ser materiales; o
 - (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-22 de esta NIEA.
52. Si, a solicitud del profesional ejerciente, la entidad ha examinado un tipo de emisión o información a revelar y ha corregido las incorrecciones detectadas, el profesional ejerciente llevará a cabo procedimientos con respecto al trabajo realizado por la entidad a fin de determinar si las incorrecciones materiales persisten.

Comunicación y corrección de las incorrecciones

53. El profesional ejerciente comunicará oportunamente acerca de todas las incorrecciones acumuladas durante el encargo con el nivel adecuado dentro de la entidad y solicitará a esta última que corrija dichas incorrecciones.
54. Si la entidad rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el profesional ejerciente, éste obtendrá conocimiento de las razones de la entidad para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al desarrollar la conclusión del profesional ejerciente.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

55. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el profesional ejerciente volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-22 de esta NIEA para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de las emisiones reales de la entidad.
56. El profesional ejerciente determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales en forma individual o agregada. Al tomar esta determinación, el profesional ejerciente considerará el tamaño y la naturaleza de las incorrecciones, y las circunstancias específicas de su existencia, en relación con tipos específicos de emisiones o información a revelar y la declaración de GEI (véase el apartado 72).

Utilización del trabajo de otros profesionales ejercientes

57. Cuando el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales ejercientes, este:
 - (a) comunicará claramente a esos otros profesionales ejercientes el alcance y momento de realización de su trabajo y sus hallazgos; y (Ref.: Apartados A113–A114)
 - (b) evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y el proceso para la inclusión de información relacionada en la declaración de GEI. (Ref.: Apartado A115)

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) que estos hayan cumplido con su responsabilidad de la preparación de la declaración de GEI, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de acuerdo con los criterios aplicables, según se estipula en los términos del encargo;
 - (b) que hayan proporcionado al profesional ejerciente toda la información relacionada y acceso, según lo acordado en los términos del encargo y que hayan reflejado todas las cuestiones relevantes en la declaración de GEI;

- (c) si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la declaración de GEI. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;
 - (d) si creen que las hipótesis significativas usadas al confeccionar las estimaciones son razonables;
 - (e) que hayan comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes y
 - (f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento acerca de fraudes, indicios o denuncias de fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias donde el fraude o incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la declaración de GEI.
59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.
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) el profesional ejerciente concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b), los cuales estipulan que las manifestaciones escritas sobre estos aspectos no son confiables; o
 - (b) la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b).

Hechos posteriores

61. El profesional ejerciente: (Ref.: Apartado A117)
- (a) considerará si los hechos que ocurren entre la fecha de la declaración de GEI y la fecha del informe de aseguramiento requieren ajustes o información a revelar en la declaración de GEI, y evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida acerca de si dichos hechos están adecuadamente reflejados en la declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y
 - (b) reaccionará adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de aseguramiento que, de haber sido conocidos por el profesional ejerciente a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de aseguramiento.

Información comparativa

62. Cuando se presenta información comparativa con información sobre las emisiones actuales y toda esa información comparativa, o parte de ella, está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, los procedimientos de este último con respecto a la información comparativa incluirán evaluar si: (Ref.: Apartados A118–A121)
- (a) la información comparativa concuerda con las cifras y otra información revelada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada adecuadamente y esta reexpresión ha sido adecuadamente revelada; y (Ref.: Apartado A121)
 - (b) las políticas de cuantificación reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios, si dichos cambios han sido debidamente aplicados y adecuadamente revelados.
63. Independientemente de si la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, si llega al conocimiento del profesional ejerciente que puede haber incorrecciones materiales en la información comparativa presentada, este:
- (a) discutirá la cuestión con aquella persona o personas dentro de la entidad con las responsabilidades y conocimiento de las cuestiones relacionadas y llevará a cabo los procedimientos adecuados dadas las circunstancias; y (Ref.: Apartados A122–A123)

- (b) considerará el efecto resultante en el informe de aseguramiento. Si la información comparativa presentada contiene una incorrección material y dicha información no ha sido expresada nuevamente:
 - (i) cuando la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, este expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable en el informe de aseguramiento; o
 - (ii) cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la información comparativa, este incluirá un párrafo bajo el título "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, con una descripción de las circunstancias que afectan la información comparativa.

Otra información

- 64. El profesional ejerciente estudiará otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto y si, a juicio del profesional ejerciente, esa otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento, este discutirá la cuestión con la entidad y procederá con las acciones posteriores, según corresponda. (Ref.: Apartados A124–A126)

Documentación

- 65. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente dejará constancia de: (Ref.: Apartado A127)
 - (a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
 - (b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
 - (c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
- 66. El profesional ejerciente documentará las discusiones sobre las cuestiones significativas mantenidas con la entidad y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref.: Apartado A127)

Control de calidad

- 67. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:
 - (a) las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas;
 - (b) las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la firma que sustente dichas conclusiones;
 - (c) las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento y
 - (d) la naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo.

Cuestiones que surgen luego de la fecha del informe de aseguramiento

- 68. Si, en circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente realiza nuevos procedimientos o procedimientos adicionales o llega a nuevas conclusiones luego de la fecha del informe de aseguramiento, el profesional ejerciente documentará: (Ref.: Apartado A128)
 - (a) las circunstancias encontradas;
 - (b) los nuevos procedimientos o procedimientos adicionales, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas y su efecto en el informe de aseguramiento; y
 - (c) cuándo y quién realizó y revisó los cambios resultantes a la documentación del encargo.

Compilación del archivo final del encargo

69. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref.: Apartado A129)
70. En circunstancias, excepto aquellas previstas en el apartado 68, cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional ejerciente, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:
- (a) los motivos específicos para ello; y
 - (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Revisión del control de calidad del encargo

71. Para aquellos encargos, de ser el caso, para los cuales las disposiciones legales y 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) discusiones acerca de cuestiones significativas con el socio del encargo, lo que incluye las competencias profesionales del equipo del encargo con respecto a la cuantificación y confección de informes de las emisiones y el aseguramiento;
 - (b) la revisión de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento propuesto;
 - (c) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
 - (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

Formación de la conclusión de aseguramiento

72. El profesional ejerciente concluirá 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.

Seguridad limitada	Seguridad razonable
73L. El profesional ejerciente evaluará si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la declaración de GEI no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.	73R. El profesional ejerciente evaluará si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.

74. Esta evaluación incluirá la consideración de los aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, lo que incluye indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de las estimaciones y la preparación de la declaración de GEI¹² y si, en vista de los criterios aplicables:

¹² Los indicadores de posible sesgo no constituyen incorrecciones en sí mismos a los fines de la formulación de conclusiones acerca de la razonabilidad de las estimaciones individuales.

- (a) los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los criterios aplicables y son adecuados;
 - (b) las estimaciones hechas en la preparación de la declaración de GEI son razonables;
 - (c) la información presentada en la declaración de GEI es relevante, fiable, completa, comparable y comprensible;
 - (d) la declaración de GEI proporciona información a revelar adecuada de los criterios aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios realizados en la preparación; y (Ref.: Apartados A29, A131–A133)
 - (e) la terminología utilizada en la declaración de GEI es adecuada.
75. La evaluación requerida según el apartado 73 también incluirá consideración de:
- (a) la presentación, estructura y contenido globales de la declaración de GEI; y
 - (b) cuando el contexto de los criterios así lo requiera, la redacción de la conclusión del aseguramiento u otras circunstancias del encargo, si la declaración de GEI manifiesta las emisiones subyacentes de manera tal que cumpla con una presentación fiel.

Contenido del informe de aseguramiento

76. El informe de aseguramiento incluirá los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref.: Apartado A134)
- (a) Un título que indica claramente que el informe es un informe independiente de seguridad limitada o razonable.
 - (b) El destinatario del informe de aseguramiento.
 - (c) Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el periodo o periodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el profesional ejerciente no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no se ha expresado ninguna conclusión al respecto. (Ref.: Apartados A120, A135)
 - (d) Una descripción de las responsabilidades de la entidad. (Ref.: Apartado A35)
 - (e) Una declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente. (Ref.: Apartados A54–A59)
 - (f) Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente en relación a ellas. (Ref.: Apartados A136–A139)
 - (g) Identificación de los criterios aplicables;
 - (i) identificación de cómo se puede acceder a dichos criterios;
 - (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 restringiendo 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) si los criterios establecidos necesitan ser complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI para que los criterios sean adecuados, una identificación de la nota o notas pertinente. (Ref.: Apartado A131)
 - (h) Una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, que incluye:
 - (i) una declaración indicando que el encargo fue ejecutado de acuerdo con la NIEA 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero*; y

- (ii) un resumen de los procedimientos del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, este incluirá una declaración indicando que los procedimientos realizados en un encargo de seguridad limitada varían en cuanto a su naturaleza y que serán de una menor extensión que para un encargo de seguridad razonable. Como resultado, 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).
- (i) La conclusión del profesional ejerciente, expresada en forma positiva en el caso de un encargo de seguridad razonable o 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.
- (j) Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, se debe incluir una clara descripción de todas las razones.
- (k) La firma del profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A145)
- (l) La fecha del informe de aseguramiento.
- (m) 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) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la declaración de GEI que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la declaración de GEI (un párrafo de énfasis) o
- (b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la declaración de GEI que, a juicio del profesional, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

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) deficiencias en el control interno que, a juicio del profesional ejerciente, revisten la suficiente importancia como para merecer su atención;
- (b) identificación o indicios de fraude; y
- (c) cuestiones que incluyen el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, excepto las cuestiones claramente poco significativas. (Ref.: Apartado A87)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción

Encargos de aseguramiento que cubren información adicional a la declaración de GEI (Ref.: Apartado 3)

- A1. En algunos casos, el profesional ejerciente puede ejecutar un encargo de aseguramiento acerca de un informe que incluye información sobre GEI, pero dicha información no incluye una declaración de GEI, tal como se define en el apartado 14(m). En esos casos, esta NIEA puede proporcionar orientación para tal encargo.
- A2. Cuando una declaración de GEI representa una parte relativamente menor de la información global que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, el punto hasta el que esta NIEA es aplicable depende del juicio del profesional ejerciente en las circunstancias del encargo.

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

- A3. 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 y reglamentarias en algunas jurisdicciones.

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada (Ref: Apartado 8)

- A4. Algunos procedimientos requeridos sólo para encargos de seguridad razonable pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada. Por ejemplo, a pesar de que la obtención de conocimiento de las actividades de control no resulta necesario para los encargos de seguridad limitada, en algunos casos, tal como cuando se registra, procesa o reporta la información solo por medios electrónicos, el profesional ejerciente puede decidir que las pruebas de controles y, por lo tanto, la obtención de conocimiento de las actividades de control relevantes, resultan necesarias para un encargo de seguridad limitada (ver también el apartado A90).

Independencia (Ref.: Apartados 10, 15)

- A5. El Código de Ética del IESBA adopta un método de amenazas y salvaguardas para la independencia. El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias. Muchas amenazas recaen en las siguientes categorías:
 - Interés propio, por ejemplo, dependencia excesiva del total de los honorarios de la entidad.
 - Autorrevisión, por ejemplo, prestar otro servicio para la entidad que directamente afecta la declaración de GEI, tal como la participación en la cuantificación de las emisiones de la entidad.
 - Abogacía, por ejemplo, actuar como abogado en nombre de la entidad con respecto a la interpretación de los criterios aplicables.
 - Familiaridad, por ejemplo, un miembro del equipo del encargo con una larga asociación o relación cercana o familiar inmediata con un empleado de la entidad que se encuentra en una posición de ejercer influencia significativa y directa en la preparación de la declaración de GEI.
 - Intimidación, por ejemplo, ser presionado para reducir de manera inadecuada la extensión del trabajo realizado a fin de reducir los honorarios, o ser amenazado con el retiro de la habilitación del profesional ejerciente por parte de una autoridad de habilitación que está asociada con el grupo industrial de la entidad.
- 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 y 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.

Definiciones

Emisiones (Ref.: Apartado 14(f), Anexo 1)

- A8. Las emisiones de Alcance 1 pueden incluir la combustión estacionaria (de combustible quemado en el equipamiento estacionario de la entidad, tales como calderas, incineradores, motores y quemadores), la combustión móvil (de combustible quemado en los dispositivos de transporte de la entidad, tales como camiones, trenes, aviones y barcos), emisiones de proceso (de procesos físicos o químicos, tales como la fabricación de cemento, procesamientos petroquímicos y fundición de aluminio) y emisiones fugitivas (liberaciones intencionales y no intencionales, tales como filtraciones en los equipos en las juntas y sellados, y emisiones del tratamiento de aguas residuales, fosas y torres de refrigeración).
- A9. Casi todas las entidades compran energía en forma de electricidad, calor o vapor; por lo tanto, casi todas las entidades tienen emisiones de Alcance 2. Las emisiones de Alcance 2 son de tipo indirecto, debido a que las emisiones asociadas, por ejemplo, con la electricidad que la entidad compra tienen lugar en la central eléctrica, que se encuentra fuera del límite organizativo de la entidad.
- A10. Las emisiones de Alcance 3 pueden incluir emisiones asociadas, por ejemplo, con: viajes de negocios de los empleados, actividades externalizadas, consumo de combustible fósil o electricidad requerida para la utilización de los productos de la entidad, extracción y producción de materiales comprados como insumos para los procesos de la entidad y el transporte de los combustibles adquiridos. Las emisiones de Alcance 3 se discuten en más detalle en los apartados A31-A34.

Deducciones de emisiones (Ref.: Apartados 14(g), 17(a)(iii), Anexo 1)

- A11. En algunos casos, las deducciones de emisiones incluyen créditos y volúmenes específicos de la jurisdicción para los cuales no existe una relación establecida entre la cantidad de emisiones permitida por los criterios a ser deducida y cualquier reducción de emisiones que pudiera ocurrir como resultado del dinero pagado o cualquier otra acción por parte de la entidad a fin de solicitar la deducción de emisiones.
- A12. Cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que se encuentran dentro del alcance del encargo, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones según corresponda (ver también apartados A136-A139).

Compensación adquirida (Ref.: Apartado 14(q), Anexo 1)

- A13. Cuando la entidad adquiere una compensación de otra entidad, esa otra entidad puede gastar el dinero que recibe de la venta de los proyectos de reducción de emisiones (tal como la generación de energía por medio de la utilización de combustibles fósiles con fuentes de energía renovable o la implementación de medidas de ahorro de energía) o de la eliminación de emisiones de la atmósfera (por ejemplo, a través del cultivo y mantenimiento de árboles que de otro modo no se plantarían o mantendrían) o el dinero puede ser una remuneración proveniente del hecho de no proceder con una acción que de otro modo sí se pondría en práctica (tal como la deforestación o degradación de bosques). En algunas jurisdicciones, las compensaciones solo pueden adquirirse si ya ha ocurrido el mejoramiento de la reducción o eliminación de emisiones.

Eliminación (Ref.: Apartado 14(s), Anexo 1)

- A14. La eliminación puede lograrse a partir del almacenamiento de GEI en sumideros geológicos (por ejemplo, subterráneos) o sumideros biológicos (por ejemplo, árboles). Cuando la declaración de GEI incluye la eliminación de GEI que de otro modo la entidad hubiera emitido a la atmósfera, por lo general estas emisiones se informan en la declaración de GEI en términos brutos; es decir, tanto la fuente como el sumidero se cuantifican en la declaración de GEI. Cuando las eliminaciones están cubiertas en la conclusión del profesional ejerciente, los requerimientos de esta NIEA se aplican a aquellas eliminaciones según corresponda.

Instalaciones significativas (Ref.: Apartados 14(t) y 31)

- A15. Cuando el aporte individual de una instalación al total de emisiones informado en la declaración de GEI aumenta, los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI generalmente aumentan. El profesional ejerciente puede aplicar un porcentaje a una referencia escogida como ayuda para identificar las instalaciones que revisten importancia individual debido al tamaño de las emisiones con relación al total de las emisiones incluidas en la declaración de GEI. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar que las instalaciones que exceden el 15% del total del volumen de producción son instalaciones significativas. Sin embargo, se puede determinar un porcentaje mayor o menor como adecuado según las circunstancias, de acuerdo con el juicio del profesional ejerciente. Este puede ser el caso, por ejemplo, de cuando existe un número reducido de instalaciones, ninguna de las cuales produce menos del 15% del volumen pero, a juicio del profesional ejerciente, no todas las instalaciones son significativas, o cuando existe una cantidad de instalaciones que, de manera marginal, producen menos del 15% del volumen total de producción, las que, según el juicio del profesional ejerciente, resultan significativas.
- A16. Asimismo, el profesional ejerciente puede identificar una instalación como significativa debido a su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos específicos de incorrección material. Por ejemplo, una instalación podría estar usando diferentes procesos de recolección de datos o técnicas de cuantificación de otras instalaciones, requerir el uso de cálculos particularmente complejos o especializados o involucrar procesos químicos o físicos particularmente complejos o especializados.

NIEA 3000 (Ref.: Apartados 9, 15)

- A17. La NIEA 3000 incluye ciertos requerimientos que se aplican a todos los encargos de aseguramiento, 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.

Aceptación y continuidad del encargo*Competencia* (Ref.: Apartado 16(b))

- A18. Las competencias de GEI pueden incluir:

- Conocimiento general de las ciencias climáticas, incluso los procesos científicos que relacionan los GEI con el cambio climático.
- Saber quiénes son los usuarios a quienes se destina el informe de la información incluida en la declaración de GEI de la entidad y qué probabilidades existen de que estos utilicen dicha información (ver apartado A47).
- Conocimiento de los planes de comercialización de emisiones y los mecanismos del mercado relacionados, cuando corresponda.
- Conocimiento, en su caso, de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables que afectan a cómo la entidad debería informar acerca de sus emisiones y que también podrían, por ejemplo, imponer un límite a las emisiones de la entidad.
- Las metodologías de cuantificación y medición de GEI, incluso las incertidumbres científicas y de estimación asociadas, y metodologías alternativas disponibles.
- Conocimiento de los criterios aplicables, que incluyen, por ejemplo:
 - La identificación adecuada de los factores de emisión.
 - La identificación de aquellos aspectos de los criterios que requieren estimaciones significativas o sensibles o la aplicación de juicio considerable.
 - Los métodos utilizados para la determinación de los límites organizativos, es decir, las entidades cuyas emisiones deben ser incluidas en la declaración de GEI.
 - Qué deducciones de emisiones están autorizadas a ser incluidas en la declaración de GEI de la entidad.

- A19. La complejidad de los encargos de aseguramiento con respecto a la declaración de GEI varía. En algunos casos, el encargo puede ser relativamente directo, por ejemplo, cuando la entidad no tiene emisiones de Alcance 1 y solo informa de emisiones de Alcance 2 utilizando un factor de emisiones especificado en la disposición reglamentaria, aplicado al consumo de electricidad en una sola instalación. En tal caso, el encargo puede centrarse mayormente en el sistema usado para registrar y procesar las cifras de consumo de electricidad identificadas en las facturas y una aplicación aritmética del factor de emisiones especificado. No obstante, cuando el encargo es relativamente complejo, es probable que se requiera la competencia de expertos para la cuantificación y confección de informes de las emisiones. Las áreas específicas de especialización que pueden ser relevantes en dichos casos comprenden:

Especialización en sistemas de información.

- Conocimiento de cómo se genera la información sobre emisiones, que incluye cómo se inician, registran, procesan, corrigen -según sea necesario-, cotejan e informan los datos en una declaración de GEI.

Especialización científica y de ingeniería

- Mapeo del flujo de materiales por medio de un proceso de producción y los procesos complementarios que crean emisiones, incluyendo la identificación de puntos relevantes donde se compilan los datos de las fuentes. Esto puede resultar particularmente importante al considerar si la identificación de las fuentes de emisión de la entidad está completa.
- Análisis de las relaciones químicas y físicas entre los insumos, procesos y productos, y las relaciones entre las emisiones y otras variables. La capacidad de comprender y analizar estas relaciones con frecuencia resulta importante para diseñar los procesos analíticos.
- Identificación del efecto de la incertidumbre en la declaración de GEI.
- Conocimiento de las políticas de control de calidad y procedimientos aplicados en los laboratorios de prueba, tanto internos como externos.
- Experiencia en industrias específicas y los procesos de creación y eliminación de emisiones. Los procedimientos de cuantificación de emisiones de Alcance 1 varían ampliamente según las industrias y procesos involucrados, por ejemplo, la naturaleza de los procesos electrolíticos en la producción de aluminio, los procesos de combustión en la producción de electricidad por medio del uso de combustibles fósiles y los procesos químicos en la producción de cemento son todos diferentes.
- El funcionamiento de sensores físicos y otros métodos de cuantificación y la selección de factores de emisiones adecuados.

Alcance de la declaración de GEI y del encargo (Ref.: Apartado 17(a))

- A20. Ejemplos de circunstancias en que las razones para excluir fuentes de emisiones conocidas de la declaración de GEI o para excluir fuentes de emisiones reveladas del encargo pueden no ser razonables en las circunstancias incluyen cuando:

- la entidad tiene emisiones de Alcance 1 significativas pero solo incluye emisiones de Alcance 2 en la declaración de GEI.
- La entidad es parte de una entidad legal mayor que tiene emisiones significativas que no se informan debido a la manera en que el límite organizativo ha sido determinado cuando ello probablemente podría llevar a los usuarios a quienes se destina el informe a conclusiones erróneas.
- Estas emisiones sobre las que el profesional ejerciente informa constituyen sólo una pequeña parte del total de las emisiones incluidas en la declaración de GEI.

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

- A21. La NIEA 3000 requiere que el profesional ejerciente evalúe la adecuación de la materia objeto de análisis.¹³ En el caso de una declaración de GEI, las emisiones de la entidad (y eliminaciones y deducciones de emisiones, si corresponde) son la materia objeto de análisis del encargo. La materia 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 adecuados.¹⁴
- A22. Las fuentes de GEI se pueden cuantificar por medio de:
- (a) la medición directa (o seguimiento directo) de la concentración y tasas de flujo de GEI a través del seguimiento continuo o muestreos periódicos de las emisiones; o
 - (b) la medición de una actividad sustitutiva, tal como el consumo de combustible y el cálculo de emisiones con el uso de, por ejemplo, ecuaciones de balance de masa,¹⁵ factores de emisiones específicos de la entidad o factores de emisiones promedio para una región, industria o proceso.

Evaluación 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", es decir, integrados a las disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que se atienen a un debido proceso transparente.¹⁶ 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.
- A24. Los criterios específicamente desarrollados pueden ser adecuados cuando, por ejemplo, la entidad cuenta con maquinaria muy especializada o está agregando información sobre emisiones de diferentes jurisdicciones en las que los criterios establecidos utilizados difieren. Puede resultar necesario tener especial cuidado al valorar la neutralidad y otras características de los criterios específicamente desarrollados, en particular, si estos no están principalmente basados en los criterios establecidos que por lo general se utilizan en la industria o región de la entidad o no son congruentes con dichos criterios.
- A25. Los criterios aplicables 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 aplicables 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.

Operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad (Ref: Apartados 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

- 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

¹³ NIEA 3000, apartado 18.

¹⁴ Marco de Aseguramiento, apartados 34-38 y NIEA 3000, apartados 19-21

¹⁵ Es decir, la equiparación de la cantidad de una sustancia que ingresa y egresa de un límite definido, por ejemplo, la cantidad de carbono en un combustible a base de hidrocarburos que ingresa a un dispositivo de combustión es igual a la cantidad de carbono que egresa en forma de dióxido de carbono.

¹⁶ Marco de Aseguramiento, apartados 36-37

casos, las disposiciones legales y 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.

- A28. La determinación del límite organizativo de la entidad es diferente de lo que algunos criterios describen como la determinación del "límite operativo" de la entidad. El límite operativo se relaciona con qué categorías de las emisiones de Alcance 1, 2 y 3 estarán incluidas en la declaración de GEI, y ello se determina luego de establecer el límite organizativo.

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) qué operaciones están incluidas en el límite organizativo de la entidad y el método utilizado para determinar dicho límite si los criterios aplicables permiten optar entre diferentes métodos (ver apartados A27–A28);
- (b) métodos de cuantificación significativos y políticas de emisión de informes seleccionados, que incluyen:
 - (i) El método utilizado para determinar qué emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido incluidas en la declaración de GEI (ver apartado A30);
 - (ii) cualquier interpretación significativa hecha para poner en práctica los criterios aplicables en las circunstancias de la entidad, incluso las fuentes de datos y, cuando se permite optar entre diferentes métodos o se hace uso de métodos específicos de la entidad, la revelación del método utilizado y los fundamentos para ello; y
 - (iii) cómo la entidad determina si las emisiones anteriormente informadas deben ser reexpresadas.
- (c) La categorización de las emisiones en la declaración de GEI. Tal como se estipula en el apartado A14, cuando la declaración de GEI incluye la eliminación de GEI que la entidad de otro modo hubiera liberado a la atmósfera, tanto las emisiones como las eliminaciones generalmente se informan en la declaración de GEI en términos brutos; es decir, la fuente y el sumidero se cuantifican en la declaración de GEI;
- (d) una declaración relacionada con las incertidumbres relevantes para la cuantificación de las emisiones de la entidad: sus causas, cómo estas fueron abordadas; sus efectos en la declaración de GEI y, cuando la declaración de GEI incluye emisiones de Alcance 3, una explicación de: (ver apartados A31–A34)
 - (i) la naturaleza de las emisiones de Alcance 3, incluyendo que no resulta práctico para la entidad incluir todas las emisiones de Alcance 3 en su declaración de GEI;
 - (ii) la razón para seleccionar las fuentes de emisiones de Alcance 3 que han sido incluidas; y
- (e) los cambios, de ser aplicable, en los asuntos mencionados en este apartado o en otros asuntos que afectan de manera material la comparabilidad de la declaración de GEI con un periodo o periodos anteriores o año base.

Emisiones de Alcance 1 y Alcance 2

- A30. Los criterios por lo general requieren que todas las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 materiales o ambas emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 estén incluidas en la declaración de GEI. Cuando las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido excluidas, es importante que las notas explicativas de la declaración de GEI revelen la razón para determinar qué emisiones se incluyen y cuáles no, en especial si aquellas que se incluyen no son probablemente las mayores de las cuales la entidad es responsable.

Emisiones de Alcance 3

- A31. Mientras que algunos criterios requieren emitir información sobre emisiones de Alcance 3 específicas, más comúnmente la inclusión de las emisiones de Alcance 3 es opcional debido a que no resulta factible para casi ninguna entidad intentar cuantificar el alcance completo de sus emisiones indirectas dado que ello incluye a todas las fuentes hacia arriba y hacia abajo en la cadena de suministro de la entidad. Para algunas entidades, informar acerca de determinadas emisiones de Alcance 3 proporciona información importante para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, cuando las emisiones de Alcance 3 de la entidad son considerablemente mayores que sus emisiones de Alcance 1 y Alcance 2, como puede ser el caso de muchas entidades en el sector servicios. En estos casos, el profesional ejerciente puede considerar inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si las emisiones de Alcance 3 no están incluidas en la declaración de GEI.
- A32. Cuando las fuentes de las emisiones de Alcance 3 han sido incluidas en la declaración de GEI, es importante que la base para seleccionar la fuente a incluir sea razonable, en especial si esta no es la fuente mayor de la cual la entidad es responsable.
- A33. En algunos casos, los datos de la fuente utilizados para cuantificar las emisiones de Alcance 3 pueden conservarse en la entidad. Por ejemplo, la entidad puede conservar registros detallados como base para la cuantificación de las emisiones asociadas con los viajes aéreos del personal. En algunos otros casos, los datos de la fuente utilizados para cuantificar las emisiones de Alcance 3 pueden conservarse en una fuente accesible y bien controlada fuera de la entidad. Sin embargo, cuando ese no es el caso, es poco probable que el profesional ejerciente pueda obtener evidencia adecuada y suficiente con respecto a las emisiones de Alcance 3. En esos casos, puede resultar adecuado excluir esas fuentes de emisiones de Alcance 3 del encargo.
- A34. También se puede considerar adecuado excluir las emisiones de Alcance 3 del encargo cuando los métodos de cuantificación en uso dependen demasiado de la estimación y llevan a un alto grado de incertidumbre en las emisiones informadas. Por ejemplo, diversos métodos de cuantificación para estimar las emisiones asociadas con el viaje aéreo pueden arrojar cuantificaciones muy variadas incluso cuando se utiliza una fuente de datos idéntica. Si dichas fuentes de emisiones de Alcance 3 están incluidas en el encargo, es importante que los métodos de cuantificación utilizados sean seleccionados objetivamente y que se los describa íntegramente, junto con las incertidumbres asociadas a su uso.

Responsabilidad de la entidad en cuanto a la preparación de la declaración de GEI (Ref: Apartados 17(c)(ii), 76(d))

- A35. Como lo indica el apartado A70, algunas cuestiones de los encargos concernientes a la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden causar que el profesional ejerciente concluya que no es probable que evidencia suficiente y adecuada esté disponible con el fin de sustentar una conclusión no modificada en la declaración de GEI. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene poca experiencia respecto de la preparación de declaraciones GEI. En tales circunstancias, puede ser más adecuado que la cuantificación y el informe de emisiones estén sujetos a encargos de procedimientos acordados o a un encargo de consultoría al momento de la preparación para un encargo de aseguramiento en un periodo posterior.

Quién desarrolló los criterios (Ref.: Apartado 17(c)(iii))

- A36. Cuando la declaración de GEI ha sido preparada para un régimen de revelación de información normativo o un plan de comercialización de emisiones donde los criterios aplicables y la estructura de emisión de informes están prescritos, es probable que, debido a las circunstancias del encargo, aparentemente sea el regulador u organismo a cargo del plan quien desarrolló los criterios. No obstante, en situaciones de emisión de informes voluntarios, puede no estar claro quién desarrolló los criterios, a menos que ello esté especificado en las notas explicativas de la declaración de GEI.

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

- A37. La NIEA 3000 requiere que el profesional ejerciente no acepte un cambio en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello.¹⁷ 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 (Ref.: Apartado 19)

- A38. Al establecer la estrategia global del encargo, puede ser pertinente considerar el énfasis dado a los diferentes aspectos del diseño y la implementación del sistema de información de GEI. Por ejemplo, en algunos casos, la entidad puede haber sido particularmente consciente de la necesidad de un control interno adecuado para garantizar la fiabilidad de la información dada, mientras que en otros casos, la entidad puede haberse centrado más en la determinación exacta de las características científicas, operativas o técnicas de la información a ser reunida.
- A39. Los encargos de menor envergadura o los encargos más directos (ver apartado A19) pueden ser llevados a cabo por un equipo de encargos muy reducido. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. Establecer una estrategia de encargo global para un encargo de menor envergadura o para un encargo más directo, no necesariamente debe ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo. Por ejemplo, un breve memorando basado en discusiones con la entidad puede usarse como la estrategia del encargo documentado si este cubre las cuestiones indicadas en el apartado 19.
- A40. El profesional ejerciente puede decidir discutir los elementos de planificación con la entidad al momento de determinar el alcance del encargo o facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global del encargo y el plan del encargo siguen siendo responsabilidad del profesional ejerciente. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global del encargo o en el plan del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de los procedimientos detallados con la entidad puede comprometer la eficacia del encargo al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.
- A41. La ejecución del trabajo de un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de ejecución o la extensión de otros procedimientos planificados. En algunos casos, la información puede alertar al profesional ejerciente en cuanto a que esta difiere significativamente de la esperada en una etapa anterior del encargo. Por ejemplo, errores sistemáticos descubiertos al ejecutar procedimientos en el lugar de las instalaciones seleccionadas pueden indicar que es necesario visitar otras instalaciones.

Planificación de la utilización del trabajo de expertos o de otros profesionales (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 contiene ciertos requerimientos con respecto al uso del trabajo de un experto que puede necesitar ser considerado en la etapa de planificación al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el encargo.¹⁸
- A43. El trabajo de otro profesional ejerciente puede utilizarse en relación con, por ejemplo, una fábrica y otra forma de instalación en un lugar remoto; una subsidiaria, división o sucursal en una jurisdicción extranjera; o un negocio conjunto o asociado. Las consideraciones relevantes cuando el equipo del encargo planea solicitar a otro profesional ejerciente que trabaje en la información a ser incluida en la declaración de GEI pueden incluir:

¹⁷ NIEA 3000, apartado 11.

¹⁸ NIEA 3000, apartados 26-32

- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
- La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
- El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
- Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

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:
- las incorrecciones, incluso las omisiones, son consideradas de importancia relativa si, en forma individual o agregada, se pudiera esperar razonablemente que influyan en las decisiones relevantes de los usuarios tomadas sobre la base de la declaración de GEI;
 - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas y
 - 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. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
- A45. Dicho análisis, si está presente en los criterios aplicables, proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos del encargo. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas anteriormente proporcionan al profesional ejerciente dicho marco de referencia.
- A46. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:
- tienen un conocimiento razonable de las actividades relacionadas a GEI, así como la disposición para analizar la información de la declaración de GEI con una diligencia razonable;
 - comprenden que la declaración de GEI debe ser preparada y ajusta a los niveles de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa incluido en los criterios aplicables;
 - comprenden que la cuantificación de las emisiones incluye incertidumbres (ver apartados A54-A59); y
 - toman decisiones razonables basándose en la información en la declaración GEI.
- A47. Los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades de información pueden incluir, por ejemplo:
- Inversores y otros interesados, tales como proveedores, clientes, empleados y la comunidad más amplia en el caso de información a revelar voluntaria. Sus necesidades de información pueden relacionarse con decisiones de comprar o vender patrimonio; prestar, comercializar o ser empleado por la entidad; o hacer manifestaciones a la entidad u otras personas, por ejemplo, políticos.
 - Los participantes del mercado en el caso de un plan de comercialización de emisiones, cuyas necesidades de información pueden relacionarse con decisiones para comercializar instrumentos

negociables (tal como permisos, créditos o asignaciones) creadas por el plan, o imponer multas u otras sanciones sobre la base de excesos de emisiones.

- Reguladores y responsables de políticas en el caso de un régimen regulado de información a revelar. Sus necesidades de información pueden relacionarse con el cumplimiento del seguimiento con el régimen de información a revelar y una amplia gama de decisiones de políticas de gobierno relacionadas con la mitigación y adaptación del cambio climático, con frecuencia basadas en el total de la información.
- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad que utilizan información acerca de las emisiones para las decisiones estratégicas y operativas, tal como elegir entre decisiones de tecnologías alternativas e inversión y decisiones de desinversión, quizás anticipándose a un régimen normativo de información a revelar o al ingresar en un plan de comercialización de emisiones.

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 lectores 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.

- A48. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan a la luz de las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por los factores cuantitativos como por los factores cualitativos. No obstante, es importante recordar que las decisiones relacionadas con la importancia relativa no se ven afectadas por el nivel de aseguramiento; es decir, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada.
- A49. Con frecuencia se aplica un porcentaje a una referencia escogida como punto de inicio para determinar la importancia relativa. Los factores que pueden afectar la identificación de una referencia adecuada y el porcentaje comprenden:
- Los elementos incluidos en la declaración de GEI (por ejemplo, emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, deducciones de emisiones y eliminaciones). Una referencia que puede resultar adecuada, según las circunstancias, son las emisiones informadas en términos brutos; es decir, la suma de las emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3 informadas antes de restar cualquier deducción o eliminación de emisiones. La importancia relativa se relaciona con las emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente. Por lo tanto, cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la declaración de GEI completa, la importancia relativa se establece en relación solamente con esa parte de la declaración de GEI que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente como si fuera la declaración de GEI.
 - La cantidad de un tipo específico de emisión o la naturaleza de la información a revelar específica. En algunos casos, existen tipos específicos de emisiones o de información a revelar para los cuales las incorrecciones de cifras menores o mayores a la importancia relativa para la declaración de GEI en su totalidad son aceptables. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar adecuado establecer una importancia relativa menor o mayor para las emisiones en una jurisdicción en particular o para un gas, alcance o instalación específicos.
 - Cómo la declaración de GEI presenta información relevante, por ejemplo, si esta incluye una comparación de las emisiones con un periodo o periodos anteriores, un año base o un "límite", en cuyo caso determinar la importancia relativa concerniente a la información comparativa puede ser una consideración relevante. Cuando un "límite" resulta relevante, la importancia relativa puede establecerse en relación a la asignación del límite de la entidad si esta es menor a las emisiones informadas.
 - La volatilidad relativa de las emisiones. Por ejemplo, si las emisiones varían significativamente de periodo a periodo, puede ser adecuado establecer la importancia relativa en el extremo menor del rango de fluctuación, incluso si el periodo actual es mayor.

- Los requerimientos de los criterios aplicables. En algunos casos, los criterios aplicables pueden establecer un umbral para la exactitud y pueden referirse a este como la importancia relativa. Por ejemplo, los criterios pueden indicar una expectativa de que las emisiones sean medidas utilizando un porcentaje estipulado como el "umbral de importancia relativa". Cuando este es el caso, el umbral establecido por los criterios proporciona un marco de referencia al profesional ejerciente al determinar la importancia relativa del encargo.

A50. Los factores cualitativos pueden incluir:

- Las fuentes de las emisiones.
- Los tipos de gases involucrados.
- El contexto en el cual la información de la declaración de GEI será utilizada (por ejemplo, si la información será utilizada en un plan de comercialización de emisiones, si se usará para su presentación ante un regulador o si se usará para incluirla en un informe de sostenibilidad de amplia distribución) y el tipo de decisiones que probablemente tomen los usuarios a quienes se destina el informe.
- Si existe uno o más tipos de emisiones o de información a revelar en los que los usuarios a quienes se destina el informe tienden a centrar su atención, por ejemplo, gases que, además de contribuir al cambio climático, dañan la capa de ozono.
- La naturaleza de la entidad, sus estrategias para el cambio climático y el progreso hacia los objetivos relacionados.
- La industria y el entorno económico y normativo en el cual opera la entidad.

Revisión a medida que el encargo avanza (Ref: Apartado 22)

A51. Existe la posibilidad de que la importancia relativa necesite ser revisada como resultado de un cambio en las circunstancias durante el encargo (por ejemplo, enajenaciones de una parte importante de los negocios de la entidad), nueva información o un cambio en el conocimiento del profesional ejerciente de la entidad y sus operaciones como consecuencia de los procedimientos realizados. Por ejemplo, puede resultar aparente que, durante el encargo, las emisiones reales sean sustancialmente diferentes de aquellas utilizadas inicialmente para determinar la importancia relativa. Si durante el encargo el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado aplicar una importancia relativa menor para la declaración de GEI (y, si corresponde, un nivel o niveles de importancia relativa para tipos específicos de emisiones o información a revelar) que la que se determinó en forma inicial, puede ser necesario revisar la importancia relativa de la realización del trabajo y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores.

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)

- A52. El profesional ejerciente hace uso de su juicio profesional para determinar el alcance de su conocimiento y naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de modo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material requeridos para obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda. La consideración primaria del profesional ejerciente es si el conocimiento que ha obtenido y la identificación y valoración de los riesgos son suficientes para alcanzar el objetivo manifestado en esta NIEA. La profundidad del conocimiento requerido por el profesional ejerciente es menor a la que posee la dirección en la gestión de la entidad y tanto la profundidad del conocimiento como la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material son menores para un encargo de seguridad limitada que para un encargo de seguridad razonable.
- A53. Obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material es un proceso iterativo. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en sí mismos no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre la cual basar la conclusión de aseguramiento.

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

A54. El proceso de cuantificación de GEI raramente puede ser 100% exacto, debido a:

- (a) *Incertidumbre científica*: Surge debido al conocimiento científico incompleto de las mediciones de GEI. Por ejemplo, la tasa de retención de GEI en sumideros biológicos y los valores de "potencial de calentamiento global" utilizados para combinar las emisiones de distintos gases e informar acerca de ellos como equivalentes del dióxido de carbono están sujetos a conocimiento científico incompleto. El grado hasta el que la incertidumbre científica afecta la cuantificación de las emisiones informadas supera el control de la entidad. No obstante, el potencial de que la incertidumbre científica derive en variaciones no razonables en las emisiones informadas puede ser negado por el uso de criterios que estipulan hipótesis científicas específicas a ser usadas en la preparación de la declaración de GEI o factores específicos que incluyen dichas hipótesis; y
- (b) *Incertidumbre en la estimación (o medición)*: Esto es la consecuencia de los procesos de medición y cálculo utilizados para cuantificar las emisiones dentro de los límites del conocimiento científico existente. La incertidumbre en la estimación puede estar relacionada con los datos sobre los cuales se basa una estimación (por ejemplo, puede relacionarse con la incertidumbre inherente a los instrumentos de medición utilizados) o el método, que incluye, cuando corresponde, el modelo utilizado para hacer la estimación (a veces conocido como incertidumbre de parámetro y modelo, respectivamente). Con frecuencia, la entidad controla el grado de incertidumbre en la estimación. La reducción del grado de incertidumbre en la estimación puede involucrar un costo mayor.

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 que 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 ser asegurada.

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 que 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 ser asegurada.

A57. Sin perjuicio de ello, en algunos casos, el profesional ejerciente puede decidir que es inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si el impacto de la incertidumbre en la información presente en la declaración de GEI es demasiado alto. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, una parte significativa de las emisiones informadas de la entidad pertenecen a fuentes fugitivas (ver apartado A8), a las que no se les hace seguimiento y cuyos métodos de estimación no son lo suficientemente sofisticados, o cuando una parte significativa de las eliminaciones informadas de la entidad puede atribuirse a sumideros biológicos. Se debe tener en cuenta que las decisiones acerca de ejecutar un encargo de aseguramiento en tales circunstancias no se ven afectadas por el grado de seguridad; es decir, si no es adecuado para un encargo de seguridad razonable, tampoco será adecuado para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

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 quienes se destina el informe 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 GEI.¹⁹

La entidad y su entorno

Interrupciones en las operaciones (Ref.: Apartado 23(b)(iii))

- A60. Las interrupciones pueden incluir incidentes tales como paradas, que pueden ocurrir de manera inesperada, o pueden ser planificadas, por ejemplo, como parte de un plan de mantenimiento. En algunos casos, la naturaleza de las operaciones puede ser intermitente, por ejemplo, cuando una instalación solo se utiliza en periodos pico.

Objetivos y estrategias para los cambios climáticos (Ref.: Apartado 23(e))

- A61. La consideración de la estrategia para el cambio climático de la entidad, de ser el caso, y de los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, si la entidad ha hecho compromisos para ser neutra en carbono, esto puede proveer un incentivo para minimizar las emisiones de modo que parezca que se ha alcanzado el objetivo dentro del plazo declarado. Por el contrario, si la entidad espera estar sujeta a un plan de comercialización de emisiones regulado en el futuro, esto puede proporcionar un incentivo para sobrevalorar las emisiones entre tanto a fin de incrementar la oportunidad de recibir una tolerancia mayor al comienzo del plan.

Procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartado 24)

- A62. Si bien el profesional ejerciente debe realizar todos los procedimientos descritos en el apartado 24 durante el proceso de obtención del conocimiento requerido de la entidad, el profesional ejerciente no tiene la obligación de realizarlos todos para cada aspecto de dicho conocimiento.

Procedimientos analíticos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 24(b))

- A63. Los procedimientos analíticos realizados para la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material pueden identificar aspectos de la entidad que el profesional ejerciente no conocía y pueden ayudar a valorar los riesgos de incorrección material con el fin de proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. Los procedimientos analíticos pueden incluir, por ejemplo, la comparación de emisiones de GEI de diversas instalaciones con cifras de producción para esas instalaciones.
- A64. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de hechos inusuales y cifras, ratios y tendencias que podrían indicar cuestiones con repercusiones para el encargo. Las relaciones inusuales o inesperadas identificadas pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material.
- A65. De todos modos, cuando dichos procedimientos analíticos usan agregados de datos a un nivel alto (lo que puede ser la situación con los procedimientos analíticos realizados para obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material), los resultados de dichos procedimientos analíticos solo proporcionan una indicación inicial amplia acerca de si puede existir una incorrección material. En consecuencia, en los casos antes mencionados, la consideración de otra evidencia reunida al identificar los riesgos de incorrección material, junto con los resultados de dichos procedimientos analíticos, puede ayudar al profesional ejerciente a comprender y evaluar los resultados de los procedimientos analíticos.

Observación e inspección (Ref.: Apartado 24(c))

¹⁹ Ver también NIEA 3000, apartado 49(e).

- A66. La observación consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el profesional ejerciente de los dispositivos de seguimiento que calibra el personal de la entidad o la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar el modo en que se realiza el proceso o el procedimiento.
- A67. La inspección implica:
- (a) el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, por ejemplo, registros de un dispositivo de seguimiento. La inspección de los registros o documentos proporciona evidencia con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración; o
 - (b) un examen físico de, por ejemplo, un dispositivo de calibración.
- A68. La observación e inspección pueden sustentar las indagaciones ante la dirección y otras personas y también puede proveer información acerca de la entidad y su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen la observación o inspección de lo siguiente:
- Las operaciones de la entidad. La observación de los procesos y equipamientos, incluyendo los equipamientos de seguimiento en las instalaciones puede ser particularmente relevante cuando las emisiones de Alcance 1 significativas están incluidas en la declaración de GEI.
 - Documentos (tal como planes y estrategias de mitigación de emisiones), registros (como ser registros de calibración y resultados de laboratorios de pruebas) y manuales que detallan procedimientos de recolección de información y controles internos.
 - Informes preparados por la dirección o aquellas personas a cargo de funciones de gobierno, tal como informes internos o externos con respecto a los sistemas de gestión ambiental de la entidad.
 - Los informes preparados por la dirección (tal como informes de dirección trimestrales) y aquellas personas a cargo del gobierno (como ser como actas de las reuniones del consejo de dirección).

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad (Ref: Apartados 25L–26R)

- A69. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente no tiene la obligación de obtener conocimiento de todos los componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como se requiere en un encargo de seguridad razonable. Asimismo, el profesional ejerciente no tiene la obligación de evaluar el diseño de los controles y determinar si estos han sido implementados. Por ende, en un encargo de seguridad limitada, mientras que con frecuencia puede ser adecuado indagar en la entidad acerca de las actividades de control y el seguimiento de los controles relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones, con frecuencia no es necesario obtener un conocimiento detallado de dichos componentes del control interno de la entidad.
- A70. El conocimiento del profesional ejerciente de los componentes relevantes del control interno puede dar origen a dudas acerca de si hay evidencia adecuada y suficiente disponible para que el profesional ejerciente finalice el encargo. Por ejemplo (ver también los apartados A71–A72, A92–A93, y A96):
- Las dudas acerca de la integridad de aquellas personas que preparan la declaración de GEI pueden ser tan serias que pueden causar que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que el riesgo de manifestaciones erróneas por parte de la dirección en la declaración de GEI hagan que no se pueda ejecutar un encargo.
 - Las dudas acerca de la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden hacer que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que es improbable que haya evidencia adecuada y suficiente disponible para sustentar una conclusión no modificada sobre la declaración de GEI.

Actividades de control relacionadas con el encargo (Ref.: Apartado 25R(d))

- A71. El juicio del profesional ejerciente acerca de si las actividades de control específicas son relevantes para el encargo puede verse afectado por el nivel de sofisticación, documentación y formalidad del sistema de

información de la entidad, incluso los procesos comerciales relacionados concernientes a la emisión de informes sobre emisiones. A medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo suceda con el nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información y las actividades de control relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones.

- A72. En el caso de entidades muy pequeñas o sistemas de información inmaduros, las actividades de control específicas probablemente serán más rudimentarias, no estarán tan bien documentadas y podrían solo existir a nivel informal. Cuando este es el caso, es menos probable que el profesional ejerciente juzgue necesario conocer las actividades de control específicas a fin de valorar los riesgos de incorrección material y diseñar procedimientos posteriores en respuesta a los riesgos valorados. Por otro lado, en algunos planes reglamentados, se puede requerir que el sistema de información y las actividades de control sean formalmente documentados y su diseño aprobado por el regulador. Sin perjuicio de ello, incluso en algunos de estos casos, no se pueden documentar todos los flujos de datos relevantes y controles asociados. Por ejemplo, puede resultar más probable que las actividades de control relacionadas con la recolección de datos a partir del seguimiento continuo sean sofisticadas, estén bien documentadas y sean más formales que las actividades de control respecto del procesamiento y emisión de informes acerca de los datos consiguientes (ver también apartados A70, A92-A93 y A96).

Otros encargos ejecutados para la entidad (Ref.: Apartado 27)

- A73. La información obtenida de otros encargos ejecutados por la entidad puede estar relacionada con, por ejemplo, con aspectos del entorno de control de la entidad.

Procedimientos de realización del trabajo in situ en las instalaciones de la entidad (Ref.: Apartado 31)

- A74. La observación e inspección de los procedimientos de realización del trabajo, así como también otros procedimientos, en el lugar de las instalaciones de la entidad (con frecuencia denominado "visita de inspección") puede resultar importante para obtener conocimiento de la entidad, el cual el profesional ejerciente desarrolla realizando procedimientos en el establecimiento principal. Dado que puede esperarse que el conocimiento de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de la entidad sean más exhaustivos para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, la cantidad de instalaciones en las que se realizan los procedimientos en el lugar en el caso de un encargo de seguridad razonable por lo general es mayor que en el caso de un encargo de seguridad limitada.
- A75. Los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones (o cuando otro profesional ejerciente realiza dichos procedimientos en nombre del profesional ejerciente) pueden llevarse a cabo como parte de la planificación cuando se ejecutan los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material o en respuesta a los riesgos de incorrección material que han sido valorados. Los procedimientos de realización del trabajo en instalaciones significativas con frecuencia son de particular importancia cuando el encargo se ejecuta por primera vez al considerar la integridad de las fuentes de Alcance 1 y de los sumideros incluidos en la declaración de GEI y cuando se establece si los sistemas de recolección y procesamiento de datos de la entidad y sus técnicas de estimación son adecuados respecto de los procesos físicos subyacentes y las incertidumbres relacionadas.
- A76. Tal como se indica en el apartado A74, los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones pueden ser importantes para obtener el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente desarrolla al llevar a cabo procedimientos en el establecimiento principal. Para muchos encargos de seguridad razonable, el profesional ejerciente también juzgará si es necesario realizar procedimientos en el lugar de cada instalación específica a fin de responder a los riesgos de incorrección material valorados, en particular cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1. Para los encargos de seguridad limitada donde la entidad cuenta con una cantidad significativa de instalaciones con emisiones de Alcance 1, es posible que no se pueda obtener un grado significativo de seguridad sin que el profesional ejerciente realice procedimientos en una selección de instalaciones significativas. Cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1 y el profesional ejerciente determina que este (u otro profesional ejerciente en su nombre) no puede llevar a cabo procedimientos efectivos y eficaces en el lugar de las instalaciones, los procedimientos alternativos pueden incluir uno o más de los siguientes:

- Revisión de los documentos fuente, diagramas de flujo de energía y diagramas de flujo de material.
 - Análisis de las respuestas a cuestionarios por parte de la dirección de la instalación.
 - Inspección de las imágenes vía satélite de la instalación.
- A77. Con el fin de obtener una cobertura adecuada del total de las emisiones, en especial en un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir que es adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones que no son instalaciones significativas. Los factores que pueden ser relevantes para dicha decisión incluyen:
- La naturaleza de las emisiones en diferentes instalaciones. Por ejemplo, es más probable que el profesional ejerciente escoja visitar una instalación con emisiones de Alcance 1 que una instalación con solo emisiones de Alcance 2. En este último caso, el examen de las facturas de energía en el establecimiento principal es más probable que sea una fuente de evidencia primaria.
 - La cantidad y tamaño de las instalaciones y su contribución a las emisiones globales.
 - Si las instalaciones hacen uso de procesos diferentes o procesos que utilizan diferentes tecnologías. Cuando este es el caso, puede resultar adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones utilizando diferentes procesos o tecnologías.
 - Los métodos utilizados en diferentes instalaciones para reunir información sobre las emisiones.
 - La experiencia del personal relevante en las diferentes instalaciones.
 - La variación de la selección de las instalaciones a lo largo del tiempo.

Auditoría interna (Ref.: Apartado 32)

- A78. Es posible que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante para el encargo si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna están relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones y el profesional ejerciente espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos a aplicar, o para reducir su extensión.

Riesgos de incorrección material en la declaración de GEI (Ref.: Apartados 33L(a)–33R(a))

- A79. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI se relacionan, en forma generalizada, con los riesgos concernientes a la declaración de GEI en su conjunto. Los riesgos de esta naturaleza no son riesgos necesariamente identificables con un tipo específico de emisión o nivel de información a revelar. Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar los riesgos de incorrección material de forma más general, por ejemplo, a través de la omisión del control interno de la dirección. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden ser especialmente relevantes para la consideración del profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material que surgen de acciones fraudulentas.
- A80. Los riesgos en la declaración de GEI pueden derivar especialmente de un entorno de control deficiente. Por ejemplo, las deficiencias tales como la falta de competencia de la dirección pueden tener un efecto generalizado en la declaración de GEI y pueden requerir una respuesta global del profesional ejerciente. Otros riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden incluir, por ejemplo:
- Mecanismos de recolección de datos, cuantificación de emisiones y preparación de declaraciones de GEI inadecuados, deficientemente controlados o documentados,
 - Falta de competencia de la persona que reúne los datos, cuantifica las emisiones y prepara las declaraciones de GEI.
 - Falta de participación de la dirección en la cuantificación de las emisiones y preparación de las declaraciones de GEI.
 - Falta de identificación exacta de todas las fuentes de GEI.
 - Riesgo de fraude, por ejemplo, en relación con los mercados de comercialización de emisiones.

- Presentación de información que cubre periodos anteriores que no ha sido preparada sobre una base congruente, por ejemplo, debido a límites modificados o cambios en las metodologías de medición.
- Presentación errónea de la información en la declaración de GEI, por ejemplo, resaltar excesivamente datos o tendencias de manera favorable.
- Métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes incongruentes, inclusive diferentes métodos para determinar el límite organizativo en diferentes instalaciones.
- Errores en la conversión de unidades al consolidar información de las instalaciones.
- Revelación inadecuada de incertidumbres científicas e hipótesis clave en relación con las estimaciones.

El uso de las afirmaciones (Ref.: Apartados 33L(b)–33R(b))

- A81. El profesional ejerciente hace uso de afirmaciones en un encargo de seguridad razonable y puede utilizarlas en un encargo de seguridad limitada para considerar los diferentes tipos de incorrecciones materiales que pueden presentarse.
- A82. Para manifestar que la declaración de GEI concuerda con los criterios aplicables, la entidad, de manera implícita o explícita, hace afirmaciones respecto de la cuantificación, presentación y revelación de las emisiones. Las afirmaciones se clasifican en las siguientes categorías y pueden tomar alguna de las siguientes formas:
- (a) Afirmaciones acerca de la cuantificación de las emisiones para un periodo sujeto a aseguramiento:
 - (i) Ocurrencia—ocurrieron emisiones que han sido registradas y corresponden a la entidad.
 - (ii) Integridad—todas las emisiones que deberían haber sido registradas fueron registradas (ver apartados A30–A34 para obtener información sobre una indicación de integridad con respecto a los diversos Alcances).
 - (iii) Exactitud—la cuantificación de las emisiones ha sido registrada adecuadamente.
 - (iv) Corte—las emisiones han sido registradas en el periodo de emisión de informes correcto.
 - (v) Clasificación—las emisiones han sido registradas correctamente en cuanto a su tipo.
 - (b) Afirmaciones acerca de la presentación e información a revelar:
 - (i) Ocurrencia y responsabilidad—emisiones reveladas y otras cuestiones han acontecido y corresponden a la entidad.
 - (ii) Integridad—se incluyó toda la información a revelar que debía ser parte de la declaración de GEI.
 - (iii) Clasificación y conocimiento—la información acerca de las emisiones ha sido correctamente presentada y descrita y la información a revelar está claramente expresada.
 - (iv) Exactitud y cuantificación—la cuantificación e información relacionada con las emisiones incluida en la declaración de GEI ha sido correctamente revelada.
 - (v) Congruencia—las políticas de cuantificación son congruentes con aquellas aplicadas en el periodo anterior o los cambios son justificados y han sido correctamente aplicados y revelados en forma adecuada, y la información comparativa, de ser el caso, es tal como se informa en el periodo anterior o ha sido reexpresada de manera adecuada.

Confianza en el control interno (Ref: Apartado 33R)

- A83. Si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizadas por el profesional ejerciente incluye la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, el profesional ejerciente intenta apoyarse en la efectividad de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos), el profesional ejerciente debe, según el apartado 38R, diseñar y poner en práctica pruebas de la eficacia operativa de dichos controles.

*Causas de riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 34)***Fraude (Ref.: Apartados 28, 34(a))**

- A84. Las incorrecciones en la declaración de GEI pueden surgir debido a un fraude o error. El factor de distinción entre fraude y error es si la acción subyacente que deriva en la incorrección de la declaración de GEI es intencionada o no intencionada.
- A85. Los incentivos para la incorrección intencionada en una declaración de GEI pueden surgir si, por ejemplo, una parte significativa de la remuneración de aquellas personas directamente involucradas, o que tienen la posibilidad de influir en el proceso de emisión de informes sobre emisiones está relacionada con la obtención de objetivos de GEI. Tal como lo indica el apartado A61, otros incentivos que pueden sobrevalorar o subvalorar las emisiones pueden derivar de la estrategia para el cambio climático de la entidad, si corresponde, y cualquier riesgo económico, normativo, físico o de reputación asociado.
- A86. Si bien el fraude es un concepto legal amplio, para los fines de esta NIEA, el profesional ejerciente debe ocuparse del fraude que causa incorrección material en la declaración de GEI. A pesar de que el profesional ejerciente puede sospechar o, en raras ocasiones, identificar un hecho fraudulento, este no toma determinaciones legales de si el fraude ha ocurrido realmente.

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 y reglamentarias al realizar los procedimientos requeridos por el apartado 33L o 33R; y
 - (b) otras disposiciones legales y 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). El mantenimiento del escepticismo profesional durante el encargo, tal como lo requiere la NIEA 3000,²⁰ 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 y reglamentarias para el profesional ejerciente.

Otras causas de riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 34)

A88. Ejemplos de factores a los que se hace referencia en el apartado 34(c)-(k) incluyen:

- (a) Es probable que ocurran omisiones de una o más fuentes de emisiones para las fuentes que son menos obvias y que se pueden pasar por alto, tal como las emisiones fugitivas.
- (b) Los cambios económicos o normativos significativos pueden comprender, por ejemplo, aumentos en los objetivos de energía renovable o cambios significativos en los precios para los volúmenes según el plan de comercialización de emisiones, lo que puede derivar, por ejemplo, en un aumento del riesgo de clasificación errónea de las fuentes en un generador eléctrico.
- (c) La naturaleza de las operaciones de la entidad puede ser compleja (por ejemplo, puede involucrar instalaciones y procesos múltiples y dispares), discontinuos (por ejemplo, generación de electricidad con cargas pico) o derivar en relaciones escasas o débiles entre las emisiones de la entidad y otros

²⁰ NIEA 3000, apartado 14.

niveles de actividad mensurables (por ejemplo, una planta de níquel cobalto). En tales casos, la oportunidad de realizar procedimientos analíticos significativos puede verse severamente reducida.

Los cambios en las operaciones o límites (por ejemplo, la introducción de nuevos procesos o la venta, adquisición o externalización de las fuentes de emisión o sumideros de eliminación) también pueden introducir riesgos de incorrección material (por ejemplo, por medio de la falta de conocimiento de los procedimientos de cuantificación o emisión de informes). Asimismo, la contabilización doble de una fuente de emisiones o sumidero de eliminación puede ocurrir debido a una coordinación inadecuada de la identificación de las fuentes y sumideros en una instalación compleja.

- (d) La selección de un método de cuantificación inadecuado (por ejemplo, calcular emisiones de Alcance 1 con un factor de emisiones cuando hay disponible un método de medición directo más exacto y que resultaría más adecuado). La selección de un método de cuantificación adecuado es de particular importancia cuando el método ha sido modificado. Esto se debe a que los usuarios a quienes se destina el informe con frecuencia están interesados en las tendencias de las emisiones a lo largo del tiempo o respecto de un año base. Algunos criterios pueden requerir que los métodos de cuantificación solo sean modificados cuando se utiliza un método más exacto. Otros factores relacionados con la naturaleza de los métodos de cuantificación incluyen:
- La aplicación incorrecta de un método de cuantificación, tal como no calibrar los medidores o no leerlos con la frecuencia suficiente, o el uso de un factor de emisiones inadecuado a las circunstancias. Por ejemplo, se puede predecir un factor de emisiones sobre la hipótesis de un uso continuo y no ser adecuado para su uso luego de una parada.
 - La complejidad de los métodos de cuantificación, que por lo general incluyen un mayor riesgo de incorrección material, por ejemplo, una manipulación matemática extensiva o compleja de los datos fuente (tal como el uso de modelos matemáticos complejos); el uso extensivo de factores de conversión de estado (tal como aquellos que se utilizan para convertir medidas de líquidos a medidas de gas); o el uso extensivo de factores de conversión de unidades (como aquellos que se utilizan para convertir medidas del sistema imperial al sistema métrico).
 - Cambios en los métodos de cuantificación o variables de entrada (por ejemplo, si el método de cuantificación utilizado se basa en el contenido de carbono de la biomasa y la composición de la biomasa utilizada cambia a lo largo del periodo).
- (e) Las emisiones significativas no rutinarias o cuestiones de juicio son una fuente de riesgo de incorrección material mayor en relación con las emisiones rutinarias no complejas sujetas a procesos de cuantificación y emisión de informes sobre emisiones sistemáticas. Las emisiones no rutinarias son aquellas que son inusuales, en su dimensión o naturaleza, y que, por lo tanto, ocurren en forma poco frecuente (por ejemplo, hechos aislados, tales como fallos en las plantas o filtraciones de importancia). Las cuestiones de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones subjetivas. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores debido a cuestiones tales como:
- Una mayor intervención de la dirección para especificar los métodos de cuantificación o tratamiento de la emisión de informes.
 - Una mayor intervención manual para la recolección y procesamiento de datos.
 - Cálculos o métodos de cuantificación y principios de emisión de informes complejos.
 - La naturaleza de las emisiones no rutinarias, que puede dificultar la implementación de controles efectivos respecto de los riesgos por parte de la entidad.
 - Los métodos de cuantificación y principios de emisión de informes para las estimaciones pueden estar sujetos a interpretaciones dispares.
 - Los juicios requeridos pueden ser subjetivos o complejos.
- (f) La inclusión de emisiones de Alcance 3 cuando la entidad no conserva los datos fuente utilizados en la cuantificación o cuando los métodos de cuantificación comúnmente en uso son inexactos o conllevan amplias variaciones en las emisiones informadas (ver apartados A31-A34).

- (g) Las cuestiones que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de cómo la entidad realiza estimaciones significativas y los datos sobre los que se basa incluyen, por ejemplo:
- conocimiento de los datos en los cuáles se basan las estimaciones;
 - el método y, en su caso, el modelo aplicable para realizar las estimaciones;
 - los aspectos relevantes del entorno de control y el sistema de información;
 - si la entidad ha empleado a un experto;
 - las hipótesis subyacentes a las estimaciones;
 - si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones y, si es así, los motivos correspondientes; y
 - si y, si es el caso, cómo la entidad ha valorado el efecto de la incertidumbre de estimación en la declaración de GEI, lo que incluye:
 - si, y en caso afirmativo, de qué manera, la entidad ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis sobre la estimación;
 - el modo en que la entidad determina la estimación cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace; y
 - si la entidad lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones realizadas en el periodo anterior y si ha respondido adecuadamente al desenlace de este procedimiento de seguimiento.

A89. Algunos de los ejemplos de otros factores que pueden derivar en riesgos de incorrección material comprenden:

- Errores humanos en la cuantificación de las emisiones, lo que es más probable que ocurra si el personal no conoce o no está bien capacitado respecto de los procesos o registro de datos de las emisiones.
- Excesiva confianza en un sistema de información con un diseño deficiente, que puede tener pocos controles efectivos, por ejemplo, el uso de hojas de cálculos sin los controles adecuados.
- Un ajuste manual, que de otro modo registraría los niveles de actividad en forma automática, por ejemplo, podría requerir entradas manuales si un medidor de antorchar se viera sobrecargado.
- Desarrollos externos significativos, tal como un escrutinio público intensificado de una instalación específica.

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 que el profesional ejerciente aplicará en un encargo de seguridad limitada diferirán en cuanto a su naturaleza y serán de una menor extensión que en un encargo de seguridad razonable. 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 son las siguientes:

- (a) *El énfasis puesto en la naturaleza de los diversos procedimientos:* 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 sería el caso para un encargo de seguridad razonable.

- Cuando la entidad hace uso de equipamientos de medición continuos para cuantificar los flujos de las emisiones, el profesional ejerciente puede decidir, en un encargo de seguridad limitada, responder al riesgo de incorrección material valorado a través de la realización de indagaciones acerca de la frecuencia con la que se calibra el equipamiento. En las mismas circunstancias para un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir examinar los registros de la entidad relativos a la calibración del equipamiento o probar su calibración en forma independiente.
 - Si la entidad quema carbón, el profesional ejerciente puede decidir en un encargo de seguridad razonable analizar de manera independiente las características del carbón, pero en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede decidir que la revisión de los registros de la entidad de los resultados de las pruebas de laboratorio constituyen una respuesta inadecuada para un riesgo valorado de incorrección material.
- (b) *La extensión de los procedimientos posteriores:* La extensión de los procedimientos posteriores realizados en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable. Esto puede incluir:
- 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;
 - la aplicación de menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como pruebas de detalle); o
 - procedimientos de realización del trabajo en el lugar de algunas instalaciones.
- (c) *La naturaleza de los procedimientos analíticos:* En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material incluyen el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, por otro lado, los procedimientos analíticos con frecuencia están diseñados 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 entorno de seguridad razonable.²¹
- Es más, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, la evidencia adecuada en un encargo de seguridad limitada con frecuencia puede obtenerse haciendo indagaciones acerca de la entidad y teniendo en cuenta las respuestas recibidas a la luz de las circunstancias conocidas del encargo, sin obtener evidencia adicional, tal como lo requiere el apartado 43R(a) en el caso de un encargo de seguridad razonable.
- Además, cuando se realizan procedimientos analíticos en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo:
- Usar datos agregados a nivel más alto, por ejemplo, datos regionales en lugar de los datos de la instalación, o datos mensuales en lugar de datos semanales.
 - Usar datos que no han sido sujetos a procedimientos separados para verificar su fiabilidad con el mismo alcance que tendrían en un encargo de seguridad razonable.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartado 35)

A91. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en la declaración de GEI pueden consistir en:

²¹ 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.

- Insistir ante el personal del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
 - Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
 - Proporcionar más supervisión.
 - Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores que se vayan a realizar.
 - Modificar de manera general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos, por ejemplo, aplicando procedimientos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia, o modificando la naturaleza de los procedimientos con el fin de obtener evidencia más convincente.
- A92. La valoración de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, y por ende en las respuestas globales del profesional ejerciente, se ve afectada por el conocimiento del entorno de control por parte del profesional ejerciente. Un entorno de control eficaz puede permitirle al profesional ejerciente tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Por el contrario, las deficiencias en el entorno de control tienen un efecto opuesto. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede responder a un entorno de control ineficiente mediante:
- La aplicación de un mayor número de procedimientos al cierre del periodo en lugar de en una fecha intermedia.
 - La obtención de mayor evidencia de procedimientos en lugar de pruebas de controles.
 - El aumento de los tamaños de las muestras y la extensión de los procedimientos, tal como la cantidad de instalaciones donde se realizan los procedimientos.
- A93. Dichas consideraciones, por ende, inciden en el método general del profesional ejerciente, por ejemplo, el énfasis relativo en las pruebas de controles en comparación con otros procedimientos (ver también apartados A70-A72 y A96).

Ejemplos de procedimientos posteriores (Ref.: Apartados 37L–37R, 40R)

- A94. Los procedimientos posteriores pueden incluir, por ejemplo:
- La realización de pruebas en la eficacia operativa de los controles respecto de la recogida y registro de los datos de las actividades, tal como los kilovatios hora de electricidad adquirida.
 - Acordar factores de emisiones para fuentes adecuadas (por ejemplo, publicaciones de gobierno) y considerar su aplicabilidad en las circunstancias.
 - Revisión de los acuerdos de negocios conjuntos y otros contratos relevantes a fin de determinar el límite organizativo de la entidad.
 - Conciliación de los datos registrados, por ejemplo, para odómetros en vehículos pertenecientes a la entidad.
 - Nuevos cálculos (por ejemplo, cálculos de balance de masa y balance de energía) y conciliación de las diferencias detectadas.
 - Toma de lecturas de equipamientos de seguimiento continuo.
 - Observación o nueva realización de mediciones físicas, tal como tanques de inmersión de aceite.
 - Análisis de la integridad y de lo adecuado de técnicas de cuantificación o medición única, en particular métodos complejos que pueden incluir, por ejemplo, bucles de retroalimentación o reciclado.
 - Muestreo y análisis independiente de las características de los materiales, tal como el carbón, o la observación de las técnicas de muestreo y revisión de los registros de los resultados de las pruebas de laboratorio de la entidad.

- Verificación de la exactitud de los cálculos y de lo adecuado de los métodos de cálculo utilizados (por ejemplo, la conversión y suma de las mediciones de entrada).
- Comprobación de la concordancia de los datos registrados con los documentos fuente, como registros de producción, registros de uso de combustible y facturas de la energía adquirida.

Factores que pueden influir en los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartados 37L(a)–37R(a))

A95. Los factores que pueden influir en los riesgos valorados de incorrección material comprenden:

- Limitaciones inherentes a las capacidades de los instrumentos de medición y la frecuencia de su calibración.
- La cantidad, naturaleza, propagación geográfica y características de posesión de las instalaciones de donde se recogen los datos.
- La cantidad y naturaleza de las diversas fuentes de emisiones y gases incluidas en la declaración de GEI.
- Si los procesos a los cuales se relacionan las emisiones son continuos o intermitentes y el riesgo de interrupción de dichos procesos.
- La complejidad de los métodos para la medición de la actividad y el cálculo de las emisiones, por ejemplo, algunos procesos requieren métodos de medición y cálculo únicos.
- El riesgo de las emisiones fugitivas no identificadas.
- El grado hasta el que la cantidad de emisiones concuerda con los datos de entrada disponibles.
- Si el personal que efectúa la recolección de datos está capacitado en métodos relevantes y la frecuencia de rotación de dicho personal.
- La naturaleza y el nivel de automatización utilizados en la captura y manipulación de datos.
- Las políticas de control de calidad y los procedimientos puestos en práctica en los laboratorios de pruebas, ya sean internas o externas.
- La complejidad de los criterios y las políticas de cuantificación y emisión de informes, incluyendo cómo se determina el límite organizativo.

Eficacia operativa de los controles (Ref.: Apartados 37R(a)(ii), 38R(a))

A96. En el caso de entidades muy pequeñas o sistemas de información inmaduros, está la posibilidad de que no existan muchas actividades de control identificables por el profesional ejerciente, o el grado hasta que su existencia u operación ha sido documentada por la entidad es limitado. En dichos casos, puede resultar más eficaz para el profesional ejerciente realizar procedimientos posteriores que principalmente no incluyen pruebas de controles. En algunas raras ocasiones, la ausencia de actividades de control u otros componentes de control pueden hacer imposible obtener evidencia convincente adecuada (ver también apartados A70-A72 y A92-A93).

Convicción de la evidencia (Ref.: Apartados 37L(b)–37R(b))

A97. A la hora de obtener evidencia más convincente debido a una valoración más alta del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, obteniendo evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Riesgos para los cuales resultan necesarios las pruebas de controles a fin de proporcionar evidencia adecuada y suficiente (Ref.: 38R(b))

A98. La cuantificación de las emisiones puede incluir procesos altamente automatizados con poca o ninguna intervención manual, por ejemplo, cuando se registran, procesan o informan datos relevantes en formatos electrónicos, tal como en un sistema de seguimiento continuo, o cuando el procesamiento de los datos de

actividad está integrado a un sistema tecnológico de emisión de informes financieros u operativos. En dichos casos:

- La evidencia puede estar disponible en formato electrónico solamente, y su suficiencia y adecuación dependen de la eficacia de los controles relativos a su exactitud e integridad.
- El potencial de iniciar o alterar de manera inadecuada la información y que ello no sea detectado puede ser mayor si los controles adecuados no están funcionando de manera eficaz.

Procedimientos de confirmación (Ref.: Apartado 41R)

A99. Los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia relevante acerca de dicha información a medida que:

- Se reúnen datos de terceros, como datos acerca de: viajes aéreos de los empleados cotejados por el agente de viajes, el flujo de entrada de energía a la instalación medido por un proveedor o los kilómetros recorridos por los vehículos de propiedad de la entidad registrados por un gestor de flota externo.
- Los datos de referencia de la industria utilizados para calcular los factores de las emisiones.
- Los términos de los acuerdos, contratos o transacciones entre la entidad y otras partes, o la información acerca de si otras partes incluyen o no las emisiones específicas en sus declaraciones de GEI cuando se tiene en cuenta el límite organizativo de la entidad.
- Los resultados de los análisis de laboratorio de las muestras (por ejemplo, el valor calórico de las muestras de entrada).

Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material (Ref.: Apartados 42L–42R)

A100. En muchos casos, la naturaleza fija de las relaciones físicas o químicas entre emisiones específicas y otros fenómenos mensurables permite diseñar procedimientos analíticos intensos (por ejemplo, la relación entre el consumo de combustible y las emisiones de dióxido de carbono y óxido de nitrógeno).

A101. De modo similar, una relación predecible y razonable puede existir entre la información financiera u operativa y las emisiones (por ejemplo, la relación entre las emisiones de Alcance 2 de la electricidad y el saldo del libro mayor para las compras de electricidad u horas de operación). Otros procedimientos analíticos pueden incluir comparaciones de información acerca de las emisiones de la entidad con datos externos tales como promedios de la industria, o el análisis de las tendencias durante el periodo para identificar anomalías para investigaciones posteriores y tendencias a lo largo de los periodos para su congruencia con otras circunstancias, como la adquisición o enajenación de instalaciones.

A102. Los procedimientos analíticos pueden ser particularmente eficaces cuando hay disponibles datos desagregados o cuando el profesional ejerciente tiene motivos para considerar que los datos a utilizar son confiables, como cuando se los extrae de una fuente bien controlada. En algunos casos, los datos a ser utilizados los puede capturar el sistema de información para emisión de informes financieros o se pueden introducir en otro sistema de información en paralelo con la entrada de datos financieros relacionados, y se pueden aplicar algunos controles comunes de entrada. Por ejemplo, la cantidad de combustible adquirida, según los registros de las facturas de los proveedores puede introducirse en las mismas condiciones en que se introducen las facturas relevantes en el sistema de cuentas a pagar. En algunos casos, los datos a ser utilizados pueden ser una entrada fundamental para las decisiones operativas y, por ende, estar sujetos a un mayor escrutinio por parte del personal operativo, o a procedimientos de auditoría externa separados (por ejemplo, como parte de un acuerdo de negocio conjunto o supervisión por el regulador).

Procedimientos relacionados con las estimaciones (Ref.: Apartados 44L–45R)

A103. En algunos casos, puede ser adecuado que el profesional ejerciente evalúe cómo la entidad ha considerado las hipótesis o desenlaces alternativos y por qué los ha rechazado.

A104. En algunos encargos de seguridad limitada, puede resultar adecuado que el profesional ejerciente realice uno o más de los procedimientos identificados en el apartado 45R.

Muestreo (Ref.: Apartado 46)

A105. El muestreo incluye:

- (a) La determinación de un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo del muestreo a un nivel aceptablemente bajo. Debido a que el nivel aceptable de riesgo del encargo de aseguramiento es menor para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, también puede serlo el nivel de riesgo de muestreo que es aceptable en el caso de las pruebas de detalle. Por lo tanto, cuando se utilizan muestreos para pruebas de detalle en un encargo de seguridad razonable, el tamaño de la muestra puede ser mayor cuando se utiliza en circunstancias similares en un encargo de seguridad limitada.
- (b) La selección de los elementos para la muestra de manera que cada unidad de muestreo de la población tenga oportunidad de selección y la aplicación de procedimientos adecuados a su finalidad sobre cada elemento seleccionado. Si el profesional ejerciente no puede aplicar los procedimientos diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el profesional ejerciente tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle.
- (c) Investigación de la naturaleza y causa de las desviaciones o incorrecciones identificadas y la evaluación de su posible efecto en el objetivo del procedimiento y en otras áreas del encargo.
- (d) Evaluar:
 - (i) los resultados de la muestra, incluyendo las pruebas de detalle, la proyección de las incorrecciones halladas en la muestra de la población y
 - (ii) si la utilización del muestreo ha proporcionado una base adecuada para extraer conclusiones sobre la población que ha sido comprobada.

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

A106. Para responder a fraudes o indicios de fraude identificados durante el encargo, puede ser adecuado que el profesional ejerciente, por ejemplo:

- Discuta el asunto con la entidad.
- Solicite a la entidad que consulte con un tercero adecuadamente cualificado, tal como el asesor legal o regulador de la entidad.
- Considere las implicaciones del asunto en relación con otros aspectos del encargo, incluidas la valoración del riesgo por el profesional ejerciente y la fiabilidad de las manifestaciones escritas de la entidad.
- Obtenga asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Se comunique con terceros (por ejemplo, un regulador).
- Retenga el informe de aseguramiento.
- Renuncie al encargo.

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:

- (a) concluya que el incumplimiento tiene un efecto material en la declaración de GEI y este no ha sido reflejado en la declaración de GEI; o
- (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 51 de esta NIEA es aplicable.

Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI (Ref.: Apartados 48L–48R)

A108. Tal como se estipula en el apartado A71, a medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo ocurra con el nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información relacionados con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones. En los sistemas de información inmaduros, el proceso de agregación puede ser muy informal. En los sistemas más sofisticados, el proceso de agregación puede ser más sistemático y documentarse de manera formal. La naturaleza, y también la extensión, de los procedimientos del profesional ejerciente con respecto a los ajustes y la manera en que este haga concordar o concilie la declaración de GEI con los registros subyacentes depende de la naturaleza y complejidad de las cuantificaciones y el proceso de emisión de informes y los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos adicionales (Ref.: Apartados 49L–49R)

A109. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este realice procedimientos adicionales. Dichos procedimientos pueden incluir solicitar a la entidad que examine la cuestión o cuestiones identificadas por el profesional ejerciente y hacer ajustes a la declaración de GEI, si corresponde.

Determinación de la necesidad de realizar procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (Ref.: Apartados 49L, 49L(b))

A110. Pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le llevan a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales. Por ejemplo, al realizar visitas de inspección, el profesional ejerciente puede identificar una fuente potencial de emisiones que aparentemente no está incluida en la declaración de GEI. En esos casos, el profesional ejerciente realiza indagaciones posteriores acerca de si la fuente potencial ha sido incorporada en la declaración de GEI. La extensión de los procedimientos adicionales aplicados, de acuerdo con el apartado 49L, será una cuestión de juicio profesional. Cuanto mayor sea la probabilidad de incorrección material, más convincente será la evidencia que obtenga el profesional ejerciente.

A111. En el caso de un encargo de seguridad limitada, si llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, de conformidad con el apartado 49L, el profesional ejerciente debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Sin embargo, si después el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí son causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance.

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref.: Apartado 50)

A112. El profesional ejerciente puede establecer una cifra por debajo de la cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la declaración de GEI. "Claramente insignificante" es una expresión equivalente a "no material". Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con esta NIEA; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Utilización del trabajo de otros profesionales ejercientes*Comunicación de la información a otros profesionales ejercientes (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:

- Una solicitud de que el otro profesional ejerciente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo utilizará el trabajo de dicho profesional ejerciente, confirme que colaborará con el equipo del encargo.
- La importancia relativa de la realización del trabajo para el trabajo del otro profesional ejerciente, que puede ser menor a la importancia relativa de la realización del trabajo para la declaración de GEI (y, si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para tipos específicos de emisiones o información a revelar) y el umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse como claramente poco significativas para la declaración de GEI.
- Los riesgos de incorrección material identificados en la declaración de GEI que son relevantes para el trabajo del otro profesional ejerciente, y una solicitud de que el otro profesional ejerciente comunique oportunamente cualquier riesgo identificado durante el encargo que pueda resultar material para la declaración de GEI, y las respuestas del otro profesional ejerciente ante dichos riesgos.

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

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

- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables al encargo del grupo, incluidos los relativos a la independencia y competencia profesional.
- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI.
- Una lista de las incorrecciones no corregidas identificadas por el otro profesional ejerciente durante el encargo que no son claramente poco significativas.
- Indicadores de posibles sesgos en la preparación de la información relevante.
- Una descripción de cualquier deficiencia significativa identificada en el control interno identificado por el otro profesional ejerciente durante el encargo.
- Otras cuestiones significativas que el otro profesional ejerciente ha comunicado o espera comunicar a la entidad, incluidos fraudes o indicios de fraude.
- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la declaración de GEI, o sobre la que el otro profesional ejerciente desee llamar la atención del equipo del encargo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el otro profesional ejerciente a la entidad.
- Los hallazgos globales del otro profesional ejerciente, sus conclusiones u opinión.

Evidencia (Ref.: Apartado 57(b))

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

- Discusiones con el otro profesional ejerciente acerca de las actividades comerciales relativas al trabajo del otro profesional ejerciente que resultan significativas para la declaración de GEI.
- Discusiones con el otro profesional ejerciente concernientes a la susceptibilidad de la información relevante a incorrección material.
- Revisión de la documentación del otro profesional ejerciente relacionada con los riesgos identificados de incorrección material, las respuestas ante dichos riesgos y las conclusiones. Dicha documentación

puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del otro profesional ejerciente con respecto a los riesgos identificados.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 58)

A116. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 58, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas. La persona o personas a quienes el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas por lo general son miembros de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, debido a que las estructuras de la dirección y del gobierno de la entidad varían según la jurisdicción y la entidad, que reflejan influencias tales como diferentes antecedentes culturales y legales y las características de tamaño y propiedad, no es posible que esta NIEA especifique, para todos los encargos, la persona o personas adecuadas a quienes se solicita manifestaciones escritas. Por ejemplo, la entidad puede ser una instalación que no constituye una entidad legal independiente por derecho propio. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Hechos posteriores (Ref.: Apartado 61)

A117. Los hechos posteriores pueden incluir, por ejemplo, la publicación de factores de emisiones revisados por un organismo, tal como una agencia estatal, cambios en la legislación o reglamentaciones relevantes, conocimiento científico mejorado, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

Información comparativa (Ref.: Apartados 62–63, 76(c))

A118. Las disposiciones legales o reglamentarias, o los términos del encargo, pueden especificar los requerimientos relacionados con la presentación, emisión de informes y grado de seguridad de la información comparativa en una declaración de GEI. Una diferencia clave entre los estados financieros y una declaración de GEI es que las cifras presentadas en la declaración de GEI miden las emisiones para un periodo discreto y no se basan en cifras acumuladas a lo largo del tiempo. Como resultado, la información comparativa presentada no afecta la información del año en curso a menos que las emisiones hayan sido registradas en el periodo erróneo y consecuentemente las cifras pueden estar basadas en el periodo de inicio incorrecto para la medición.

A119. Cuando una declaración de GEI incluye referencias a reducciones de porcentajes en las emisiones, o una comparación similar de información de periodos, es importante que el profesional ejerciente tenga en cuenta lo adecuado de las comparaciones. Estas pueden ser inadecuadas debido a:

- (a) cambios significativos en las operaciones desde el periodo anterior;
- (b) cambios significativos en los factores de conversión; o
- (c) inconsistencias en las fuentes o métodos de medición.

A120. Cuando la información comparativa se presenta con la información sobre las emisiones actuales pero parte de toda esa información comparativa, o su totalidad, no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, es importante que el estado de dicha información sea claramente identificado tanto en la declaración de GEI como en el informe de aseguramiento.

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.

Procedimientos de realización del trabajo sobre la información comparativa (Ref.: Apartado 63(a))

A122. En un encargo de seguridad limitada que incluye proporcionar un grado de seguridad sobre información comparativa, si llega a conocimiento del profesional ejerciente que podría haber una incorrección material en la información comparativa presentada, los procedimientos a ser realizados deben concordar con los

requerimientos del apartado 49L. En el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos a ser efectuados deben ser suficientes para formarse una opinión acerca de la información comparativa.

A123. Si el acuerdo no incluye proporcionar un grado de seguridad sobre la información comparativa, el requerimiento de realizar procedimientos en las circunstancias abordadas en el apartado 63(a) consiste en cumplir con la obligación ética del profesional ejerciente de no estar asociado, a sabiendas, con información materialmente falsa o engañosa.

Otra información (Ref.: Apartado 64)

A124. Las declaraciones de GEI se pueden publicar con otra información que no se encuentra cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, por ejemplo, una declaración de GEI puede estar incluida como parte de un informe anual o informe de sostenibilidad de la entidad, o estar incluida con otra información específica sobre cambios climáticos, tal como:

- Un análisis estratégico, incluso una declaración acerca del impacto que el cambio climático tiene en los objetivos estratégicos de la entidad.
- Una explicación y valoración cualitativa de los riesgos significativos actuales y anticipados y las oportunidades asociadas con el cambio climático.
- Información a revelar acerca de las acciones de la entidad, que incluye su plan a largo y corto plazo para abordar los riesgos, las oportunidades y los efectos relacionados con el cambio climático.
- Revelación de información acerca de las perspectivas futuras, incluyendo las tendencias y factores relacionados con el cambio climático que posiblemente afectan la estrategia de la entidad o el calendario a base del cual se planifica el logro de la estrategia.
- Una descripción de los procesos del gobierno y los recursos de la entidad que han sido asignados a la identificación, gestión y supervisión de los problemas relacionados con el cambio climático.

A125. En algunos casos, la entidad puede publicar información sobre emisiones que se calcula sobre una base diferente a aquella usada para preparar la declaración de GEI, por ejemplo, la otra información puede ser preparada sobre una base "de igual a igual" donde las emisiones se recalculan para omitir el efecto de hechos no recurrentes, tal como la puesta en marcha de una nueva planta o el cierre de una instalación. El profesional ejerciente puede buscar que esa información sea eliminada si los métodos utilizados para prepararla estaban prohibidos por los criterios usados para preparar la declaración de GEI. El profesional ejerciente también puede buscar que cualquier información narrativa que no concuerda con los datos cuantitativos incluidos en la declaración o que no puede ser justificada (por ejemplo, proyecciones especulativas o reclamos acerca de acciones futuras) sea eliminada.

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:

- Solicitar a la entidad que consulte con un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la entidad.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con terceros, por ejemplo, un regulador.
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
- Describir la cuestión en el informe de aseguramiento.

Documentación

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

A127. La NIEA 3000 requiere que el profesional ejerciente documente las cuestiones que son significativas para proporcionar evidencia que sustenta el informe de aseguramiento y que el encargo haya sido ejecutado de

acuerdo con las NIEA.²² Los siguientes son ejemplos de cuestiones adecuadas para incluir en la documentación del encargo:

- **Fraude:** Los riesgos de incorrección material y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos respecto del fraude, y las comunicaciones acerca de fraude hechas a la entidad, reguladores y otras personas.
- **Disposiciones legales y reglamentarias:** Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y los resultados de las discusiones con la entidad y otras partes fuera de la entidad.
- **Planificación:** La estrategia global del encargo, el plan del encargo y cualquier cambio significativo realizado durante el encargo y las razones para dichos cambios.
- **Materialidad:** o importancia relativa Las siguientes cifras y los factores considerados en su determinación: la importancia relativa para la declaración de GEI; si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para los tipos específicos de emisiones o información a revelar; la importancia relativa para la ejecución del encargo; y cualquier revisión de la importancia relativa a medida que el encargo avanza.
- **Riesgos de incorrección material:** la discusión requerida por el apartado 29 y las decisiones significativas a las que se llegó, elementos clave del conocimiento obtenido relacionado con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno especificados en el apartado 23, y los riesgos de incorrección material para los que, a juicio del profesional ejerciente, se requirieron procedimientos posteriores.
- **Procedimientos posteriores:** naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores realizados, la conexión de aquellos procedimientos posteriores con los riesgos de incorrección material y los resultados de los procedimientos.
- **Evaluación de las incorrecciones:** La cifra por debajo de la cual las incorrecciones podrían ser consideradas como claramente poco significativas, las incorrecciones acumuladas durante el encargo y si estas han sido corregidas, y la conclusión del profesional ejerciente relativa a si las incorrecciones no corregidas son materiales, en forma individual o agregada, y la base de dicha conclusión.

Cuestiones que surgen después de la fecha del informe de aseguramiento (Ref.: Apartado 68)

A128. Algunos ejemplos de circunstancias excepcionales incluyen hechos de los que el profesional ejerciente toma conocimiento luego de la fecha del informe de aseguramiento pero que existieron antes de dicha fecha y que, si se hubiera sabido de ellas entonces, podrían haber hecho que la declaración de GEI fuera modificada o el profesional ejerciente modificara la conclusión en el informe de aseguramiento, por ejemplo, el descubrimiento de un error significativo no corregido. Los cambios resultantes a la documentación del encargo se revisan de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma con respecto a las responsabilidades de revisión, según lo requiere la NICC 1, donde se indica que el socio del encargo es el responsable final de los cambios.²³

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

A129. La NICC 1 (o requerimientos nacionales con al menos el mismo grado de exigencia) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.²⁴ 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 aseguramiento²⁵.

Revisión del control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 71)

²² NIEA 3000, apartado 42.

²³ NICC 1, *Control de calidad en las firmas que realizan auditorías y revisiones de los estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento y encargos de servicios relacionados*, apartado 32-33

²⁴ NICC 1, apartado 45

²⁵ NICC 1, apartado A45

A130. Otras cuestiones que se pueden considerar en una revisión de control de calidad de un encargo son:

- La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma con relación al encargo.
- Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas.
- Si la documentación del encargo seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Descripción de los criterios aplicables (Ref.: Apartados 74(d), 76(g)(iv))

- A131. La preparación de la declaración de GEI por parte de la entidad requiere la inclusión de una descripción adecuada de los criterios aplicables en las notas explicativas de la declaración de GEI. La descripción informa a los usuarios a quienes se destina el informe acerca del marco el cual se basa la declaración de GEI y es de especial importancia cuando existen diferencias significativas entre los diversos criterios respecto de cómo se tratan las cuestiones específicas en una declaración de GEI, por ejemplo, qué deducciones de emisiones incluir, de ser el caso; cómo estas han sido cuantificadas y qué manifiestan; y la base para la selección de qué emisiones de Alcance 3 se incluyen y cómo se cuantifican.
- A132. Una descripción que indique que la declaración de GEI ha sido preparada de conformidad con ciertos criterios específicos sólo es adecuada si la declaración de GEI cumple con todos los requerimientos de dichos criterios vigentes durante el periodo cubierto por la declaración de GEI.
- A133. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “la declaración de GEI cumple sustancialmente con los requerimientos de XYZ”) no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la declaración de GEI.

Contenido del informe de aseguramiento

Informes de aseguramiento ilustrativos (Ref.: Apartado 76)

- A134. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de aseguramiento de declaraciones de GEI a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 76.

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

- A135. A fin de evitar malentendidos y una confianza excesiva en la información que no ha sido sujeta a aseguramiento, cuando la declaración de GEI incluye información tal como comparaciones que no están cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, la información por lo general se identifica como tal en la declaración de GEI y en el informe de aseguramiento del profesional ejerciente.

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

- A136. La redacción de la declaración a ser incluida en el informe de aseguramiento cuando la declaración de GEI incluye emisiones puede variar considerablemente según las circunstancias.
- A137. La disponibilidad de información relevante y fiable en relación con las compensaciones y otras deducciones de emisiones varía ampliamente y, por ende, lo mismo sucede con la evidencia disponible para que el profesional ejerciente sustente las deducciones de emisiones reclamadas por la entidad.
- A138. Debido a la naturaleza diversa de las deducciones de emisiones y la frecuentemente reducida cantidad y naturaleza de los procedimientos que pueden aplicarse a las deducciones de emisiones por parte del profesional ejerciente, esta NIEA requiere la identificación en el informe de aseguramiento de aquellas deducciones de emisiones, si corresponde, cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente respecto de ellas.
- 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 CO_{2-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 opinión acerca de si tales compensaciones han derivado en una reducción de yyy toneladas de CO_{2-e} o si lo harán en el futuro.

Uso del informe de aseguramiento (Ref.: Apartado 76(g)(iii))

- A140. Además de identificar el informe de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir una redacción en el cuerpo del informe de aseguramiento que especifique el propósito o los usuarios para quienes fue preparado el informe. Por ejemplo, cuando la declaración de GEI se vaya a depositar en el registro público, puede resultar adecuado que las notas explicativas de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyan una declaración indicando que el informe está dirigido a unos usuarios que cuentan con un conocimiento razonable de las actividades de GEI y que han analizado la información contenida en la declaración de GEI con una diligencia razonable y que comprenden que la declaración de GEI ha sido preparada y proporciona un grado de seguridad según los niveles adecuados de importancia relativa.
- A141. Adicionalmente, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a quienes se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

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

- A142. El informe de aseguramiento en un encargo de seguridad razonable normalmente contiene una redacción estándar y solo describe, en forma breve, los procedimientos realizados. Esto se debe a que, en un encargo de seguridad razonable, la descripción de cualquier nivel de detalle de los procedimientos específicos llevados a cabo no ayudaría a los usuarios a comprender que, en todos los casos donde se emite un informe no modificado, se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente a fin de permitir al profesional ejerciente expresar una opinión.
- 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 aplicados para los usuarios a quienes se destina 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:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).
- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- 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 las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

- A144. Al describir los procedimientos realizados en el informe de seguridad limitada, es importante que estos se escriban de manera objetiva pero que no se resuman hasta el punto de resultar ambiguos, o que no se escriban de manera que se vean sobrevalorados u ornamentados, o que impliquen que se ha obtenido una seguridad razonable. También es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordados y que, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

La firma del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 76(k))

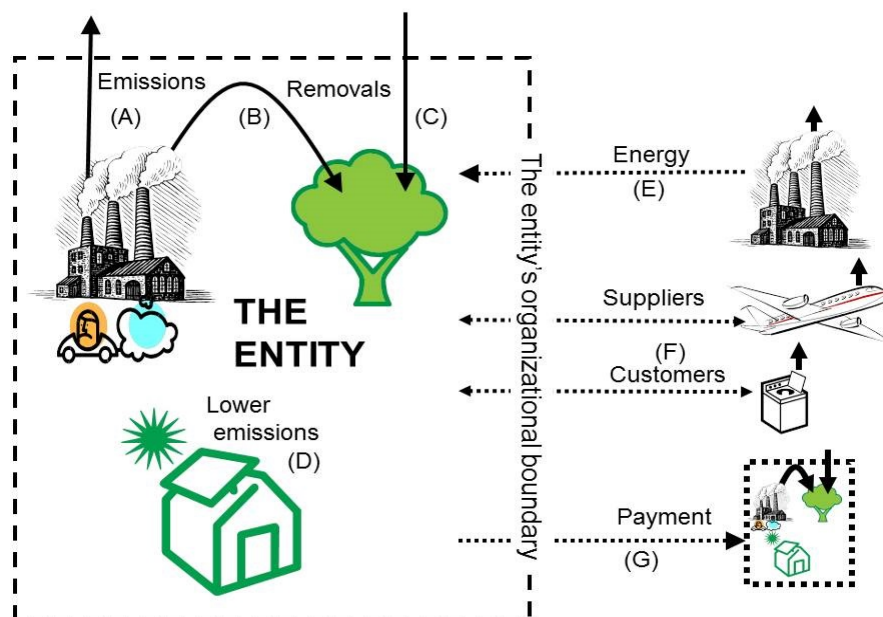
- A145. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de su firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en determinadas jurisdicciones puede exigírsele que haga constar en el informe de aseguramiento su titulación profesional o el hecho de que el profesional ejerciente o la firma, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

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

- A146. El uso generalizado de los párrafos de énfasis o párrafos de otras cuestiones disminuye la eficacia del profesional ejerciente en la comunicación de este tipo de cuestiones.
- A147. Un párrafo de énfasis puede resultar adecuado cuando, por ejemplo, se han usado diferentes criterios o estos se han revisado, actualizado o interpretado de manera diferente en periodos anteriores, y ello ha tenido un efecto fundamental en las emisiones informadas, o cuando un fallo en el sistema para parte del periodo en cuestión significa que se ha utilizado una extrapolación para estimar las emisiones correspondientes a ese momento y ello ha sido expresado en la declaración de GEI.
- A148. Un párrafo de otras cuestiones puede ser adecuado cuando, por ejemplo, el alcance del encargo ha cambiado significativamente respecto del periodo anterior y ello no ha sido expresado en la declaración de GEI.
- A149. El contenido del párrafo de énfasis incluye una clara referencia a la cuestión que se resalta y la ubicación en la declaración de GEI de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. También indica que el profesional ejerciente no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ver también apartado A125)
- A150. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en la declaración de GEI. El apartado 77 limita el uso de los párrafos sobre otras cuestiones a cuestiones relevantes para el conocimiento de encargo por el usuario, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento que el profesional ejerciente considera necesarias para la comunicación en el informe de aseguramiento. (Ver también apartado A124)
- A151. La inclusión de las recomendaciones del profesional ejerciente acerca de cuestiones tales como mejoras en el sistema de información de la entidad en el informe de aseguramiento puede significar que aquellas cuestiones no han sido abordadas correctamente al momento de la preparación de la declaración de GEI. Dichas recomendaciones pueden comunicarse, por ejemplo, en una carta a la dirección o en una discusión con los responsables del gobierno en la entidad. Las consideraciones relevantes para decidir si corresponde incluir recomendaciones en el informe de aseguramiento comprenden si su naturaleza es relevante para las necesidades de información de los usuarios y si estas han sido expresadas en forma adecuada a fin de que no sean malinterpretadas como una salvedad a la conclusión del profesional ejerciente en la declaración de GEI.
- 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 1

(Ref.: Apartados A8–A14)

Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones

A = Emisiones directas o de Alcance 1 (ver apartado A8).

B = Eliminaciones (emisiones que se generan dentro del límite de la entidad pero que se capturan y almacenan dentro del silo en lugar de liberarlas a la atmósfera. Por lo general se tienen en cuenta en términos brutos, es decir, como emisiones de Alcance 1 y una eliminación) (ver apartado A14).

C = Eliminaciones (GEI que la entidad ha eliminado de la atmósfera) (ver apartado A14).

D = Acciones que la entidad pone en práctica para reducir sus emisiones. Tales acciones pueden reducir las emisiones de Alcance 1 (por ejemplo, por medio de la utilización de vehículos con mayor ahorro de combustible), emisiones de Alcance 2 (por ejemplo, con la instalación de paneles solares para reducir la cantidad de electricidad adquirida) o emisiones de Alcance 3 (por ejemplo, a través de la reducción o venta de productos que requieren menos energía para su uso). La entidad puede incluir dichas acciones en las notas explicativas de la declaración de GEI, pero estas solo afectan la cuantificación de las emisiones frente a la declaración de GEI en el sentido que las emisiones informadas son menores de lo que serían de otro modo o que constituyen una deducción de emisiones de acuerdo con los criterios aplicables (ver apartado A11).

E = Emisiones de Alcance 2 (ver apartado A9).

F = Emisiones de Alcance 3 (ver apartado A10).

G = Deducciones de emisiones, incluso las compensaciones adquiridas (ver apartados A11–A13).

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.

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre la declaración de GEI *(este título no es necesario si esta es la única sección)*

Hemos asumido un encargo de seguridad razonable sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones y las notas explicativas en las páginas xx-yy. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente.]¹

Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [*criterios aplicables*]², aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI,]³La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, el cual incluye requerimientos de independencia y de otras índoles fundados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad 1,⁴ [*nombre de la firma*] mantiene un sistema de control de calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados respecto al cumplimiento de los

¹ La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).

² [*Criterios aplicables*] se pueden descargar en forma gratuita desde www.#####.org.

³ Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.

⁴ 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.*

requerimientos éticos, las normas profesionales y los requerimientos de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la declaración de GEI basada en la evidencia obtenida. Hemos llevado a cabo nuestro encargo de seguridad razonable de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero* (“NIEA 3410”), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad razonable sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad razonable de conformidad con la NIEA 3410 incluye la aplicación de procedimientos para obtener evidencia acerca de la cuantificación de las emisiones y la información relacionada en la declaración de GEI. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio del profesional ejerciente, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, en la declaración de GEI. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, tuvimos en cuenta los controles internos relevantes para la preparación de la declaración de GEI por parte de ABC. Un encargo de seguridad razonable también incluye:

- la valoración de la adecuación, de acuerdo con las circunstancias, del uso por ABC [*criterios aplicables*] aplicados conforme la Nota 1 de la declaración de GEI, como base para la preparación de la declaración de GEI;
- la evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes utilizados, y la razonabilidad de las estimaciones realizadas por ABC; y
- la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Opinión

En nuestra opinión, la declaración de GEI para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [*criterios aplicables*] aplicados, según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (*aplicables para algunos encargos solamente*)

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del profesional ejerciente.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

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.

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.

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre la declaración de GEI (este título no es necesario si esta es la única sección)

Hemos asumido un encargo de seguridad limitada sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones [y las notas explicativas en las páginas xx-yy]. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente.]⁵

Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [*criterios aplicables*⁶], aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI,]⁷La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, el cual incluye requerimientos de independencia y de otras índoles fundados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad 1,⁸ [*nombre de la firma*] mantiene un sistema de control de calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados respecto al cumplimiento de los requerimientos éticos, las normas profesionales y los requerimientos de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión de seguridad limitada acerca de la declaración de GEI basada en los procedimientos que hemos realizado y la evidencia obtenida. Hemos realizado nuestro encargo de seguridad

⁵ La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).

⁶ [*Criterios aplicables*] se pueden descargar en forma gratuita desde www.#####.org.

⁷ Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.

⁸ 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*.

limitada conforme la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero* (“NIEA 3410”), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad limitada sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad limitada asumido de acuerdo con esta NIEA 3410, incluye la valoración, de acuerdo con las circunstancias, de la adecuación del uso de [criterios aplicables] por parte de ABC como base para la preparación de la declaración de GEI, la evaluación de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, ya sea debido a fraude o error, como respuesta a los riesgos valorados, según sea necesario dadas las circunstancias, y la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI. Un encargo de seguridad limitada tiene un alcance sustancialmente menor que un encargo de seguridad razonable en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo, incluido el conocimiento de control interno, así como los procedimientos aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

Los procedimientos que realizamos estuvieron basados en nuestro juicio profesional e incluyeron indagaciones, observación de los procesos realizados, inspección de documentos, procedimientos analíticos, evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes, y comprobación de la concordancia o conciliación con los registros subyacentes.

[El profesional ejerciente puede insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios de la base para la conclusión del profesional ejerciente.⁹ La siguiente sección ha sido proporcionada a modo de orientación, y los ejemplos de procedimientos no constituyen una lista exhaustiva del tipo o extensión de los procedimientos que pueden ser importantes para el conocimiento de los usuarios relacionado con el trabajo efectuado.]¹⁰

Dadas las circunstancias del encargo, al momento de poner en práctica los procedimientos que se detallan arriba, nosotros:

- Por medio de indagaciones, obtuvimos conocimiento del entorno de control y sistemas de información de ABC relevantes para la cuantificación y emisión de informes sobre las emisiones pero no evaluamos el diseño de las actividades de control específicas, ni obtuvimos evidencia acerca de su implementación ni comprobamos su eficacia operativa.
- Evaluamos si los métodos de ABC para el desarrollo de las estimaciones son adecuados y si han sido aplicados de manera congruente. Sin embargo, nuestros procedimientos no incluyeron la comprobación de datos sobre los cuales se basaron las estimaciones ni desarrollamos, de manera independiente, nuestras propias estimaciones para evaluar las estimaciones de ABC a través de su comparación.
- Realizamos visitas de inspección [en tres instalaciones] con el fin efectuar una evaluación de la integridad de las fuentes de emisiones, métodos de recolección de datos, datos fuente e hipótesis relevantes aplicables a todas las instalaciones. Las instalaciones seleccionadas para las pruebas se eligieron teniendo en cuenta sus emisiones en relación con el total de emisiones, fuentes de las emisiones y las instalaciones seleccionadas en periodos anteriores. Nuestros procedimientos [incluyeron/no incluyeron] la comprobación de los sistemas de información a fin de recolectar y agregar datos sobre la instalación o los controles en dichas instalaciones.]¹¹

⁹ *Los procedimientos deben resumirse pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordado y, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.*

¹⁰ En el informe final, este párrafo explicativo deberá eliminarse.

¹¹ Esta sección debe eliminarse si el profesional ejerciente concluye que la información ampliada acerca de los procedimientos realizados no es necesaria en las circunstancias del encargo.

Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. Como resultado, el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera sido obtenido si se hubiese 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.

Conclusión de seguridad limitada

Basándonos en los procedimientos que hemos aplicado y la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de GEI de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [criterios aplicables] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (*aplicables para algunos encargos solamente*)

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del profesional ejerciente.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3420

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO PARA INFORMAR SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

(Aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 31 de marzo de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIEA	1–8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos	10
Definiciones	11
Requerimientos	
NIEA 3000	12
Aceptación del encargo	13
Planificación y realización del encargo	14–27
Manifestaciones escritas	28
Formación de la opinión	29–30
Tipo de opinión	31–34
Preparación del informe de aseguramiento	35
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIEA	A1
Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto	A2–A3
Compilación de información financiera proforma	A4–A5
Naturaleza de un encargo de seguridad razonable	A6
Definiciones	A7–A9
Aceptación del encargo	A10–A12
Planificación y realización del encargo	A13–A44
Manifestaciones escritas	A45
Formación de la opinión	A46–A50
Preparación del informe de aseguramiento	A51–A57
Anexo: Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada (favorable)	

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* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Encargos de aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de seguridad razonable realizados por un profesional ejerciente¹ con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable² de información financiera proforma que se incluye en un folleto. Esta NIEA es aplicable cuando:
 - dicho informe es requerido por la ley del mercado de valores o por el reglamento de la bolsa (“disposición legal o reglamentaria aplicable”) en la jurisdicción en la que se emitirá el folleto o
 - dicho informe se considere práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción. (Ref: Apartado A1)

Naturaleza de la responsabilidad del profesional ejerciente

2. En un encargo realizado de conformidad con esta NIEA, el profesional ejerciente no tiene responsabilidad alguna de compilar la información financiera proforma para la entidad. Dicha responsabilidad le incumbe a la parte responsable. La única responsabilidad del profesional ejerciente es informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.
3. Esta NIEA no trata de los encargos distintos a los encargos de aseguramiento en los que la entidad contrata al profesional ejerciente para compilar sus estados financieros históricos.

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto

4. La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. Esto se consigue mediante la aplicación de ajustes proforma a la información financiera no ajustada. La información financiera proforma no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados económicos, ni sus flujos de efectivo. (Ref: Apartados A2–A3)

Compilación de información financiera proforma

5. La compilación de información financiera proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información financiera por la parte responsable con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Este proceso implica los siguientes pasos:
 - identificación de la fuente de la información financiera no ajustada que se utilizará para la compilación de información financiera proforma y extracción de la información financiera no ajustada de dicha fuente; (Ref: Apartados A4–A5)
 - aplicación de los ajustes proforma a la información financiera no ajustada con el fin para el que se presenta la información financiera proforma; y
 - presentación de la información financiera proforma con la correspondiente información a revelar.

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable

¹ El término “profesional ejerciente” se describe en la NIEA 3000, *Encargos de Aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*, apartado 1.

² En el *Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) se describe el significado del término “parte responsable”, apartados 25–26.

6. Un encargo de seguridad razonable cuyo objetivo es informar sobre la compilación de información financiera implica la realización de los procedimientos descritos en esta NIEA con el fin de valorar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si: (Ref: Apartado A6)
- Los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y
 - La columna proforma resultante (ver apartado 11(c)) refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada.

También implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma. El encargo no implica, sin embargo, la actualización o re-emisión por el profesional ejerciente de cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, o la realización de una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

Relación con otros pronunciamientos profesionales

7. En la realización de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se requiere que el profesional ejerciente cumpla con la NIEA 3000. La NIEA 3000 contiene requerimientos relativos a temas tales como aceptación de encargos, planificación, evidencia y documentación que son de aplicación a todos los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos conformes a la presente NIEA. Esta NIEA desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 debe ser aplicada en un encargo de seguridad razonable para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto. El *Marco Internacional de los Encargos de aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento, proporciona contexto para la comprensión de esta NIEA y de la NIEA 3000.
8. El cumplimiento de la NIEA 3000 requiere, entre otros, que el profesional ejerciente:
- cumpla los requerimientos de independencia y demás requerimientos del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo Internacional de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA); e
 - implemente los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo.³

Fecha de entrada en vigor

9. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 31 de marzo de 2013.

Objetivos

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

Definiciones

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

³ NIEA 3000, apartados 4 y 6.

- (a) Criterios aplicables – Los criterios empleados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma. Los criterios pueden haber sido establecidos por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido o por disposición legal o reglamentaria. En el caso de que no existan criterios establecidos, serán desarrollados por la parte responsable. (Ref: Apartados A7–A9)
- (b) Ajustes proforma – En relación con información financiera no ajustada, incluyen:
 - (i) ajustes a la información financiera no ajustada que muestran el impacto de un hecho o transacción significativo (“hecho” o “transacción”) como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y
 - (ii) ajustes a información financiera no ajustada necesarios para que la información financiera proforma sea compilada sobre una base congruente con el marco de información financiera aplicable de la entidad a la que se refiere (“entidad”) y con sus políticas contables dentro de dicho marco. (Ref: Apartados A15-A16)

Los ajustes proforma incluyen la información financiera pertinente de un negocio que ha sido o será adquirido (“objeto de inversión”), o de un negocio que ha sido o será vendido (“objeto de desinversión”), siempre que dicha información sea utilizada en la compilación de la información financiera proforma (“información financiera del objeto de inversión o desinversión”).

- (c) Información financiera proforma - Información financiera que se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En esta NIEA se supone que la información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran: (a) la información financiera no ajustada; (b) los ajustes proforma; y (c) la columna proforma resultante. (Ref: Apartado A2)
- (d) Folleto – Un documento emitido en cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias relativos a los valores de una entidad en relación con los que se presupone que un tercero debe tomar una decisión de inversión.
- (e) Información financiera publicada – Información financiera de la entidad o de un objeto de inversión o de desinversión que se hace pública.
- (f) Información financiera no ajustada – Información financiera de la entidad a la que la parte responsable aplica ajustes proforma. (Ref: Apartados A4–A5)

Requerimientos

NIEA 3000

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.

Aceptación del encargo

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 el profesional ejerciente tiene la capacidad y competencia necesarias para llevar a cabo el encargo; (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 aplicables son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;

- (c) evaluará la redacción de la opinión prescrita por la disposición legal o reglamentaria aplicable, en su caso, con el fin de determinar que es probable que el profesional ejerciente pueda expresar la opinión prescrita basándose en la aplicación de los procedimientos especificados en esta NIEA; (Ref: Apartados A54–A56)
- (d) cuando las fuentes de las que han sido extraídas la información financiera no ajustada y la información financiera de cualquier objeto de inversión o de desinversión hayan sido auditadas o revisadas y se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o el informe contenga un Párrafo de Énfasis, considerará si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables permiten la utilización de la opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas o del informe que contiene el Párrafo de Énfasis, o que se haga referencia a los mismos en el informe del profesional ejerciente;
- (e) si la información financiera histórica de la entidad nunca ha sido auditada o revisada, considerará si el profesional ejerciente puede obtener conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de información financiera para realizar el encargo; (Ref: Apartado A31)
- (f) si el hecho o transacción incluye una adquisición y la información financiera histórica de la entidad adquirida nunca ha sido auditada o revisada, considerará si el profesional ejerciente puede obtener conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de información financiera para realizar el encargo; y
- (g) obtendrá el acuerdo de la parte responsable de que reconoce y comprende su responsabilidad de: (Ref: Apartados A11–A12)
 - (i) revelar y describir adecuadamente los criterios aplicables, en el caso de que éstos no sean públicos, a los usuarios a quienes se destina el informe;
 - (ii) compilar la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables y
 - (iii) proporcionar al profesional ejerciente:
 - a. acceso a toda la información (incluido, cuando sea necesario para los fines del encargo, información del o de los objetivos de inversión en el caso de una combinación de negocios), tales como registros, documentación y cualquier otro material que sea pertinente para la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables;
 - b. información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la parte responsable para los fines del encargo;
 - c. acceso a las personas pertenecientes a la entidad y a sus asesores de los que el profesional ejerciente determine que resulta necesario obtener evidencia en relación con la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables y
 - d. cuando sea necesario para los fines del encargo, acceso a todas las personas pertenecientes al objeto de inversión en el caso de una combinación de negocios.

Planificación y realización del encargo

Evaluación de la adecuación de los criterios aplicables

14. El profesional ejerciente evaluará la adecuación de los criterios aplicables, como lo requiere la NIEA 3000 ⁴y, en especial, determinará que incluyen, como mínimo que:

⁴ NIEA 3000, apartado 19

- (a) la información financiera no ajustada sea extraída de una fuente apropiada; (Ref: Apartados A4–A5, A27)
- (b) los ajustes proforma sean:
 - (i) directamente atribuibles al hecho o transacción; (Ref: Apartado A13)
 - (ii) soportados objetivamente y (Ref: Apartado A14)
 - (iii) congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco y (Ref: Apartados A15-A16)
- (c) se realice una presentación adecuada y se proporcionen revelaciones para permitir a los usuarios a quienes se destina la información entender la información transmitida. (Ref: Apartados A2–A3, A42)

15. Además, el profesional ejerciente evaluará si los criterios aplicables:

- (a) son congruentes y no tienen conflictos con la ley o los reglamentos aplicables y
- (b) no es probable que tengan como resultado información financiera proforma que induzca a error.

Materialidad o importancia relativa

16. En la planificación y realización del encargo el profesional ejerciente tendrá en cuenta la materialidad en relación con la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartados A17–A18)

Obtención de conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y de otras circunstancias del encargo.

17. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartado A19)

- (a) el hecho o transacción en relación con el que se ha compilado la información financiera proforma;
- (b) el modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma; (Ref: Apartados A20–A21)
- (c) la naturaleza de la entidad y de cualquier objeto de inversión o desinversión, incluido: (Ref: Apartados A22–A23)
 - (i) sus operaciones;
 - (ii) sus activos y pasivos y
 - (iii) la forma en la que están estructurados y la manera en que se financian;
- (d) los factores sectoriales, legales y reglamentarios y otros factores externos relativos a la entidad y a cualquier objeto de inversión o de desinversión; (Ref: Apartados A24–A26)
- (e) el marco de información financiera aplicable y las prácticas contables y de información financiera de la entidad y de cualquier objeto de inversión o de desinversión, incluida su selección y aplicación de políticas contables.

Obtención de evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada fue adecuada

18. El profesional ejerciente obtendrá evidencia sobre si se ha extraído la información financiera no ajustada de una fuente adecuada. (Ref: Apartados A27–A28)
19. Si no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. (Ref: Apartados A29–A31)
20. El profesional ejerciente determinará si la parte responsable ha extraído la información financiera no ajustada de esa fuente de manera apropiada.

Obtención de evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma

21. En la evaluación de la adecuación de los ajustes proforma, el profesional ejerciente determinará si la parte responsable ha identificado los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el periodo de la demostración. (Ref: Apartado A32)
22. En la determinación de si los ajustes proforma concuerdan con los criterios aplicables, el profesional ejerciente determinará si son:
 - (a) Directamente atribuibles al hecho o transacción; (Ref: Apartado A13)
 - (b) soportados objetivamente. Si se incluye información financiera de objetivos de inversión o de desinversión en los ajustes proforma y si no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído dicha información financiera, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la información financiera está soportada objetivamente y (Ref: Apartados A14, A33–A38)
 - (c) congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco. (Ref: Apartados A15–A16)

Opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión

23. Es posible que se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas tanto con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada como a la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, o que se haya emitido un informe que contiene un párrafo de énfasis con respecto a dicha fuente. En tales circunstancias, si la disposición legal o reglamentaria aplicable no prohíbe la utilización de tal fuente, el profesional ejerciente evaluará:
 - (a) la consecuencia potencial sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables; (Ref: Apartado A39)
 - (b) la actuación adicional adecuada que se debe realizar y (Ref: Apartado A40)
 - (c) si hay algún efecto sobre la capacidad del profesional ejerciente de informar de conformidad con los términos del encargo, incluido cualquier efecto sobre el informe del profesional ejerciente.

Fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o ajustes proforma no adecuados

24. En el caso de que, basándose en los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente identifique que la parte responsable ha:
 - (a) utilizado una fuente inapropiada para extraer la información financiera no ajustada u

- (b) omitido un ajuste proforma que debiera haber sido incluido, aplicado un ajuste proforma que no es conforme a los criterios aplicables o aplicado inadecuadamente de algún otro modo un ajuste proforma, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable.

Si el profesional ejerciente no puede acordar con la parte responsable el modo en que debería resolverse la cuestión, el profesional ejerciente evaluará la actuación posterior que debe realizar. (Ref: Apartado A40)

Obtención de evidencia sobre los cálculos implícitos en la información financiera proforma

- 25. El profesional ejerciente determinará si los cálculos implícitos en la información financiera proforma son aritméticamente correctos.

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

- 26. El profesional ejerciente evaluará la presentación de la información financiera proforma. Esto incluirá la consideración de:
 - (a) la presentación global y la estructura de la información financiera proforma, incluido si está claramente descrita para poder ser diferenciada de la información financiera histórica u otra; (Ref: Apartados A2–A3)
 - (b) si la información financiera proforma y las notas explicativas muestran el impacto del hecho o de la transacción de un modo que no induce a error; (Ref: Apartado A41)
 - (c) si se proporcionan revelaciones adecuadas para permitir a los usuarios a quienes se destina la información financiera proforma entender la información transmitida y (Ref: Apartado A42)
 - (d) si el profesional ejerciente conoce cualquier hecho significativo posterior a la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada al que sea necesario hacer referencia o revelar en la información financiera proforma. (Ref: Apartado A43)
- 27. El profesional ejerciente estudiará 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. 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)

Manifestaciones escritas

- 28. El profesional ejerciente obtendrá de la parte responsable manifestaciones escritas de que:
 - (a) en la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable ha identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el periodo de la demostración y (Ref: Apartado A45)
 - (b) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Formación de la opinión

- 29. El profesional ejerciente se formará una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartados A46–A48)

30. Con el fin de formarse esa opinión, el profesional ejerciente concluirá si el profesional ejerciente ha obtenido evidencia adecuada y suficiente sobre si la compilación de la información financiera proforma está libre de omisiones materiales o de un uso o aplicación inadecuados de un ajuste proforma. Esa conclusión incluirá una evaluación de si la parte responsable ha revelado y descrito adecuadamente los criterios aplicables en el caso de que éstos no se encuentren disponibles públicamente. (Ref: Apartados A49–A50)

Tipo de opinión

Opinión no modificada (favorable)

31. El profesional ejerciente expresará una opinión no modificada (favorable) cuando el profesional ejerciente concluya que la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

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, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si la parte responsable rehúsa realizar los cambios necesarios, el profesional ejerciente:
- (a) retendrá el informe;
 - (b) renunciará al encargo o
 - (c) considerará obtener asesoramiento legal.
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, el profesional ejerciente aplicará los requerimientos de la NIEA 3000⁵ relativos a las opiniones modificadas.

Párrafo de énfasis

34. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede considerar necesario llamar la atención del usuario sobre una cuestión presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas. Este sería el caso cuando, en opinión del profesional ejerciente, la cuestión es de tal importancia que resulta fundamental para que el usuario entienda si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En esas circunstancias, el profesional ejerciente incluirá un párrafo de énfasis en su informe, siempre que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia adecuada y suficiente de que la cuestión no afecta al hecho de que la información financiera proforma haya sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Ese párrafo se referirá únicamente a información presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas.

Preparación del informe de aseguramiento

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

⁵ NIEA 3000, apartados 51 y -52.

- (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente; (Ref: Apartado A51)
- (b) uno o varios destinatarios, como se acuerde en los términos del encargo; (Ref: Apartado A52)
- (c) párrafos introductorios que identifiquen: (Ref: Apartado A53)
 - (i) la información financiera proforma;
 - (ii) la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
 - (iii) el periodo cubierto por la información financiera proforma o la fecha de la misma y
 - (iv) una referencia a los criterios aplicables sobre cuya base la parte responsable ha realizado la compilación de la información financiera proforma, y la fuente de los criterios.
- (d) una declaración de que la parte responsable es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;
- (e) una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, incluidas declaraciones de que:
 - (i) la responsabilidad del profesional ejerciente es expresar una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable sobre la base de los criterios aplicables;
 - (ii) a los fines de este encargo el profesional ejerciente no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, y el profesional ejerciente, en el curso de este encargo, tampoco ha realizado una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma; y de que
 - (iii) la finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, el profesional ejerciente no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se muestra;
- (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 cumpla los requerimientos de ética y 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) declaraciones de que:
 - (i) Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:
 - los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y

- la información financiera proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada;
- (ii) los procedimientos elegidos dependen del juicio del profesional ejerciente, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información financiera proforma, y otras circunstancias relevantes del encargo y
- (iii) el encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma.
- (h) Salvo si la disposición legal o reglamentaria requiere otra cosa, la opinión del profesional ejerciente utilizando una de las frases que figuran a continuación, que se consideran equivalentes: (Ref: Apartados A54–A56)
 - (i) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de *[los criterios aplicables]* o
 - (ii) la información financiera proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada;
- (i) la firma del profesional ejerciente;
- (j) la fecha del informe y
- (k) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref: Apartado 1)

- A1. Esta norma no trata las circunstancias en las que la información financiera proforma se proporciona como parte de los estados financieros de la entidad como resultado de los requerimientos de un marco de información financiera aplicable.

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto (Ref: Apartados 4, 11(c), 14(c), 26(a))

- A2. La información financiera proforma se acompaña de notas explicativas que a menudo revelan las cuestiones expuestas en el apartado A42.
- A3. Pueden incluirse en el folleto diferentes presentaciones de información financiera proforma dependiendo de la naturaleza del hecho o de la transacción y del modo en que la parte responsable pretende ilustrar el impacto de dicho hecho o transacción en la información financiera no ajustada de la entidad. Por ejemplo, es posible que la entidad adquiera algunos negocios antes de una oferta pública de venta. En estas circunstancias, la parte responsable puede elegir presentar un estado de patrimonio neto proforma con el fin de mostrar el impacto de las adquisiciones sobre la situación financiera de la entidad y sobre ratios clave tales como el endeudamiento, como si los negocios adquiridos se hubiesen combinado con la entidad en una fecha anterior. La parte responsable también puede elegir presentar un estado de resultados proforma con el fin de mostrar cuál hubiese podido ser el resultado de explotación para el periodo terminado en dicha fecha. En esos casos, la naturaleza de la información financiera proforma puede describirse con títulos como “Estado de patrimonio neto proforma a 31 de diciembre de 20X1” y “Estado de resultados proforma para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1”.

Compilación de información financiera proforma

Información Financiera no ajustada (Ref: Apartados 5, 11(f), 14(a))

- A4. En muchos casos, la fuente de la cual se ha extraído la información financiera no ajustada es información financiera pública tal como estados financieros anuales o intermedios.
- A5. Dependiendo del modo en que la parte responsable elija mostrar el impacto del hecho o de la transacción, la información financiera no ajustada puede incluir:
- uno o más estados financieros solos, como un estado de situación financiera o un estado de resultados global; o
 - información financiera adecuadamente resumida a partir de un conjunto completo de estados financieros, por ejemplo, un estado de patrimonio neto.

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable (Ref: Apartado 6)

- A6. En esta NIEA, la descripción de que la información financiera proforma se ha “compilado adecuadamente” significa que la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable sobre la base de los criterios aplicables.

Definiciones*Criterios aplicables* (Ref: Apartado 11(a))

- A7. Cuando no existan criterios establecidos para la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable habrá desarrollado los criterios sobre la base, por ejemplo, de la práctica en un determinado sector o de los criterios en una jurisdicción que tenga criterios establecidos, y ha revelado dicho hecho.
- A8. Los criterios aplicables para la compilación de la información financiera proforma serán adecuados en las circunstancias si cumplen los parámetros expuestos en el apartado 14.
- A9. Las notas explicativas pueden incluir detalles adicionales acerca de los criterios con el fin de describir el modo en que ilustran los efectos del hecho o transacción de que se trata. Esto puede incluir, por ejemplo:
- La fecha en la que se supone que ha tenido lugar el hecho o se ha realizado la transacción.
 - El enfoque que se ha utilizado para distribuir los ingresos, los gastos generales, los activos y pasivos entre los negocios involucrados en caso de una desinversión.

Aceptación del encargo*Capacidad y competencia para realizar el encargo* (Ref: Apartado 13(a))

- A10. El Código de Ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente mantenga conocimientos y aptitudes profesionales, incluidos la actualización y conocimiento de los correspondientes desarrollos técnicos, profesionales y empresariales, con el fin de proporcionar un servicio profesional competente.⁶ En el contexto de este requerimiento del Código de Ética del IESBA, la capacidad y competencias necesarias para la realización del encargo también incluyen cuestiones como las siguientes:
- conocimiento y experiencia del sector en el que opera la entidad;
 - conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias del mercado de valores y los desarrollos relacionados;

⁶ Código de Ética del IESBA, apartados 130.1 y -130.3.

- conocimiento de los requerimientos de cotización de los mercados de valores correspondientes y de las transacciones del mercado de valores tales como fusiones, adquisiciones y ofertas de valores;
- familiaridad con el proceso de preparación de un folleto y de colocación de valores en el mercado y
- conocimiento de los marcos de información financiera utilizados en la preparación de las fuentes de las que se han extraído la información financiera no ajustada y, en su caso, la información financiera de los objetivos de inversión.

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

A11. 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) el papel del profesional ejerciente no implica responsabilizarse de la compilación de esa información y
- (b) el profesional ejerciente tiene expectativas razonables de obtener la información necesaria para el encargo.

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 3000.⁷

A12. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional ejerciente sólo tendrá que hacer constar el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte responsable reconoce y comprende sus responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g)

Planificación y realización del encargo

Evaluación de la adecuación de los criterios aplicables

Ajustes directamente atribuibles (Ref: Apartados 14(b)(i), 22(a))

A13. Es necesario que los ajustes proforma sean directamente atribuibles al hecho o transacción con el fin de evitar que la información financiera proforma refleje cuestiones que no surjan solamente como resultado del hecho o que no sean una parte integral de la transacción. Los ajustes directamente atribuibles excluyen aquellos que se relacionan con hechos futuros o que dependen de actuaciones que deben realizarse una vez que se ha completado la transacción, incluso si dichas actuaciones son clave para que la entidad emprenda la transacción (por ejemplo, el cierre de sitios de producción redundantes después de una adquisición).

Ajustes soportados objetivamente (Ref: Apartados 14(b)(ii), 22(b))

A14. También es necesario que los ajustes proforma puedan ser soportados objetivamente con el fin de proporcionar una base fiable para la información financiera proforma. Los ajustes soportados objetivamente son susceptibles de determinación objetiva. Las fuentes de soporte objeto de los ajustes proforma incluyen, por ejemplo:

- Acuerdos de compra y venta.
- Documentos de financiación del hecho o transacción, como acuerdos de préstamo.

⁷ NIEA 3000, apartado 10

- Informes de tasación independiente.
- Otros documentos relacionados con el hecho o transacción.
- Estados financieros publicados.
- Otra información financiera revelada en el folleto.
- Actuaciones legales o reglamentarias relacionadas, como en el área fiscal.
- Acuerdos de empleo.
- Actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad.

Ajustes congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco (Ref: Apartados 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Para que la información financiera proforma tenga sentido, es necesario que los ajustes proforma sean congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco. En el contexto de una combinación de negocios, por ejemplo, la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables implica la consideración de cuestiones como:

- si existen diferencias entre las políticas contables del objeto de inversión y las de la entidad y
- si las políticas contables para transacciones realizadas por el objeto de inversión que la entidad no ha realizado anteriormente son políticas que la entidad hubiese adoptado para dichas transacciones dentro de su marco de información financiera aplicable, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad.

A16. En algunas circunstancias puede también ser necesaria la consideración de lo adecuado de las políticas contables de la entidad. Por ejemplo, como parte del hecho o de la transacción, es posible que la entidad proponga emitir por primera vez instrumentos financieros complejos. Si este es el caso, puede ser necesario considerar:

- si la parte responsable ha seleccionado políticas contables adecuadas para ser utilizadas en la contabilización de esos instrumentos financieros dentro de su marco de información financiera aplicable y
- si ha aplicado adecuadamente esas políticas en la compilación de la información financiera proforma.

Materialidad o importancia relativa (Ref: Apartado 16)

A17. La materialidad con respecto a si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables no depende de una medida cuantitativa única. Por el contrario, depende de la magnitud y naturaleza de la omisión o de la inadecuada aplicación de un elemento de la compilación como se describe en el apartado A18, sea o no intencional. El juicio sobre estos aspectos de magnitud y naturaleza dependerá a su vez de cuestiones tales como:

- el contexto del hecho o transacción;
- el propósito para el que se ha compilado la información financiera proforma y
- las circunstancias relacionadas con el encargo.

El factor determinante podría ser la magnitud o la naturaleza de la cuestión o una combinación de ambos.

A18. El riesgo de que se considere que la información financiera proforma no ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables puede surgir cuando hay evidencia, por ejemplo:

- De la utilización de una fuente inadecuada para extraer la información financiera no ajustada.
- De la extracción incorrecta de la información financiera no ajustada de una fuente adecuada.
- En relación con los ajustes, la no aplicación de políticas contables o de que los ajustes no sean congruentes con las políticas contables de la entidad.
- De no haber realizado un ajuste requerido por los criterios aplicables.
- De la realización de un ajuste que no es conforme a los criterios aplicables.
- De un error matemático o aritmético en los cálculos contenidos en la información financiera proforma.
- De revelaciones inadecuadas, incorrectas u omitidas.

Obtención de conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y de otras circunstancias del encargo. (Ref: Apartado 17)

A19. El profesional ejerciente puede obtener este conocimiento mediante una combinación de procedimientos como:

- Realizar indagaciones ante la parte responsable y a otro personal de la entidad involucrados en la compilación de la información financiera proforma.
- Realizar indagaciones ante otras partes apropiadas como los responsables del gobierno de la entidad y los asesores de la entidad.
- Estudiando la documentación soporte relevante como contratos o acuerdos.
- Estudiando actas de las reuniones de los responsables del gobierno de la entidad.

El modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma (Ref: Apartado 17(b))

A20. El profesional ejerciente puede obtener conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma considerando, por ejemplo:

- La fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada.
- Los pasos seguidos por la parte responsable para:
 - Extraer la información financiera no ajustada de la fuente.
 - Identificar los ajustes proforma adecuados, por ejemplo, el modo en que la parte responsable ha obtenido información financiera del objeto de inversión en la compilación de la información financiera proforma.
- La capacidad de la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma.
- La naturaleza y extensión de la supervisión de la parte responsable del otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- El enfoque de la parte responsable en la identificación de las revelaciones adecuadas para soportar la información financiera proforma.

A21. En una combinación de negocios o en una desinversión, las áreas que pueden introducir complejidad en la compilación de la información financiera proforma incluyen la imputación de ingresos, de gastos generales y de activos y pasivos a o entre los negocios implicados. En consecuencia, es importante que el profesional ejerciente comprenda el enfoque de la parte responsable y los criterios para esas imputaciones y que las notas explicativas que acompañan a la información financiera proforma revelen estas cuestiones.

Naturaleza de la entidad y de cualquier objeto de inversión o desinversión (Ref: Apartado 17(c))

A22. Un objeto de inversión puede ser una entidad jurídica o una actividad sin personalidad jurídica identificable por separado dentro de otra entidad como una división, sucursal o línea de negocio. Un objeto de desinversión puede ser una entidad jurídica como una filial o un negocio conjunto o una actividad sin personalidad jurídica identificable por separado dentro de la entidad como una división, sucursal o línea de negocio.

A23. El profesional ejerciente puede disponer de todo o parte del conocimiento necesario de la entidad o de cualquier objeto de inversión o desinversión y de sus respectivos entornos, si el profesional ejerciente ha auditado o revisado su información financiera.

Factores sectoriales, legales y reglamentarios y otros factores externos (Ref: Apartado 17(d))

A24. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones del sector como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los desarrollos tecnológicos. Ejemplos de cuestiones que puede considerar el profesional ejerciente incluyen:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, capacidad y competencia en cuestión de precios.
- Prácticas de negocios habituales dentro del sector.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología de productos relacionada con los productos de la entidad.

A25. Los factores legales y reglamentarios incluyen el entorno legal y reglamentario. Esto incluye, entre otros, el marco de información financiera aplicable de conformidad con el que la entidad o, en su caso, el objeto de inversión prepara su información financiera periódica, y el entorno legal y reglamentario. Ejemplos de cuestiones que puede considerar el profesional ejerciente incluyen:

- Prácticas contables específicas del sector.
- El entorno legal y reglamentario para un sector regulado.
- Las disposiciones legales y reglamentarias que afectan significativamente a las operaciones de la entidad o, en su caso, a las operaciones del objetivo inversión o desinversión, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Fiscalidad.
- Las políticas gubernamentales que afectan en la actualidad a la realización de los negocios de la entidad o, en su caso, a los negocios de los objetivos de inversión o desinversión, como políticas monetarias (incluidos controles de cambio), políticas fiscales, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda gubernamental) y políticas arancelarias o de restricción de comercio.
- Requerimientos medioambientales que afectan al sector o a los negocios de la entidad o de los objetivos de inversión o desinversión.

A26. Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad o, en su caso, al objeto de inversión o desinversión que el profesional ejerciente puede considerar se incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de crédito y la inflación o revaluación de la moneda.

Obtención de evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada fue adecuada

Factores relevantes a considerar (Ref: Apartados 14(a), 18)

A27. Los factores que afectan a lo adecuado de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada incluyen la existencia de un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente y si la fuente:

- Está autorizada o específicamente prescrita por la disposición legal o reglamentaria aplicables, está autorizada por el mercado de valores correspondiente en el cual será depositado el folleto o se utiliza como tal en condiciones normales de mercado o de la práctica.
- Es claramente identificable.
- Constituye un punto de partida razonable para la compilación de la información financiera proforma en el contexto del hecho o de la transacción, incluido si es congruente con las políticas contables de la entidad y corresponde a una fecha adecuada o cubre un periodo apropiado.

A28. Puede haberse emitido por otro profesional ejerciente un informe de auditoría o de revisión sobre la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada. En esta situación, la necesidad de conocimiento de la entidad y de sus prácticas contables y de información de conformidad con los apartados 17 (c) y (e) por el profesional ejerciente que emite un informe de conformidad con esta NIEA y la necesidad de estar satisfecho de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada es adecuada, no se ven reducidas.

No existe informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada (Ref: Apartado 19)

A29. Cuando no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. Entre los factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de estos procedimientos se incluyen, por ejemplo:

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera histórica de la entidad con anterioridad y el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente ha obtenido de ese encargo.
- Si es reciente la auditoría o revisión de la información financiera histórica de la entidad.
- Si la información financiera de la entidad está sometida a revisión periódica por el profesional ejerciente, por ejemplo, con el fin de cumplir requerimientos reglamentarios de depósito de información.

A30. Es probable que los estados financieros del periodo inmediatamente anterior al de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada hayan sido auditados o revisados, aunque la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada no lo haya sido. Por ejemplo, la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada pueden ser estados financieros intermedios que no han sido auditados o revisados mientras que es posible que los estados financieros del periodo anual inmediatamente anterior hayan sido auditados o revisados. En este caso, los procedimientos que el profesional ejerciente puede aplicar, con respecto a los factores del apartado A29, en relación con lo adecuado de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, incluyen:

- Realizar indagaciones ante la parte responsable sobre:

- El proceso mediante el cual ha sido preparada la fuente y la fiabilidad de los registros contables subyacentes con los que la fuente se concilia.
- Si se han registrado todas las transacciones.
- Si la fuente ha sido preparada de conformidad con las políticas contables de la entidad.
- Si se ha producido algún cambio de las políticas contables desde el periodo auditado o revisado más reciente y, en su caso, el modo en que se han tratado dichos cambios.
- Su valoración del riesgo de que la fuente contenga incorrecciones materiales como resultado de fraude.
- El efecto de cambios en las actividades y las operaciones de la entidad.
- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera anual o intermedia inmediatamente anterior, considerar los hallazgos de esa auditoría o revisión y si estos pueden indicar problemas en relación con la preparación de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada.
- Corroborar la información proporcionada por la parte responsable en respuesta a las indagaciones del profesional ejerciente cuando las respuestas parecen incongruentes con el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad o de las circunstancias del encargo.
- Comparar la fuente con la información financiera correspondiente del periodo anterior, y, en su caso, con la información financiera anual o intermedia inmediatamente precedente y discutiendo los cambios significativos con la parte responsable.

Información financiera histórica de la entidad que nunca ha sido auditada o revisada (Ref: Apartado 13(e))

A31. Salvo en el caso de una entidad constituida para el propósito de la transacción y que nunca ha tenido ninguna actividad comercial, es poco probable que las disposiciones legales o reglamentarias aplicables permitan que una entidad emita un folleto si su información financiera histórica nunca ha sido auditada o revisada.

Obtención de evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma

Identificación de los ajustes proforma adecuados (Ref: Apartado 21)

A32. Informado por el conocimiento del profesional ejerciente sobre el modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y otras circunstancias del encargo, el profesional ejerciente puede obtener evidencia sobre si la parte responsable ha identificado adecuadamente los ajustes proforma requeridos mediante una combinación de procedimientos como:

- Evaluación de la razonabilidad del enfoque de la parte responsable para la identificación de los ajustes proforma adecuados, por ejemplo, el método utilizado en la identificación de las adecuadas imputaciones de ingresos, gastos generales, activos y pasivos entre los correspondientes negocios.
- Realización de indagaciones ante las partes correspondientes de un objeto de inversión en relación con el enfoque para la extracción de la información financiera del objeto de inversión.
- Evaluación de aspectos específicos de los correspondientes contratos, acuerdos u otros documentos.
- Realización de indagaciones ante los asesores de la entidad en relación con aspectos específicos del hecho o transacción y contratos y acuerdos relacionados que son relevantes para la identificación de los ajustes apropiados.

- Evaluación de los correspondientes análisis y hojas de trabajo preparados por la parte responsable y por el otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- Obtención de evidencia de la supervisión por la parte responsable del otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- Aplicación de procedimientos analíticos.

Soporte objetivo de cualquier información financiera de un objeto de inversión o desinversión incluida en los ajustes proforma (Ref: Apartado 22(b))

Información financiera de un objeto de desinversión.

A33. En el caso de una desinversión, la información financiera del objeto de desinversión se obtendrá de la fuente de la cual se ha extraído la información financiera no ajustada, la cual a menudo habrá sido auditada o revisada. La fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada proporcionará pues la base para que el profesional ejerciente determine si existe un soporte objetivo de la información financiera del objeto de desinversión. En este caso, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo, si los ingresos y gastos atribuibles al objeto de desinversión que están registrados a nivel consolidado han sido adecuadamente reflejados en los ajustes proforma.

A34. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada no ha sido auditada o revisada, el profesional ejerciente puede remitirse a la orientación de los apartados A29-A30 en la determinación de si existe un soporte objetivo para la información financiera del objeto de desinversión.

Información financiera de un objeto de inversión

A35. La fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión puede haber sido auditada o revisada. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión ha sido auditada o revisada por el profesional ejerciente, la información financiera del objeto de inversión tendrá un soporte objetivo, sujeto a cualquier implicación que surja de las circunstancias expuestas en el apartado 23.

A36. La fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión puede haber sido auditada o revisada por otro profesional ejerciente. En esta situación, la necesidad de conocimiento de la entidad y de sus prácticas contables y de información de conformidad con los requerimientos de los apartados 17 (c) y (e) por parte del profesional ejerciente que emite un informe de conformidad con esta NIEA y la necesidad de estar satisfecho de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada es adecuada, no se ven reducidas.

A37. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión no ha sido auditada o revisada, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. Entre los factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de estos procedimientos se incluyen, por ejemplo:

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera histórica de la entidad con anterioridad y el conocimiento que el profesional ejerciente de la entidad ha obtenido de ese encargo.
- Si es reciente la auditoría o revisión de la información financiera histórica de la entidad.
- Si la información financiera de la entidad está sometida a revisión periódica por el profesional ejerciente, por ejemplo, con el fin de cumplir requerimientos reglamentarios de depósito de información.

A38. A menudo los estados financieros del periodo inmediatamente anterior al de la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión habrán sido auditados o revisados, aunque la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión no lo haya sido. En este caso, los

procedimientos que el profesional ejerciente puede aplicar, con respecto a los factores del apartado A37, en relación con lo adecuado de la información financiera del objeto de inversión, incluyen:

- Realizar indagaciones ante la dirección del objeto de inversión sobre:
 - El proceso mediante el cual ha sido preparada la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión y la fiabilidad de los registros contables subyacentes con los que la fuente se concilia.
 - Si se han registrado todas las transacciones.
 - Si la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión ha sido preparada de conformidad con las políticas contables del objeto de inversión.
 - Si se ha producido algún cambio de las políticas contables desde el periodo auditado o revisado más reciente y, en su caso, el modo en que se han tratado dichos cambios.
 - Su valoración del riesgo de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión contenga incorrecciones materiales como resultado de fraude.
 - El efecto de cambios en los negocios y las operaciones del objeto de inversión.
- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera anual o intermedia inmediatamente anterior, considerar los hallazgos de esa auditoría o revisión y si éstos pueden indicar problemas en relación con la preparación de la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión.
- Corroborar la información proporcionada por la dirección del objeto de inversión en respuesta a las indagaciones del profesional ejerciente cuando las respuestas parecen incongruentes con el conocimiento que tiene el profesional ejerciente del objeto de inversión o de las circunstancias del encargo.
- Comparar la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión con la información financiera correspondiente del periodo anterior, y, en su caso, con la información financiera anual o intermedia inmediatamente precedente y discutir los cambios significativos con la dirección del objeto de inversión.

Opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión

Consecuencia potencial (Ref: Apartado 23(a))

A39. No todas las opiniones de auditoría o conclusiones de revisión modificadas o los párrafos de énfasis, tanto con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada como con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, afectan necesariamente al hecho de que la información financiera proforma pueda ser compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Por ejemplo, se puede haber expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros de la entidad por no haber revelado la remuneración de los responsables del gobierno de la entidad como lo requiere el marco de información financiera aplicable. Si este es el caso y estos estados financieros son utilizados como fuente de la que se ha extraído la información financiera proforma, esa salvedad puede no tener efecto sobre si los estados de patrimonio neto y de pérdidas y ganancias proforma pueden ser compilados, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Actuación adicional apropiada (Ref: Apartados 23(b), 24)

A40. Las actuaciones adicionales apropiadas que puede realizar el profesional ejerciente incluyen, por ejemplo:

- En relación con el requerimiento del apartado 23(b):
 - Discutir la cuestión con la parte responsable.
 - Cuando sea posible de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, referirse en el informe del profesional ejerciente a la opinión o conclusión de revisión modificadas o al párrafo de énfasis si, de acuerdo con el juicio profesional del profesional ejerciente, la cuestión tiene la relevancia e importancia suficientes para la comprensión de la información financiera proforma por los usuarios a los que se destina el informe.
- En relación con el requerimiento del apartado 24, cuando sea posible de conformidad con la disposición legal o reglamentaria aplicable, modificar la opinión del profesional ejerciente.
- Cuando sea posible de conformidad con la disposición legal o reglamentaria aplicable, retener el informe o retirarse del encargo.
- Obtener asesoramiento legal.

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

Evitar la asociación con información financiera que induce a error (Ref: Apartado 26(b))

A41. El Código de Ética del IESBA requiere que un profesional ejerciente no se asocie a sabiendas con informes, formularios, comunicaciones u otra información que el profesional ejerciente considere que:⁸

- (a) contienen una declaración materialmente falsa o que induce a error;
- (b) contienen declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u
- (c) omiten u ocultan información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

Revelaciones que acompañan a la información financiera proforma (Ref: Apartados 14(b), 26(c))

A42. Las revelaciones adecuadas pueden incluir cuestiones como:

- la naturaleza y propósito de la información financiera proforma, incluida la naturaleza del hecho o transacción y la fecha en la que se supone que ha ocurrido el hecho o se ha realizado la transacción;
- la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
- los ajustes proforma, incluidas una descripción y explicación de cada ajuste. Esto incluye, en el caso de información financiera de un objeto de inversión o desinversión, la fuente de la que se ha extraído esa información y si se han publicado un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
- si no están disponibles de manera pública, una descripción de los criterios que sirvieron de base para la compilación de la información financiera proforma; y
- una declaración de que la información financiera proforma ha sido compilada sólo para fines ilustrativos y que, debido a su naturaleza, no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados ni sus flujos de efectivo.

⁸ Código de Ética del IESBA, apartado 110.2.

La disposición legal o reglamentaria aplicable puede requerir esas u otras revelaciones específicas.

Consideración de hechos posteriores significativos (Ref: Apartado 26(d))

A43. Puesto que no está informando sobre la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, no hay ningún requerimiento de que el profesional ejerciente aplique procedimientos para identificar hechos posteriores a la fecha de la fuente que requieran el ajuste de la fuente o la revelación en la misma. No obstante, es necesario que el profesional ejerciente considere si ha llegado a su conocimiento cualquier hecho posterior a la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada que sea significativo y al que sea necesario hacer referencia o revelar en las notas a la información financiera proforma con el fin de evitar que la misma induzca a error. Esa consideración se basa en la aplicación de los procedimientos según esta NIEA o en el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, después de la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, la entidad puede haber realizado una transacción financiera que implique la conversión de su deuda convertible en fondos propios, cuya no revelación podría tener como resultado que la información financiera proforma indujera a error.

Incongruencia material con otra información (Ref: Apartado 27)

A44. Las actuaciones adicionales apropiadas que el profesional ejerciente puede emprender si la parte responsable rehúsa revisar la información financiera proforma o la otra información, según corresponda, incluyen por ejemplo:

- Cuando sea posible bajo la disposición legal o reglamentaria aplicable:
 - Describir la incongruencia material en el informe del profesional ejerciente.
 - Modificar la opinión del profesional ejerciente.
 - Retener el informe o retirarse del encargo.
- Obtener asesoramiento legal.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 28(a))

A45. En algunas circunstancias, los tipos de transacciones involucradas pueden requerir que la parte responsable seleccione políticas contables para los ajustes proforma que la entidad no había tenido que considerar con anterioridad ya que no tenía ninguna transacción al respecto. En ese caso, el profesional ejerciente puede solicitar a la parte responsable que expanda las manifestaciones escritas con el fin de incluir una confirmación de que las políticas contables seleccionadas constituyen las políticas contables adoptadas para ese tipo de transacciones.

Formación de la opinión

Grado de seguridad sobre cuestiones adicionales requeridas por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (Ref: Apartado 29)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre cuestiones distintas de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En algunas de estas circunstancias, puede no ser necesario que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre si la base sobre la que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma es congruente con las políticas contables de la entidad. El cumplimiento de los requerimientos de los apartados 18 y 22(c) de esta NIEA proporciona una base para expresar esa opinión.

A47. En otras circunstancias, puede ser necesario que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales. La naturaleza y extensión de esos procedimientos adicionales variará con la naturaleza de las otras cuestiones sobre las que las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el profesional ejerciente exprese una opinión.

Declaración sobre la responsabilidad del profesional ejerciente sobre el informe

A48. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias aplicables requieran que el profesional ejerciente incluya en su informe una declaración explícita exponiendo o confirmando su responsabilidad en relación con el informe. La inclusión de dicha declaración adicional legal o reglamentaria en el informe del profesional ejerciente no es incompatible con los requerimientos de esta NIEA.

Revelación de los criterios aplicables (Ref: Apartado 30)

A49. No es necesario que la parte responsable repita en las notas explicativas que acompañan a la información financiera proforma cualquier criterio prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, o que haya sido promulgado por un organismo regulador autorizado o reconocido. Esos criterios estarán disponibles públicamente como parte de la normativa de información y están por lo tanto implícitos en la compilación por la parte responsable de la información financiera proforma.

A50. Cuando la parte responsable haya desarrollado algunos criterios específicos, es necesario que esos criterios sean revelados con el fin de que los usuarios a los que se destina el informe puedan tener un conocimiento adecuado del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma.

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 3000.⁹ Esto distingue el informe del profesional ejerciente independiente de informes emitidos por otros.

Destinatario(s) (Ref: Apartado 35(b))

A52. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden especificar el destinatario del informe. En caso contrario, el profesional ejerciente puede acordar con la entidad el destinatario como parte de los términos del encargo.

Párrafos introductorios (Ref: Apartado 35(c))

A53. Puesto que la información financiera proforma se incluirá en un folleto que contiene otra información, el profesional ejerciente puede considerar, si la forma de presentación lo permite, incluir una referencia que identifique la sección en la que se presenta la información financiera proforma. Esto facilita la identificación por el lector de la información financiera proforma a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Opinión (Ref: Apartados 13(c), 35(h))

A54. La utilización de la expresión “la información financiera proforma se ha compilado, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los [criterios aplicables]” o de la expresión “la información financiera proforma se ha compilado adecuadamente sobre la base indicada” para expresar la opinión en una jurisdicción viene determinado por las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la información sobre la información financiera proforma en esa jurisdicción, o por la práctica generalmente aceptada en la misma.

⁹ NIEA 3000, apartado 4

- A55. Es posible que en alguna jurisdicción las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prescriban la redacción de la opinión del profesional ejerciente con términos distintos a los que se especifican arriba. En este caso puede ser necesario que el profesional ejerciente recurra a su juicio con el fin de determinar si la realización de los procedimientos descritos en esta NIEA le permitirían expresar la opinión con la redacción impuesta por las disposiciones legales o reglamentarias o si serían necesarios procedimientos adicionales.
- A56. Cuando el profesional ejerciente concluya que la realización de los procedimientos expuestos en esta NIEA sería suficiente para permitirle expresar la opinión con la redacción prescrita por las disposiciones legales o reglamentarias, puede ser adecuado considerar que dicha redacción es equivalente a las dos redacciones alternativas de la opinión especificadas en esta NIEA.

Ejemplo de informe (Ref: Apartado 35)

- A57. En el anexo figura un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada o favorable

Anexo

(Ref: Apartado A57)

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

Hemos realizado nuestro encargo de aseguramiento con el fin de informar sobre la compilación por *[parte responsable]* de información financiera proforma de la sociedad ABC. La información financiera proforma está constituida por [el estado de patrimonio neto proforma a [fecha]], [el estado de resultados proforma para el periodo terminado el [fecha]], [el estado de flujos de efectivo proforma para el periodo terminado el [fecha]] y las notas explicativas [que se muestran en las páginas xx-xx del folleto emitido por la compañía]. Los criterios aplicables que han servido de base para la compilación de la información financiera proforma por *[la parte responsable]* están [determinados en [Ley del Mercado de Valores XX]] y [descritos en [Nota X]].

La información financiera proforma ha sido compilada por *[parte responsable]* para ilustrar el impacto de [hecho o transacción] [descrita en Nota X] sobre la [situación financiera de la sociedad en *especificar fecha*] [y] [los resultados de la sociedad/sus resultados [y flujos de efectivo] para el periodo terminado *especificar fecha*] como si [el hecho o la transacción] hubiese tenido lugar en *especificar fecha* [y *especificar fecha* respectivamente]. Como parte de este proceso, la información sobre la [situación financiera], [resultados] [y flujos de efectivo] han sido extraídos por *[la parte responsable]* de los estados financieros de la sociedad para el periodo terminado el [fecha]], sobre los que [se ha/no se ha] publicado un informe de [auditoría/revisión].¹

Responsabilidad [de la parte responsable] sobre la información financiera proforma

[La parte responsable] es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los *[criterios aplicables]*;

Responsabilidades del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión [como lo requiere la [Norma del Mercado de Valores XX],] sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por *[la parte responsable]* sobre la base de los *[criterios aplicables]*.

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 cumpla los requerimientos de ética y 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]*.

A los fines de este encargo, no tenemos la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, ni, en el transcurso de este encargo, hemos realizado una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

¹ Cuando el informe de auditoría o de revisión son modificados, puede hacerse referencia a la parte del folleto en la que se describe la modificación.

La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, no proporcionamos ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a *[especificar fecha]* hubiese sido el que se muestra.

Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por *[la parte responsable]* en la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:

Los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y

- la información financiera proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada.

Los procedimientos elegidos dependen del juicio del profesional ejerciente, habida cuenta del conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información financiera proforma, y de otras circunstancias significativas del encargo.

El encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Opinión

En nuestra opinión, [la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de *[los criterios aplicables]*]/[la información financiera proforma ha sido adecuadamente compilada sobre la base indicada].

Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios

[Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre otras cuestiones (véase apartados A46-A47). La forma y el contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará según la naturaleza de esas otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4400

(Anteriormente NIA 920)

ENCARGOS PARA REALIZAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE INFORMACIÓN FINANCIERA

(Esta norma está en vigor)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción.....	1–3
Objetivos de un encargo de procedimientos acordados	4–6
Principios generales de un encargo de procedimientos acordados	7–8
Definición de los términos del encargo	9–12
Planificación	13
Documentación.....	14
Procedimientos y evidencia	15–16
Informe	17–18
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados	
Anexo 2: Ejemplo de un informe sobre hallazgos obtenidos relativos a las cuentas a pagar	

La Norma Internacional de Servicios Relacionados NISR 4400, *Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera* debe interpretarse en el contexto del *Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados*, que establece la aplicación y autoridad de las NISR.

Introducción

1. La finalidad de esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) es establecer normas y proporcionar orientación sobre la responsabilidad profesional del auditor¹ cuando se ejecuta un encargo para realizar procedimientos acordados sobre información financiera y sobre la forma y contenido del informe que emite el auditor como resultado de dicho encargo.
2. Esta NISR se refiere a encargos relacionados con la información financiera. No obstante, puede proporcionar orientación útil en encargos relativos a información no financiera siempre que el auditor tenga el conocimiento adecuado de la materia objeto de análisis del encargo y existan criterios razonables en los que el auditor pueda basar sus hallazgos. La orientación proporcionada por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) puede ser también útil para el auditor en la aplicación de esta NISR.
3. Un encargo para la realización de procedimientos acordados puede suponer que el auditor aplique determinados procedimientos a elementos concretos de los datos financieros (por ejemplo, cuentas a pagar, cuentas a cobrar, compras a partes vinculadas o ventas y beneficios de un segmento concreto de la entidad), a un estado financiero (por ejemplo, el balance de situación) o incluso a un conjunto completo de estados financieros.

Objetivos de un encargo de procedimientos acordados

4. **El objetivo de un encargo de procedimientos acordados es que el auditor aplique procedimientos de naturaleza de auditoría que haya acordado con el cliente y con terceros adecuados e informe sobre los hallazgos obtenidos.**
5. El auditor no expresa ningún grado de seguridad, dado que se limita a informar sobre los hallazgos obtenidos. En consecuencia, son los usuarios del informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos aplicados y los hallazgos obtenidos por el auditor y extraen sus propias conclusiones a partir del trabajo del auditor.
6. El uso de este informe queda restringido a quienes han acordado los procedimientos a desarrollar dado que otros terceros, al desconocer las razones de aplicar esos procedimientos podrían interpretar incorrectamente los resultados.

Principios generales de un encargo de procedimientos acordados

7. **El auditor debe cumplir con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).** Los principios de ética que rigen la responsabilidad profesional del auditor en este tipo de encargos son:
 - (a) integridad,
 - (b) objetividad,
 - (c) competencia y diligencia profesionales,
 - (d) confidencialidad,
 - (e) comportamiento profesional y
 - (f) normas técnicas.

¹ El término “auditor” es utilizado a lo largo de los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en la descripción de los trabajos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que pueden ser ejecutados. Esta referencia no tiene la intención de implicar que el profesional que lleve a cabo el trabajo de revisión, otro trabajo de aseguramiento o servicio relacionado deba ser el auditor de los estados financieros de la entidad.

La independencia del auditor no es un requerimiento necesario en los encargos de procedimientos acordados. Sin embargo, los términos u objetivos de un encargo concreto o las normas nacionales aplicables pueden exigir del auditor el cumplimiento de los requisitos de independencia del Código de Ética del IESBA. Cuando el auditor no sea independiente, se debe incluir una declaración al respecto en el informe de hallazgos obtenidos.

8. **El auditor debe realizar un encargo de este tipo de acuerdo con la presente NISR y con los términos del encargo.**

Definición de los términos del encargo

9. **El auditor debe asegurarse de que los representantes de la entidad y, en general, otros terceros que vayan a recibir copia del informe sobre hallazgos obtenidos, tienen un claro conocimiento de los procedimientos acordados y de las condiciones del encargo.** Entre las cuestiones que deben acordarse se incluyen las siguientes:

- La naturaleza del encargo, incluido el hecho de que los procedimientos a aplicar no constituyen ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se expresará ningún grado de seguridad.
- La finalidad declarada del encargo.
- Identificación de la información financiera sobre la que se aplicarán los procedimientos acordados.
- La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos concretos a aplicar.
- La forma y contenido del informe sobre hallazgos obtenidos.
- Limitaciones a la distribución del informe de hallazgos obtenidos. Cuando tales limitaciones estén en conflicto con los requerimientos legales, el auditor no debería aceptar el encargo.

10. En determinadas circunstancias, como por ejemplo, cuando los procedimientos hayan sido acordados entre organismos reguladores, representantes de un sector y representantes de la profesión contable, es posible que el auditor no pueda discutir los procedimientos con todas las partes que recibirán el informe. En esos casos, el auditor puede considerar, por ejemplo, la posibilidad de intercambiar impresiones sobre los procedimientos a aplicar con los representantes adecuados de las partes involucradas, revisando la correspondencia pertinente recibida de estas o enviándoles un borrador del tipo de informe que se prevé emitir.

11. Resulta conveniente tanto para el cliente como para el auditor, que este último envíe una carta de encargo en la que documente los aspectos clave del nombramiento. Una carta de encargo confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor y ayuda a evitar malentendidos en relación con cuestiones tales como los objetivos y alcance del encargo, la extensión de la responsabilidad del auditor y el formato de informe a emitir.

12. Entre las cuestiones a incluir en la carta de encargo se encuentran:

- Una lista de los procedimientos a aplicar, según lo acordado entre las partes.
- Una declaración de que la distribución del informe sobre hallazgos obtenidos se restringirá a las partes que han acordado los procedimientos a aplicar.

Además, el auditor debe considerar la posibilidad de adjuntar a la carta de encargo un borrador del tipo de informe sobre hallazgos obtenidos que se prevé emitir. En el Anexo 1 de esta NISR se incluye un ejemplo de carta de encargo.

Planificación

13. **El auditor debe planificar su trabajo con el objeto de realizar el encargo de manera eficaz.**

Documentación

14. **El auditor debe documentar los asuntos que se consideran importantes para proporcionar la evidencia para sustentar el informe sobre los hallazgos obtenidos y de que el encargo fue realizado de acuerdo con la presente NISR y con los términos del encargo.**

Procedimientos y evidencia

15. **El auditor debe aplicar los procedimientos acordados con el cliente y utilizar la evidencia obtenida como base para su informe sobre los hallazgos obtenidos.**
16. Los procedimientos aplicados en un encargo de procedimientos acordados pueden incluir:
 - Indagaciones y análisis.
 - Recálculos, comparaciones y otras pruebas de exactitud aritmética.
 - Observación.
 - Inspección.
 - Obtención de confirmaciones.

El Anexo 2 a esta NISR es un modelo de informe que, a modo de ejemplo, contiene una lista ilustrativa de procedimientos que pueden ser utilizados como una parte de un encargo típico de procedimientos acordados.

Informe

17. El informe sobre un encargo de procedimientos acordados debe describir el propósito y los procedimientos acordados con el detalle suficiente como para permitir al lector comprender la naturaleza y extensión del trabajo llevado a cabo.
18. **Los informes sobre los hallazgos obtenidos deben contener:**
 - (a) **un título;**
 - (b) **un destinatario (normalmente el cliente que encargó al auditor la realización de los procedimientos acordados);**
 - (c) **la identificación de la información financiera o no financiera concreta sobre la que se aplican los procedimientos acordados;**
 - (d) **una declaración acerca de que los procedimientos aplicados son los acordados con el receptor del informe;**
 - (e) **una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados aplicable a este tipo de encargos o con las normas o prácticas nacionales correspondientes;**
 - (f) **cuando sea aplicable, una declaración de que el auditor no es independiente de la entidad;**
 - (g) **identificación del propósito para el que se aplican los procedimientos en cuestión;**
 - (h) **lista de los procedimientos específicos aplicados;**

- (i) **descripción de los hallazgos obtenidos, incluyendo, con suficiente nivel de detalle, los errores o las excepciones que hayan podido encontrarse;**
- (j) **declaración de que los procedimientos aplicados no constituyen una auditoría, ni una revisión y que, por lo tanto, no se expresará ningún grado de seguridad;**
- (k) **declaración de que, de haber llevado a cabo el auditor procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haberse puesto de manifiesto otras cuestiones sobre las cuales se habría informado ;**
- (l) **declaración de que la distribución del informe queda limitada a aquellas partes con las que se han acordado los procedimientos a realizar;**
- (m) **declaración, si es aplicable, de que el informe se refiere únicamente a los elementos, saldos, partidas o información financiera y no financiera especificados en el mismo y que no es extensible a los estados financieros de la entidad, considerados en su conjunto;**
- (n) **fecha del informe;**
- (o) **dirección del auditor y**
- (p) **firma del auditor.**

El Anexo 2 de esta NISR incluye un ejemplo de informe sobre hallazgos obtenidos emitido en relación con un encargo de procedimientos acordados sobre información financiera.

Perspectiva del Sector Público

1. *El informe en un encargo del sector público puede no ser de uso restringido únicamente para las personas que han acordado los procedimientos a aplicar sino que también tengan acceso a él un número más amplio de entidades o personas (por ejemplo, en el caso de una investigación parlamentaria sobre una entidad pública concreta o sobre un departamento gubernamental).*
2. *También hay que señalar que los encargos del sector público varían significativamente, por lo que deben distinguirse cuidadosamente los encargos que son realmente de “procedimientos acordados” de otros que se espera que sean auditorías de información financiera, tales como los informes de desempeño.*

Anexo 1**Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados**

La carta de encargo que figura a continuación puede utilizarse como guía, junto con las consideraciones incluidas en el párrafo 9 de esta NISR y no pretende ser un modelo estándar. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares.

Al Consejo de Administración o al órgano correspondiente del cliente que contrata al auditor.

Esta carta tiene por objeto confirmarles nuestro conocimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo, así como de la naturaleza y limitaciones de los servicios que nos disponemos a prestarles. Nuestro encargo será realizado de acuerdo con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (o bien incluir referencias a las normas o prácticas nacionales correspondientes) aplicable a encargos para realizar procedimientos acordados y así lo indicaremos en el informe.

Hemos acordado realizar los procedimientos mencionados a continuación e informar sobre los hallazgos obtenidos como resultado de nuestro trabajo:

(Descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar, incluida referencia específica, si es aplicable, a los documentos y registros a estudiar, personas con los que se contactará y terceras personas de las que se obtendrán confirmaciones).

Los procedimientos que aplicaremos tienen la única finalidad de ayudarles en (indicar el propósito). Nuestro informe se elabora exclusivamente para su información y no podrá ser utilizado para ningún otro propósito.

Los procedimientos que aplicaremos no constituyen una auditoría, ni una revisión, realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría o las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (o bien incluir referencias a las normas o prácticas nacionales correspondientes) y, en consecuencia, no expresaremos ningún grado de seguridad.

Esperamos la plena cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se solicite en relación con nuestro encargo.

Nuestros honorarios, que serán facturados a medida que se vaya realizando el trabajo, se basan en el tiempo empleado por las personas asignadas al encargo, más los gastos menores en que incurran. Las tarifas horarias varían de acuerdo con el nivel de responsabilidad, experiencia y habilidades del personal asignado al trabajo.

Les rogamos firmen y nos devuelvan la copia adjunta de esta carta en señal de conformidad con los términos y condiciones contratados, incluyendo los procedimientos específicos cuya realización hemos acordado.

XYZ & Co

Acuse de recibo en nombre de la Compañía ABC

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2**Ejemplo de un informe sobre hallazgos obtenidos relativos a las cuentas a pagar****INFORME SOBRE HALLAZGOS OBTENIDOS**

A (aquellos que contrataron al auditor)

Hemos llevado a cabo los procedimientos acordados con ustedes que se indican más abajo en relación con las cuentas a pagar de la Compañía ABC a (fecha), incluidas en los cuadros adjuntos (que no aparecen en este ejemplo). Nuestro encargo ha sido realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (o bien incluir referencia a las normas o prácticas nacionales correspondientes) aplicable a los Encargos para realizar procedimientos acordados. Tales procedimientos, que se han diseñado con el único propósito de ayudarles en su evaluación de la validez de las cuentas a pagar son, en resumen, los siguientes:

1. Hemos obtenido y comprobado la suma de las cuentas a pagar en el balance de comprobación de sumas y saldos a ... (fecha), preparado por la Compañía ABC, habiendo comprobado, además, la coincidencia de este total con el saldo de la cuenta del mayor correspondiente.
2. Hemos comprobado la coincidencia de la lista adjunta (que no se incluye en este ejemplo) de los principales proveedores y los importes adeudados a ellos a ... (fecha), con los correspondientes nombres y saldos en el balance de comprobación.
3. Hemos obtenido estados de cuentas de los proveedores o les hemos solicitado la confirmación de sus saldos a ... (fecha).
4. Hemos comparado estos estados de cuentas o confirmaciones con los saldos indicados en el procedimiento 2. Para los importes no coincidentes, hemos obtenido de la empresa ABC la conciliación correspondiente. Para las conciliaciones obtenidas, hemos identificado y listado las facturas, notas de crédito y cheques pendientes de liquidación, de un importe superior a xxx. Hemos localizado y examinado tales facturas y notas de crédito recibidas con posterioridad y los cheques pagados con posterioridad y hemos comprobado que, efectivamente, han sido tenidos en cuenta como pendientes de liquidación en la conciliación.

A continuación informamos sobre los hallazgos:

- (a) Con respecto al procedimiento 1, hemos hallado que la suma es correcta y que el importe total de las cuentas a pagar coincide con el saldo de la cuenta del mayor.
- (b) Con respecto al procedimiento 2, hemos hallado que los importes comparados coinciden.
- (c) Con respecto al procedimiento 3, hemos hallado que existen estados de cuentas de todos estos proveedores.
- (d) En relación con el procedimiento 4, hemos hallado que los saldos coinciden o, para aquellos en los que existían discrepancias, que la Compañía ABC ha preparado las oportunas conciliaciones y que las notas de crédito, facturas y cheques, de importe superior a xxx, han sido adecuadamente identificados como partidas de conciliación, a excepción de los siguientes casos:

(Detalle de las excepciones)

Dado que los procedimientos anteriormente descritos no constituyen ni una auditoría ni una revisión realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría o con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (o bien incluir referencia a las normas o prácticas nacionales correspondientes), no expresamos seguridad alguna sobre las cuentas a pagar a (fecha).

En el caso de haber aplicado procedimientos adicionales o de haber realizado una auditoría o una revisión de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría o con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (o bien incluir referencia a las normas o prácticas nacionales correspondientes), podrían haber llegado a nuestro conocimiento otras cuestiones, sobre las que les habríamos informado.

Nuestro informe se emite exclusivamente para el propósito indicado en el primer párrafo de este informe y para su información y no debe ser utilizado para fines diferentes al indicado ni ser distribuido a terceras personas. Este informe se refiere exclusivamente a los saldos y partidas indicados más arriba y no es extensible a los estados financieros de la Compañía ABC, considerados en su conjunto.

AUDITOR

Fecha

Dirección

NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4410 (REVISADA)**ENCARGOS DE COMPILACIÓN**

(Aplicable a los informes de encargos compilación con fecha a partir del 1 de julio de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NISR	1–4
El encargo de compilación.....	5–10
Aplicabilidad de esta NISR	11–14
Fecha de entrada en vigor	15
Objetivos.....	16
Definiciones	17
Requerimientos	
Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR.....	18–20
Requerimientos de ética.....	21
Juicio profesional.....	22
Control de calidad del encargo	23
Aceptación y continuidad del encargo.....	24–26
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	27
Realización del encargo.....	28–37
Documentación.....	38
Informe del profesional ejerciente	39–41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NISR	A1–A11
El encargo de compilación.....	A12–A18
Requerimientos de ética.....	A19–A21
Juicio profesional.....	A22–A24
Control de calidad del encargo	A25–A27
Aceptación y continuidad del encargo.....	A28–A40
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	A41
Realización del encargo.....	A42–A52
Documentación.....	A53–A55
Informe del profesional ejerciente	A56–A63

Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación

Anexo 2: Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación

La Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), <i>Encargos de compilación</i> , debe interpretarse conjuntamente con el <i>Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados</i> .
--

Introducción

Alcance de esta NISR

1. Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad alguna sobre esa información y para informar sobre el encargo de conformidad con esta NISR. (Ref: Apartados A1–A2)
2. Esta NISR se aplica a los encargos de compilación de información financiera histórica. Esta NISR se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, a encargos de compilación de información financiera que no sea información financiera histórica y a encargos de compilación de información no financiera. En adelante en esta NISR la mención de “información financiera” se refiere a “información financiera histórica”. (Ref: Apartados A3-A4)
3. Cuando se solicita al profesional ejerciente que facilite a la dirección la preparación y presentación de información financiera, puede ser necesario examinar adecuadamente si el encargo se debe realizar de conformidad con esta NISR. Entre los factores que indican que puede ser adecuado aplicar esta NISR, así como informar de conformidad con esta NISR, se incluyen los siguientes:
 - Si la información financiera se requiere en aplicación de una disposición legal o reglamentaria y si se debe depositar en un registro público.
 - Si es probable que terceros externos, distintos de los usuarios a quienes se destina la información financiera compilada, asocien al profesional ejerciente con la información financiera y si existe un riesgo de que se produzca un malentendido con respecto al grado de intervención del profesional ejerciente en la información, por ejemplo:
 - Si es de esperar que la información financiera sea utilizada por terceros ajenos a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad o si puede ser proporcionada u obtenida por terceros que no sean los usuarios a quienes se destina la información; y
 - Si el nombre del profesional ejerciente se identifica con la información financiera. (Ref: Apartado A5)

Relación con la NICC 1¹

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de compilación de la firma². Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad en cada encargo de compilación parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A6-A11)

El encargo de compilación

5. La dirección puede solicitar a un profesional de la contabilidad ejerciente que le facilite la preparación y presentación de información financiera de la entidad. El valor de un encargo de compilación, realizado de conformidad con esta NISR para los usuarios de información financiera, proviene de la aplicación de los conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera del profesional ejerciente y del cumplimiento de normas profesionales así como de los requerimientos de ética aplicables, y de

¹ 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*

² NICC 1, apartado 4

una comunicación clara de la naturaleza y extensión de la intervención del profesional ejerciente con respecto a la información financiera compilada. (Ref: Apartados A12–A15)

6. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información que le proporciona la dirección para su compilación, o que obtenga evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la preparación de la información financiera.
7. La dirección sigue siendo responsable de la información financiera y de la base sobre la que se prepara y presenta. Esa responsabilidad incluye la aplicación por la dirección del juicio necesario para la preparación y presentación de la información financiera, así como para la selección y aplicación de políticas contables adecuadas y, en su caso, la realización de estimaciones contables razonables. (Ref: Apartados A12–A13)
8. Esta NISR no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. Un encargo realizado de conformidad con esta NISR se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar el encargo de compilación. (Ref: Apartados A12–A13)
9. La información financiera objeto de un encargo de compilación puede ser necesaria para varios fines, por ejemplo:
 - (a) para cumplir con los requerimientos de información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias o
 - (b) para fines no relacionados con información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias, por ejemplo:
 - Para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, preparada sobre una base adecuada para sus propios fines (tal como la preparación de información financiera para uso interno).
 - Para preparar información financiera periódica para terceros externos en aplicación de un contrato u otro tipo de acuerdo (como, por ejemplo, información financiera preparada para una fundación para sustentar la concesión o prórroga de una subvención).
 - Para los fines de una transacción, por ejemplo, para sustentar una transacción que implica cambios en la propiedad de la entidad o en su estructura financiera (por ejemplo, una fusión o adquisición).
10. Se pueden utilizar diferentes marcos de información financiera para preparar y presentar información financiera, desde una simple base contable específica de la entidad hasta unas normas de información financiera establecidas. El marco de información financiera adoptado por la dirección para preparar y presentar la información financiera dependerá de la naturaleza de la entidad y de la utilización prevista de la información. (Ref: Apartados A16–A18)

Aplicabilidad de esta NISR

11. Esta NISR contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NISR, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NISR y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de compilación.
12. Esta NISR contiene requerimientos redactados en tiempo verbal futuro diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.
13. Además, esta NISR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.

14. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NISR que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

15. Esta NISR es aplicable a los informes sobre encargos de compilación con fecha a partir del 1 de julio de 2013 o posterior.

Objetivos

16. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de compilación conforme a esta NISR son:
- (a) aplicar conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de conformidad con un marco de información financiera aplicable basado en la información proporcionada por la dirección; y
 - (b) emitir un informe de conformidad con los requerimientos de esta NISR.

Definiciones

17. El Glosario de Términos del Manual ³(el Glosario) incluye los términos definidos en esta NISR e incluye también la descripción de otros términos que se encuentran en esta NISR, para facilitar una interpretación congruente. A efectos de esta NISR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) *Marco de información financiera aplicable* - Marco de información financiera adoptado por la dirección y, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartados A30–A32)
 - (b) *Encargo de compilación* - Encargo en el que un profesional ejerciente aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable e informar según se requiere en esta NISR. En toda esta NISR, los términos “compilar”, “compilación” y “compilado” se utilizan en este contexto.
 - (c) *Socio del encargo* - El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
 - (d) *Equipo del encargo* - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red.
 - (e) *Incorrección* - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las correcciones pueden deberse a errores o fraudes.

³ El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC.

Cuando la información financiera se prepara de conformidad con un marco de imagen fiel, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del profesional ejerciente, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que la información financiera se presente fielmente, o exprese la imagen fiel, en todos los aspectos materiales.

- (f) *Profesional ejerciente* - Profesional de la contabilidad en ejercicio que realiza el encargo de compilación. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando una NISR establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
- (g) *Requerimientos de ética aplicables*- Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de compilación. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por IESBA (Código de Ética del IESBA) (excluido el Apartado 290, *Independencia-Encargos de auditoría y revisión*, y el apartado 291-*Independencia-Otros encargos de aseguramiento* en la parte B), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartado A21)

Requerimientos

Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR

- 18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

- 19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de compilación, por ejemplo si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo.
- 20. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con los requerimientos de esta NISR a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NISR aplicables al encargo de compilación.

Requerimientos de ética

- 21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A19–A21)

Juicio profesional

- 22. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de compilación. (Ref: Apartados A22–A24)

Control de calidad del encargo

- 23. El socio del encargo se responsabilizará:
 - (a) de la calidad global de cada encargo de compilación que le sea asignado y
 - (b) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma: (Ref: Apartado A25)
 - (i) aplicando los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos; (Ref: Apartado A26)

- (ii) asegurándose de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de compilación;
- (iii) prestando especial atención a la existencia de indicios del incumplimiento de los requisitos de ética aplicables por los miembros del equipo del encargo y determinando la actuación adecuada si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables; (Ref: Apartado A27)
- (iv) dirigiendo, supervisando y realizando el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
- (v) responsabilizándose de que se conserve una adecuada documentación del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Continuidad de las relaciones con clientes, aceptación de encargos y acuerdo de los términos del encargo

24. El profesional ejerciente no aceptará un encargo salvo si ha acordado los términos del encargo con la dirección y, en su caso, con la parte contratante si es distinta, lo que incluye:
- (a) la utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución; (Ref: Apartados A20, A28–A29, A32–A33)
 - (b) la identificación del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A20, A30–A33)
 - (c) el objetivo y el alcance del encargo de compilación; (Ref: Apartado A20)
 - (d) las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el requerimiento de cumplir las normas de ética aplicables; (Ref: Apartado A20)
 - (e) las responsabilidades de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A34–A36)
 - (i) la información financiera, y su preparación y presentación, de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;
 - (ii) la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para el encargo de compilación y
 - (iii) los juicios que son necesarios para la preparación y presentación de la información financiera, incluidos aquéllos en los que el profesional ejerciente pueda facilitar el desarrollo del encargo de compilación y (Ref: Apartado A22)
 - (f) la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.
25. El profesional ejerciente registrará los términos del encargo acordados en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito, antes de realizar el encargo. (Ref: Apartados A37–A39)

Encargos recurrentes

26. En los encargos de compilación recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A40)

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

27. El profesional ejerciente comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso del encargo de compilación, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A41)

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente

28. El profesional ejerciente obtendrá el suficiente conocimiento de las siguientes cuestiones para poder realizar el encargo de compilación: (Ref: Apartados A42–A44)
- (a) los negocios y operaciones de la entidad, así como su sistema contable y sus registros contables y
 - (b) el marco de información financiera aplicable, así como su aplicación para el sector en el que opera la entidad.

Compilación de la información financiera

29. El profesional ejerciente compilará la información financiera utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección.
30. El profesional ejerciente discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los juicios significativos en relación con los que el profesional ejerciente haya prestado ayuda en el transcurso de la compilación de la información financiera. (Ref: Apartado A45)
31. Antes de finalizar el encargo de compilación, el profesional ejerciente leerá la información financiera compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A46)
32. Si, en el transcurso del encargo de compilación, llega a conocimiento del profesional ejerciente que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección para el encargo de compilación, son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida.
33. Si el profesional ejerciente no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitará, renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad de las razones que le obligan a ello. (Ref: Apartado A52)
34. Si en el transcurso del encargo llega a conocimiento del profesional ejerciente que:
- (a) la información financiera compilada no describe el marco de información financiera aplicable o no hace referencia a él de manera adecuada; (Ref: Apartado A47)
 - (b) la información financiera compilada debe modificarse para que no contenga incorrecciones materiales o (Ref: Apartados A48–A50)
 - (c) la información financiera compilada induce a error por algún otro motivo, (Ref: Apartado A51)
- el profesional ejerciente propondrá a la dirección las modificaciones adecuadas.
35. Si la dirección rehúsa o no permite al profesional ejerciente realizar las modificaciones propuestas a la información financiera compilada, el profesional ejerciente renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad las razones que le obligan a ello. (Ref: Apartado A52)

36. Si no le es posible renunciar al encargo, el profesional ejerciente determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables teniendo en cuenta las circunstancias.
37. El profesional ejerciente obtendrá de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información financiera compilada. (Ref: Apartado A62)

Documentación

38. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref: Apartados A53–A55)
 - (a) cuestiones significativas que han surgido en el transcurso del encargo de compilación y el modo en el que han sido resueltas por el profesional ejerciente;
 - (b) un registro del modo en que la información financiera compilada se concilia con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y demás información, proporcionados por la dirección y
 - (c) una copia de la versión final de la información financiera compilada de la que han confirmado que se responsabilizan la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A62)

Informe del profesional ejerciente

39. Una finalidad importante del informe del profesional ejerciente es comunicar de manera clara la naturaleza del encargo de compilación y el papel y las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo. El informe del profesional ejerciente no es un medio para expresar una opinión o conclusión sobre la información financiera.
40. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de compilación será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A56–A57, A63)
 - (a) un título;
 - (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo; (Ref: Apartado A58)
 - (c) una declaración de que el profesional ejerciente ha compilado la información financiera sobre la base de información proporcionada por la dirección;
 - (d) una descripción de las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con el encargo de compilación y en relación con la información financiera;
 - (e) la identificación del marco de información financiera aplicable y, si se utiliza un marco de información financiera con fines específicos, una descripción de este o una referencia a su descripción en la información financiera;
 - (f) la identificación de la información financiera, indicando el título de cada elemento de la información financiera en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información financiera o el periodo al que corresponde;
 - (g) la descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente en la compilación de la información financiera, mencionando que el encargo se realizó de conformidad con esta NISR y que el profesional ejerciente cumplió los requerimientos de ética aplicables;
 - (h) la descripción de lo que significa que un encargo de compilación sea conforme a esta NISR;
 - (i) explicaciones de que:

- (i) puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación y
 - (ii) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información financiera se preparó de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - (j) en el caso de que la información financiera se prepare utilizando un marco de información financiera con fines específicos, un apartado en el que: (Ref: Apartados A59–A61)
 - (iii) se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información financiera y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información financiera con fines específicos que contiene dicha información y
 - (iv) se advierta a los usuarios del informe que la información financiera ha sido preparada de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.
 - (k) la fecha del informe del profesional ejerciente;
 - (l) la firma del profesional ejerciente y
 - (m) la dirección del profesional ejerciente.
41. El profesional ejerciente pondrá como fecha del informe la fecha en la que ha terminado el encargo de compilación de conformidad con esta NISR. (Ref: Apartado A62)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR

Consideraciones generales (Ref: Apartado 1)

- A1. En un encargo de compilación en el cual la parte contratante no es la dirección ni los responsables del gobierno de la entidad, se puede aplicar esta NISR con las adaptaciones que sean necesarias.
- A2. La intervención del profesional ejerciente en servicios o actividades que se llevan a cabo para facilitar a la dirección de la entidad la preparación y presentación de la información financiera de la entidad puede revestir distintas formas. Cuando se contrata al profesional ejerciente para prestar esos servicios o actividades a una entidad de conformidad con esta NISR, la asociación del profesional ejerciente con la información financiera se comunica mediante el informe preparado para el encargo en la forma requerida por esta NISR. El informe del profesional ejerciente contiene su declaración explícita de que ha cumplido esta NISR.

Aplicación a encargos de compilación de información que no es información financiera histórica (Ref: Apartado 2)

- A3. Esta NISR trata de encargos en los que el profesional ejerciente facilita a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica. Sin embargo, la NISR también se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, cuando se contrata al profesional ejerciente para facilitar a la dirección la preparación y presentación de otra información financiera. Como ejemplos están:
- información financiera proforma.
 - información financiera prospectiva, así como presupuestos y pronósticos financieros.

- A4. Los profesionales ejercientes pueden facilitar a la dirección la preparación y presentación de información no financiera, por ejemplo, informes de gas de efecto invernadero, declaraciones estadísticas u otras declaraciones de información. En esos casos, el profesional ejerciente puede considerar esta NISR aplicable a esos tipos de encargos, con las adaptaciones que sean necesarias.

Consideraciones relevantes para la aplicación de la NISR (Ref: Apartado 3)

- A5. Las normas nacionales relativas a encargos en los que un profesional ejerciente realiza servicios relacionados con la preparación y presentación de información financiera de una entidad (como, por ejemplo, la preparación de estados financieros históricos requeridos para su depósito en un registro público) pueden establecer la aplicación obligatoria de esta NISR. Aunque no se establezca su aplicación obligatoria ni en disposiciones legales o reglamentarias, ni en normas profesionales, ni de cualquier otro modo, el profesional ejerciente puede sin embargo concluir que la aplicación de esta NISR es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 4)

- A6. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de servicios relacionados, incluidos los encargos de compilación. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer:

- el sistema de control de calidad de la firma y
- las correspondientes políticas de la firma diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y sus procedimientos para implementar y hacer el seguimiento del cumplimiento de las políticas.

- A7. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- (a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
- (b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.⁴

- A8. Una jurisdicción que no haya adoptado la NICC 1 en relación con los encargos de compilación puede establecer requerimientos de control de calidad en firmas que realizan este tipo de encargos. Las disposiciones de esta NICC relativas al control de calidad de los encargos parten de la premisa de que los requerimientos de control de calidad adoptados son por lo menos igual de exigentes que los de la NICC 1. Esto se logra cuando esos requerimientos imponen obligaciones a la firma de alcanzar los objetivos de los requerimientos de la NICC 1, incluida la obligación de establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma.
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- recursos humanos;
- realización del encargo y
- seguimiento.

⁴ NICC 1, apartado 11

A9. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo.

A10. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de compilación, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas tomadas por la firma para rectificar dicha situación que el socio del encargo considera que son suficientes en el contexto de ese encargo de compilación.

A11. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de compilación no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

El encargo de compilación

Utilización de los términos “dirección” y “responsables del gobierno de la entidad” (Ref: Apartados 5, 7–8)

A12. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan el modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NISR en relación con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase “la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad” que se utiliza en varias ocasiones en esta NISR, tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y los acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.

A13. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- los recursos y la estructura de la entidad,
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos o en unos estatutos u otro tipo de documento en el que se constituye la entidad).

En muchas entidades de pequeña dimensión, a menudo, no hay separación entre los papeles de la dirección y del gobierno de la entidad o los responsables del gobierno de la entidad también pueden intervenir en su dirección. En la mayoría de los casos, especialmente en las entidades de gran dimensión, la dirección es responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En entidades de gran dimensión, los responsables del gobierno de la entidad, a menudo, tendrán o asumirán la responsabilidad de aprobar los estados financieros de la entidad, en especial cuando está prevista su utilización por terceros externos. En entidades de gran dimensión, a menudo, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo un comité de auditoría, puede tener determinadas responsabilidades de supervisión. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la

preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con un determinado marco de información y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Intervención en otras actividades relacionadas con la preparación y presentación de información financiera (Ref: Apartado 5)

A14. El alcance del encargo de compilación variará según las circunstancias del encargo. Sin embargo, en todos los casos implicará facilitar a la dirección la preparación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera, sobre la base de información proporcionada por la dirección. En algunos encargos de compilación, la dirección puede haber preparado previamente la información financiera en forma de borrador o preliminar.

A15. También se puede contratar a un profesional ejerciente para realizar algunas otras actividades en nombre de la dirección, adicionales al encargo de compilación. Por ejemplo, se puede solicitar al profesional ejerciente que recopile, clasifique y resuma los datos contables de la entidad y que procese esos datos en forma de registros contables para obtener un balance de comprobación. El balance de comprobación se utilizaría entonces como información subyacente a partir de la cual el profesional ejerciente puede compilar la información financiera que es el objetivo del encargo de compilación realizado de conformidad con esta NISR. Este es, a menudo, el caso en entidades de pequeña dimensión que no disponen de sistemas contables bien desarrollados, o de entidades que prefieren subcontratar la preparación de registros contables a organizaciones de servicios externas. Esta NISR no trata de esas actividades adicionales que el profesional ejerciente puede realizar para prestar ayuda a la dirección en otras áreas, antes de la compilación de los estados financieros de la entidad.

Marcos de información financiera (Ref: Apartado 10)

A16. La información financiera puede estar preparada de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

- las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, “estados financieros con fines generales”) o
- las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, “estados financieros con fines específicos”).

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de la información financiera. En algunos casos, el marco de información financiera se puede denominar “base contable”.

A17. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines generales comúnmente utilizados:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera y normas de información financiera nacionales establecidas, aplicables a entidades cotizadas.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas y normas financieras nacionales establecidas, aplicables a pequeñas y medianas empresas.

A18. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines específicos que se pueden utilizar, según el fin concreto de la información financiera:

- La base contable fiscal utilizada en una jurisdicción concreta para preparar información financiera con el fin de cumplir obligaciones fiscales.
- Para entidades que no están obligadas a utilizar un marco de información financiera establecido:
 - Una base contable utilizada para la información financiera de una determinada entidad que resulta adecuada para la utilización prevista de la información financiera y teniendo en cuenta las

circunstancias de la entidad (por ejemplo, una contabilidad basada en el criterio de caja con determinadas cuentas basadas en el principio de devengo, como, por ejemplo, cuentas de deudores y acreedores, con lo que se obtiene un balance de situación y una cuenta de resultados; o utilización de un marco de información financiera establecido que se modifica para alcanzar el fin concreto para el que se prepara la información financiera).

- Una contabilidad basada en el criterio de caja con la que se produce un estado de cobros y pagos (por ejemplo, con el fin de distribuir la diferencia entre cobros y pagos a los propietarios de un inmueble en alquiler o para registrar movimientos de la caja chica de un club).

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)

A19. La parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el profesional ejerciente y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de Ética del IESBA ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Para cumplir el Código de Ética del IESBA, se requiere que se identifiquen y se traten adecuadamente las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

Consideraciones de ética en relación con la asociación del profesional ejerciente con información (Ref: Apartados 21, 24(a)–(d))

A20. Según el Código de Ética del IESBA⁵, al aplicar el principio de integridad, el profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que dicha información:

- (a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;
- (b) contiene declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u
- (c) omite u oculta información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, de acuerdo con el Código de Ética del IESBA deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de ella.

Independencia (Ref: Apartados 17(g), 21)

A21. A pesar de que los apartados 290, *Independencia-Encargos de auditoría y revisión* y 291, *Independencia-Otros encargos de aseguramiento* de la Parte B del Código de Ética del IESBA no se aplican a los encargos de compilación, los códigos de ética nacionales o las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos o normas de revelación relativos a la independencia.

Juicio profesional (Ref: Apartados 22, 24(e)(iii))

⁵ Código de Ética del IESBA Parte A, Apartado 110.2

A22. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de compilación adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NISR, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de compilación no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, cuando el encargo implica prestar ayuda a la dirección de la entidad en relación con las decisiones a tomar sobre:

- la aceptabilidad del marco de información financiera que se utilizará para preparar y presentar la información financiera, teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;
- la aplicación del marco de información financiera aplicable, incluyendo:
 - la selección de políticas contables adecuadas dentro de ese marco;
 - el desarrollo de estimaciones contables necesarias para la información financiera que se ha de preparar y presentar dentro de ese marco y
 - la preparación y presentación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El profesional ejerciente siempre presta ayuda a la dirección sobre la base de que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, comprenden los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilizan de ellos.

A23. El juicio profesional implica la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de esta NISR y de las normas de contabilidad y de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de compilación.

A24. La aplicación del juicio profesional en un encargo concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce hasta la fecha de su informe sobre el encargo, incluidos:

- El conocimiento adquirido en la realización de otros encargos para la entidad, si es aplicable (por ejemplo, servicios fiscales).
- El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
- La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de la información financiera.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartado 23(b))

A25. La actuación del socio del encargo así como los mensajes adecuados a otros miembros del equipo del encargo, al responsabilizarse de la calidad global de cada encargo, enfatizan la importancia que tiene para alcanzar la calidad del encargo:

- (a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- (b) cumplir las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría y
- (c) emitir el informe del profesional ejerciente relativo al encargo de conformidad con esta NISR.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de compilación (Ref: Apartado 23(b)(i))

A26. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información relativa a la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad puede facilitar al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación o continuidad de relaciones con clientes y de encargos de compilación. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que puede verse afectada la adecuada realización del encargo, puede que no sea apropiado aceptarlo.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables en la realización del encargo (Ref: Apartado 23(b)(iii))

A27. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. Esta NISR establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Determinación de la utilización prevista de la información financiera (Ref: Apartado 24(a))

A28. La utilización prevista de la información financiera viene determinada por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por otros acuerdos que se hayan establecido en relación con la puesta a disposición de información financiera de la entidad, teniendo en cuenta las necesidades de información financiera de los terceros internos o externos de la entidad que son los usuarios a quienes se destina. Como ejemplo, está la información financiera que debe proporcionar una entidad en relación con la realización de transacciones o con solicitudes de financiación a terceros externos como proveedores, entidades financieras u otros proveedores de financiación.

A29. Para determinar la utilización prevista de la información financiera, el profesional ejerciente también debe tener conocimiento de factores tales como el objetivo concreto de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, que se pretende alcanzar al encargar el encargo de compilación y el de la parte contratante en caso de ser distinta. Por ejemplo, una entidad que concede subvenciones puede requerir a la entidad que le proporcione información compilada por un profesional ejerciente con el fin de obtener información sobre determinados aspectos de las operaciones o actividades de la entidad, preparada de una forma determinada, para sustentar la concesión de una subvención o la prórroga de una subvención existente.

Identificación del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 17(a), 24(b))

A30. La decisión acerca del marco de información financiera que aplica la dirección para la información financiera se toma en el contexto de la utilización prevista de la información tal como se describe en los términos acordados del encargo y de los requerimientos de cualquier disposición legal o reglamentaria aplicable.

A31. A continuación se enumeran ejemplos de factores que indican que puede ser relevante considerar si el marco de información financiera es aceptable:

- La naturaleza de la entidad y si se trata de una persona jurídica, por ejemplo, si es una sociedad mercantil con ánimo de lucro, una entidad del sector público o una organización sin ánimo de lucro.
- La utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina. Por ejemplo, puede estar previsto que la información financiera sea utilizada por una amplia gama de usuarios o, por el contrario, por la dirección o por determinados usuarios externos en el contexto de un objetivo concreto establecido como parte del acuerdo de los términos del encargo de compilación.

- Si el marco de información financiera viene impuesto o determinado, bien por una disposición legal o reglamentaria aplicable, o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o como parte de acuerdos de gobierno o de rendición de cuentas adoptados voluntariamente por la entidad.
- La naturaleza y la estructura de la información financiera que se preparará y presentará de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, un conjunto completo de estados financieros, un solo estado financiero o información financiera presentada bajo otro formato acordado entre las partes de un contrato u otro tipo de acuerdo.

Factores relevantes cuando la información financiera está destinada a un fin concreto (Ref: Apartados 24(a)–(b))

A32. Por lo general, la parte contratante acuerda con los usuarios a quienes se destina, la naturaleza y estructura de la información financiera que se destina a un fin concreto, por ejemplo, para cumplir las disposiciones relativas a información financiera de un contrato o de la subvención de un proyecto o según se requiera para sustentar las transacciones o actividades de la entidad. El contrato en cuestión puede requerir la utilización de un marco de información financiera establecido, como, por ejemplo, un marco de información financiera con fines generales establecido por un organismo autorizado o reconocido para emitir normas o por disposiciones legales o reglamentarias. Por el contrario, las partes del contrato pueden acordar la utilización de un marco con fines generales con modificaciones o adaptaciones que satisfagan sus necesidades concretas. En ese caso, el marco de información financiera aplicable se puede describir en la información financiera y en el informe del profesional ejerciente calificándolo como disposiciones relativas a la información financiera del contrato específico en vez de hacer referencia al marco de información financiera modificado. En tales situaciones, a pesar de que la información financiera pueda difundirse más ampliamente, el marco de información financiera es un marco con fines específicos y el profesional ejerciente deberá cumplir los requerimientos de información aplicables de esta NISR.

A33. Cuando el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera con fines específicos, esta NISR requiere que el profesional ejerciente registre cualquier restricción, bien sobre la utilización prevista de la información financiera, bien sobre su distribución, en la carta de encargo, y que declare en su informe que la información financiera se ha preparado de acuerdo con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

Responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado (24(e)))

A34. De acuerdo con esta NISR, como condición previa para aceptar el encargo, se requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, sobre las responsabilidades de la dirección en relación tanto con la información financiera como con el encargo de compilación. En entidades de dimensión reducida, la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, pueden no estar bien informados acerca de dichas responsabilidades, incluidas las que emanan de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Con el fin de obtener el acuerdo con la dirección sobre una base informada, es posible que el profesional ejerciente considere necesario discutir dichas responsabilidades con la dirección antes de intentar obtener su acuerdo en relación con ellas.

A35. Si la dirección no confirma sus responsabilidades en el contexto de un encargo de compilación, el profesional ejerciente no puede realizar el encargo y no es adecuado que lo acepte salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. En situaciones en que se requiera, a pesar de ello, que el profesional ejerciente acepte el encargo, puede ser necesario que comunique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

A36. El profesional ejerciente puede confiar en que la dirección le proporcionará toda la información pertinente para el encargo de compilación y que la información será exacta, completa y que se le proporcionará en las fechas establecidas. La estructura de la información proporcionada por la dirección para el encargo variará según sus circunstancias. En términos generales, comprenderá registros, documentos, explicaciones y demás información pertinente para la compilación de la información financiera utilizando el marco de información financiera aplicable. La información recibida puede incluir, por ejemplo, información acerca de las hipótesis, intenciones o planes de la dirección en los que se basan las estimaciones contables necesarias para compilar la información de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 25)

A37. Beneficia tanto a la dirección y a las partes contratantes cuando son diferentes, como al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo a la dirección y, en su caso, a las partes contratantes, antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo de compilación. La carta de encargo confirma su aceptación por el profesional ejerciente y confirma cuestiones como:

- Los objetivos y el alcance del encargo, así como el acuerdo de las partes que intervienen de que no se trata de un encargo de aseguramiento.
- La utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución.
- Las responsabilidades de la dirección en relación con el encargo de compilación.
- La delimitación de las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el hecho de que no expresará una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la información financiera.
- La estructura y contenido del informe que el profesional ejerciente emitirá en relación con el encargo.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A38. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NISR, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en algunos aspectos del encargo de compilación.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- La posibilidad de que se pueda solicitar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, que confirmen por escrito cierta información o explicaciones proporcionadas verbalmente al profesional ejerciente durante el encargo.
- La propiedad de la información utilizada para los fines del encargo de compilación, distinguiendo entre los documentos y la información de la entidad proporcionados para el encargo y la documentación del encargo del profesional ejerciente, teniendo en cuenta las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- La solicitud de que la dirección y la parte contratante, si es distinta, acusen recibo de la carta de encargo y aprueben los términos del encargo que se recogen en ella.

Ejemplo de carta de encargo

A39. En el Anexo 1 de la presente NISR se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 26)

A40. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de compilación o recordar a la dirección o, en su caso, a la parte contratante, los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección o, en su caso, la parte contratante, interpreta erróneamente el objetivo y el alcance del encargo.

- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A41. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo de compilación. Son circunstancias relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización del encargo en cuanto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al profesional ejerciente la superación de dicha dificultad.

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartado 28)

A42. La obtención de conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y sus registros contables es un proceso continuo que tiene lugar durante todo el encargo de compilación. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para aplicar el juicio profesional en la compilación de la información financiera.

A43. La amplitud y profundidad del conocimiento que tiene u obtiene el profesional ejerciente acerca de los negocios y operaciones de la entidad son menores que las que posee la dirección. Su objetivo es alcanzar el grado suficiente para que el profesional ejerciente pueda compilar la información financiera de acuerdo con los términos del encargo.

A44. Entre los aspectos que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable se encuentran, por ejemplo:

- La dimensión y la complejidad de la entidad y de sus operaciones.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad, si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativa a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de su información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los controles relacionados.
- La naturaleza de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad.

Compilación de la información financiera

Juicios significativos (Ref: Apartado 30)

A45. En algunos encargos de compilación, el profesional ejerciente no ayuda a la dirección en la realización de juicios significativos. En otros encargos, el profesional ejerciente puede prestar este tipo de ayuda, por ejemplo, en relación con una estimación contable necesaria o ayudando a la dirección cuando ésta está considerando políticas contables adecuadas. Cuando se presta ayuda, es necesaria una discusión con el fin de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, comprendan los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilicen de ellos.

Lectura de la información financiera (Ref: Apartado 31)

A46. La lectura de la información financiera por el profesional ejerciente tiene como finalidad facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones de ética aplicables al informe de compilación.

Propuesta de ajustes a la información financiera

Mención o descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 34(a))

A47. Pueden darse casos en los que el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera establecido con importantes modificaciones. Si la descripción del marco de información financiera aplicable en la información financiera compilada hace referencia al marco establecido con importantes modificaciones, puede resultar necesario que el profesional ejerciente tenga en cuenta si la referencia al marco establecido induce a error, dadas las circunstancias del encargo.

Modificación en caso de incorrecciones materiales y con el fin de que la información no induzca a error (Ref: Apartados 34(b)–(c))

A48. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de información financiera. Aunque los marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:

- las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la información financiera;
- los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas y
- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de la información financiera se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A49. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para comprender la importancia relativa a efectos del encargo de compilación. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A50. La percepción que tiene el profesional ejerciente de las necesidades de los usuarios de la información financiera afecta su perspectiva sobre la importancia relativa. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:

- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información financiera con una diligencia razonable;
- comprenden que la información financiera se prepara y presenta teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
- son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en la información financiera.

A51. Es posible que el marco de información financiera aplicable incluya la premisa de que la información financiera se prepara bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, según las circunstancias, sugerir una presentación más adecuada conforme con el marco de información financiera aplicable, o revelaciones adecuadas relativas a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, con el fin de cumplir dicho marco y para evitar que la información financiera induzca a error.

Condiciones que obligan al profesional ejerciente a renunciar al encargo (Ref: Apartados 33, 35)

A52. En las circunstancias a las que se refiere esta NISR en las que es necesario renunciar al encargo, la responsabilidad de informar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad los motivos de la renuncia brinda una oportunidad para explicar las obligaciones éticas del profesional ejerciente.

Documentación (Ref: Apartado 38)

A53. La documentación que exige esta NISR permite alcanzar una serie de objetivos, entre los que se encuentran:

- Proporcionar un registro de cuestiones que continúan siendo relevantes para futuros encargos de compilación.
- Permitir al equipo del encargo, según corresponda, rendir cuentas de su trabajo, así como registrar la finalización del encargo.

A54. El profesional ejerciente también puede considerar incluir en la documentación del encargo una copia del balance de comprobación de la entidad, un resumen de los registros contables significativos u otra información que utilizó para realizar la compilación.

A55. Al registrar el modo en que la información financiera se concilia con los registros subyacentes, los documentos, las explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para los fines del encargo de compilación, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, mantener en sus archivos un cuadro en el que se muestre la conciliación de los saldos de las cuentas del libro mayor de la entidad con la información financiera compilada, así como cualquier asiento de ajuste u otras modificaciones a la información financiera que el profesional ejerciente haya acordado con la dirección en el transcurso del encargo.

Informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 40)

A56. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.

A57. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que la información financiera compilada y el informe del profesional ejerciente van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presenta la información financiera. Esto ayuda a los usuarios a identificar la información financiera a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Destinatarios del informe (Ref: Apartado 40(b))

A58. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a la parte que lo contrató según los términos del encargo, por lo general, la dirección de la entidad.

Información financiera preparada con un marco de información financiera con fines específicos (Ref: Apartado 40(j))

A59. De acuerdo con esta NISR, si la información financiera se ha preparado utilizando un marco de información financiera con fines específicos, se requiere que el informe del profesional ejerciente llame la atención de los lectores del informe sobre el marco de información financiera con fines específicos que se utilizó en la información financiera y que mencione que, en consecuencia, es posible que la información financiera no sea adecuada para otros fines. Esto se puede reforzar con una cláusula adicional que restrinja la distribución, la utilización o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

A60. Es posible que información financiera preparada para un fin concreto sea obtenida por terceros distintos de los usuarios a quienes se destina, los cuales pueden intentar utilizar la información para fines diferentes de aquellos que estaban previstos. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades presenten estados financieros preparados con un marco de información financiera con fines específicos y que dichos estados financieros estén disponibles públicamente. El hecho de que dichos estados financieros estén más ampliamente disponibles para terceros que no sean los usuarios a quienes se destinan no significa que los estados financieros se conviertan en estados financieros con fines generales. Las declaraciones que el profesional ejerciente debe incluir en su informe son necesarias para llamar la atención de los lectores sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o utilización del informe del profesional ejerciente

A61. El profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se dirige únicamente a los usuarios específicos a quienes se destina la información financiera. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr restringiendo la distribución, la utilización, o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

Finalización del encargo de compilación y fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 37, 38;41)

A62. El proceso que existe dentro de la entidad para la aprobación de la información financiera por la dirección o, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad, es un aspecto importante que el profesional ejerciente tiene en cuenta al finalizar el encargo de compilación. Dependiendo de la naturaleza y finalidad de la información financiera, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan que seguir un proceso de aprobación preestablecido o que viene impuesto por disposiciones legales o reglamentarias aplicables, para la preparación y finalización de información financiera o de estados financieros de la entidad.

Ejemplos de informes (Ref: Apartado 40)

A63. El Anexo 2 de esta NISR incluye ejemplos de informes de compilación que contienen los elementos obligatorios del informe.

Anexo 1

(Ref: Apartado A39)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación

A continuación se muestra un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación que ilustra los requerimientos aplicables y la orientación contenidos en esta NISR. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NISR. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares de los encargos de compilación concretos. Está diseñada con referencia a una compilación de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes como se describe en esta NISR. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Esta carta de encargo detalla las siguientes circunstancias:

- Los estados financieros se compilarán para ser utilizados únicamente por la dirección de una sociedad (sociedad ABC) y la utilización de los estados financieros se restringirá a la dirección. Se restringen a la dirección la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.
- Los estados financieros compilados incluirán únicamente el balance de situación de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sin notas explicativas. La dirección ha decidido que los estados financieros se preparen sobre la base, tal como se describe, del principio del devengo.

A la dirección ¹de la sociedad ABC:

[El objetivo y alcance del encargo de compilación]

Ustedes han solicitado que prestemos los siguientes servicios:

Sobre la base de información que nos proporcionarán, les ayudaremos en la preparación y presentación de los siguientes estados financieros de la sociedad ABC el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sobre la base del coste histórico, reflejando todas las transacciones en efectivo, añadiendo las cuentas de acreedores y deudores comerciales deducida la corrección por deterioro de su valor en cuentas a cobrar de dudoso cobro, las existencias valoradas a coste medio, los impuestos corrientes a pagar a la fecha de cierre del ejercicio y la capitalización de los activos inmovilizados significativos valorados a coste histórico amortizado linealmente a lo largo de su vida útil. Estos estados financieros no incluirán notas explicativas, distintas de aquellas en las que se describe la base contable establecida en esta carta de encargo.

La finalidad para la que se utilizarán los estados financieros es proporcionar información financiera del ejercicio completo mostrando la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1 y los resultados correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha. Los estados financieros serán utilizados únicamente por ustedes y no se distribuirán a otras partes.

Nuestras responsabilidades

Un encargo de compilación implica aplicar conocimientos especializados de contabilidad e información financiera para ayudarles en su preparación y presentación. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de

¹ En este ejemplo de carta de encargo, las menciones “Ustedes”, “nosotros”, “dirección”, “responsables del gobierno de la entidad” y “profesional ejerciente” se utilizarán o modificarán según resulte adecuado en las circunstancias.

aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos proporcionan para el encargo de compilación o que obtengamos evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión. En consecuencia, no expresaremos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con el marco de información financiera que ustedes han especificado, tal como se ha descrito más arriba.

Realizaremos el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*. La NISR 4410 (Revisada) requiere que, en la realización de este encargo, cumplamos los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Con esa finalidad, se requiere que cumplamos el *Código de Ética para los profesionales de la contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).

Sus responsabilidades

El encargo de compilación que se realizará partiendo de la premisa de que ustedes reconocen y comprenden que nuestro papel es ayudarles en la preparación y presentación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera que ustedes adoptaron para los estados financieros. En consecuencia, tienen ustedes las siguientes responsabilidades generales que son fundamentales para que podamos realizar el encargo de compilación de conformidad con la NISR 4410 (Revisada):

- (a) Son responsables de los estados financieros y de su preparación y presentación de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina.
- (b) Son responsables de la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información que nos proporcionen con el fin de compilar los estados financieros.
- (c) Son responsables de los juicios que sean necesarios para la preparación y presentación de los estados financieros, incluidos aquéllos para los que les prestemos ayuda en el desarrollo del encargo de compilación.

Nuestro informe de compilación

Como parte de nuestro encargo, emitiremos nuestro informe que se adjuntará a los estados financieros compilados por nosotros y que describirá los estados financieros y el trabajo que hemos realizado para este encargo de compilación [véase adjunto]. En el informe también se indicará que los estados financieros únicamente se pueden utilizar para la finalidad descrita en esta carta de encargo y que la distribución y utilización de nuestro informe sobre el encargo de compilación están restringidas a ustedes, como dirección de la sociedad ABC.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestro encargo para compilar los estados financieros que se describen en ella, así como nuestras respectivas responsabilidades.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la dirección de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref: Apartado A63)

Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación

Encargo de compilación de estados financieros con fines generales

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

Encargo de compilación de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

Encargos de compilación de información financiera preparada con un fin específico cuando la utilización o la distribución de la información financiera se restringe a los usuarios a quienes se destina

- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera elegido por la dirección de la entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es *[insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria]*.

Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

- **Estados financieros con fines generales de conformidad con una disposición legal que especifica que los estados financieros de la entidad se deben preparar aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES).**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros están preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera adoptado por la dirección con modificaciones.**
- **El marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico.**
- **Ni la distribución ni la utilización de los estados financieros están restringidas.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros se han preparado y se presentan de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico. Los estados financieros se han preparado para la finalidad descrita en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.

- **Estados financieros preparados de conformidad con las cláusulas de un contrato, utilizando la base contable especificada en el contrato.**
- **El profesional ejerciente es contratado por un tercero distinto de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente a las partes especificadas en el contrato.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que se especifican en el contrato.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la parte contratante]¹

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que nos ha proporcionado la dirección de la Sociedad (“dirección”). Estos estados financieros comprenden *[enumere todos los elementos de los estados financieros preparados de conformidad con la base contable especificada en el Contrato y el periodo/fecha a la que se refieren]*.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitar a la dirección la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

La dirección es responsable de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos ha proporcionado la dirección para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros han sido preparados y se presentan de conformidad con la base descrita en la cláusula Z del contrato de la Sociedad con XYZ, S.A. de fecha *[insertar la fecha del contrato/acuerdo]* (“el Contrato”) y con la finalidad que se describe en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros se destinan para su utilización exclusiva por las partes especificadas en el contrato y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a las partes especificadas en el contrato y no se debería distribuir fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

¹ En otro caso, al destinatario adecuado especificado en el contrato aplicable

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando una base contable elegida por la dirección de una entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, que se destina únicamente a la dirección de una sociedad para sus propios fines.**
- **Los estados financieros incluyen determinadas periodificaciones y se componen únicamente de un balance de situación, de un estado de resultados y de una nota única que se refiere a la base contable utilizada para los estados financieros.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente para su utilización por la dirección.**
- **La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a la dirección.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros incluyen únicamente el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y un estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

En la Nota X se describe la base sobre la que se han preparado estados financieros y su finalidad se describe en la Nota Y. En consecuencia, estos estados financieros deben ser utilizados únicamente por ustedes y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a ustedes como dirección de la sociedad ABC y no puede ser distribuido fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria].

- La información financiera ha sido preparada para un fin específico, por ejemplo, para cumplir con los requerimientos de información financiera establecidos por el regulador, de conformidad con las disposiciones establecidas por el regulador que describen la estructura y contenido de la información financiera.
- El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.
- La información financiera se destina a satisfacer las necesidades de determinados usuarios y su utilización se restringe a dichos usuarios.
- La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a los usuarios a quienes se destina.

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC²]

Hemos compilado el estado de *[identifique la información financiera compilada]* adjunto de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 (“el Estado”) sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación del estado requerido por *[insertar el nombre o la referencia de la disposición reglamentaria aplicable]* Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de este estado y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de este estado. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si el estado se preparó de conformidad con *[insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable que se establece en la disposición reglamentaria aplicable]*.

Como se indica en la Nota X, el estado se ha preparado y se presenta sobre la base prescrita por *[insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable especificado en la disposición reglamentaria aplicable]*, con el fin de que la sociedad ABC cumpla *[insertar el nombre o una referencia a la disposición reglamentaria aplicable]*.

Nuestro informe se destina únicamente para su utilización por la sociedad ABC y el Regulador F y no puede ser distribuido a otras partes distintas de la sociedad ABC o del Regulador F.

[Firma del profesional ejerciente]

²

En otro caso, al destinatario adecuado especificado en los requerimientos de información financiera aplicables

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2400 (Revisada)

ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

(Aplicable a revisiones de estados financieros correspondientes a períodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIER	1–4
Encargo de revisión de estados financieros históricos	5–8
Aplicabilidad de esta NIER	9–12
Fecha de entrada en vigor	13
Objetivos	14–15
Definiciones	16–17
Requerimientos	
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER	18–20
Requerimientos de ética	21
Escepticismo profesional y juicio profesional	22–23
Control de calidad del encargo	24–28
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión	29–41
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	42
Realización del encargo	43–57
Hechos posteriores	58–60
Manifestaciones escritas	61–65
Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados	66–68
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros	69–85
Informe del profesional ejerciente	86–92
Documentación	93–96
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIER	A1—A5
Encargo de revisión de estados financieros históricos	A6—A7
Objetivos	A8—A10
Definiciones	A11—A13
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER	A14
Requerimientos de ética	A15—A16
Escepticismo profesional y juicio profesional	A17—A25

Control de calidad del encargo	A26—A33
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión.....	A34—A62
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	A63—A69
Realización del encargo	A70—A99
Manifestaciones escritas	A100—A102
Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados.....	A103—A105
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros	A106—A117
Informe del profesional ejerciente	A118—A144
Documentación.....	A145
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos	
Anexo 2: Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión	

<p>La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), <i>Encargos de revisión de estados financieros históricos</i> debe interpretarse conjuntamente con el <i>Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados</i>.</p>
--

Introducción

Alcance de esta NIER

1. Esta norma internacional de encargos de revisión (NIER) trata de: (Ref: Apartado A1)
 - (a) las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para realizar una revisión de estados financieros históricos, cuando el profesional ejerciente no es el auditor de los estados financieros de la entidad; y
 - (b) la estructura y contenido del informe del profesional ejerciente sobre los estados financieros.
2. Esta NIER no trata de la revisión de los estados financieros o de información financiera intermedia de una entidad realizada por un profesional ejerciente que sea el auditor independiente de los estados financieros de la entidad (Ref: Apartado A2)
3. Esta NIER se aplicará, adaptada a las circunstancias, a los encargos de revisión de otra información financiera histórica. Los encargos de seguridad limitada que no sean revisiones de información financiera histórica se realizan de conformidad con la NIEA 3000¹.

*Relación con la NICC 1*²

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de la firma para revisar estados financieros.³ Las disposiciones de esta NIER relativas al control de calidad en cada encargo de revisión parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A3–A5)

Encargo de revisión de estados financieros históricos

5. Un encargo para revisar estados financieros históricos es un encargo de seguridad limitada, tal como se describe en el *Marco Internacional de encargos de aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento).⁴ (Ref: Apartados A6–A7)
6. En una revisión de estados financieros, el profesional ejerciente expresa una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la preparación de los estados financieros de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable. La conclusión del profesional ejerciente se basa en su obtención de una seguridad limitada. El informe del profesional ejerciente incluye una descripción de la naturaleza del encargo de revisión para situar el informe en su contexto con el fin de que los lectores puedan comprender la conclusión.
7. El profesional ejerciente realiza principalmente indagaciones y procedimientos analíticos para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, expresada de conformidad con los requerimientos de esta NIER.
8. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, diseñará y realizará procedimientos adicionales, según

¹ Norma internacional de encargos de aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica

² 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*

³ NICC 1, apartado 4

⁴ Marco de Aseguramiento, apartados 7 y 11

considere necesario teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de poder concluir sobre los estados financieros de conformidad con esta NIER.

Aplicabilidad de esta NIER

9. Esta NIER contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NIER, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NIER y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de revisión.
10. Esta NIER contiene requerimientos, redactados en tiempo verbal futuro, diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.
11. Además, esta NIER contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.
12. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIER, que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

13. Esta NIER es aplicable a las revisiones de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013.

Objetivos

14. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de revisión de estados financieros conforme a esta NIER son:
 - (a) la obtención de una seguridad limitada, principalmente mediante la realización de indagaciones y la aplicación de procedimientos analíticos, sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento algo que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable e
 - (b) informar sobre los estados financieros en su conjunto y comunicarlo, según se requiere en esta NIER.
15. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad limitada y, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe del profesional ejerciente no sea suficiente, esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (o se abstenga de concluir) o, en su caso, que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados: A8–A10, A115–A116)

Definiciones

16. El Glosario de Términos del Manual⁵ (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NIER así como la descripción de otros términos que se encuentran en esta NIER, para facilitar una aplicación e interpretación

⁵ El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC.

congruentes. Por ejemplo, los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad" que se utilizan en esta NIER coinciden con los que se definen en el Glosario. (Ref: Apartados A11–A12)

17. A efectos de esta NIER, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) *Procedimientos analíticos*—Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.
- (b) *Riesgo del encargo*—riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- (c) *Estados financieros con fines generales*—los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
- (d) *Marco de información con fines generales*—un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.
- (e) *Indagación*—La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.
- (f) *Seguridad limitada*—El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional ejerciente, de una conclusión de conformidad con esta NIER. 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 nivel significativo de seguridad. El nivel de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros. (Ref: Apartado A13)
- (g) *Profesional ejerciente*—Un profesional de la contabilidad en ejercicio. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando esta NIER establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
- (h) *Juicio profesional*—Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento, las de contabilidad y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de revisión.
- (i) *Requerimientos de ética aplicables*—Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de revisión. Por lo general, estos requerimientos comprenden los contenidos en las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- (j) *Estados financieros con fines específicos*—Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

- (k) *Marco de información con fines específicos*—Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

Requerimientos

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de esta NIER, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartado A14)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIER salvo si un requerimiento no es aplicable al encargo de revisión. Un requerimiento es aplicable al encargo de revisión cuando se dan las circunstancias de las que trata el requerimiento.
20. El profesional ejerciente no indicará en su informe haber cumplido los requerimientos de esta NIER si no ha cumplido todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia. (Ref: Apartados A15-A16)

Escepticismo profesional y juicio profesional

22. El profesional ejerciente planificará y ejecutará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A17–A20)
23. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de revisión. (Ref: Apartados A21–A25)

Control de calidad del encargo

24. El socio del encargo tendrá la competencia apropiada según las circunstancias del encargo, en conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y en preparación de información financiera. (Ref: Apartado A26)
25. El socio del encargo se responsabilizará: (Ref: Apartados A27–A30)
- (a) de la calidad global de cada encargo de revisión que le sea asignado;
 - (b) de la dirección, supervisión, planificación y realización del encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartado A31)
 - (c) de que el informe del profesional ejerciente sea adecuado a las circunstancias y
 - (d) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas de control de calidad de la firma, incluidas las siguientes:
 - (i) de asegurarse de que se han seguido los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos y de que se han alcanzado conclusiones

adecuadas, así como de que se ha considerado si existe información que le llevaría a la conclusión de que la dirección carece de integridad; (Ref: Apartados A32–A33)

- (ii) de asegurarse de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacitación adecuadas, incluidos los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y experiencia en preparación de información financiera, que le permitan:
 - a. realizar el encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
 - b. que se emita un informe adecuado a las circunstancias; y
- (iii) responsabilizarse de que se conserva una adecuada documentación del encargo.

Consideraciones relevantes después de la aceptación del encargo

26. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables

27. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo, elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar.

Seguimiento

28. Un sistema de control de calidad eficaz en una firma incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si se han detectado deficiencias que puedan afectar al encargo de revisión.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión

29. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente no aceptará el encargo de revisión si: (Ref: Apartados A34–A35)
- (a) El profesional ejerciente no está convencido:
 - (i) de que el encargo tenga un propósito racional o (Ref: Apartado A36)
 - (ii) de que un encargo de revisión sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias; (Ref: Apartado A37)
 - (b) el profesional ejerciente tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia no se cumplirán;

- (c) el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que es probable que no esté disponible o no sea fiable parte de la información que se necesita para realizar el encargo de revisión; Apartado A38)
- (d) el profesional ejerciente tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que probablemente afecte a la adecuada realización de la revisión o (Ref: Apartado A37(b))
- (e) la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente en los términos de la propuesta del encargo de revisión de modo que dicho profesional considera que la limitación tendrá como resultado una denegación (abstención) de conclusión sobre los estados financieros.

Condiciones previas para aceptar el encargo de revisión

30. Antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A39)

- (a) determinará si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable y, en el caso de estados financieros con fines específicos, obtendrá conocimiento de la finalidad para la que se preparan los estados financieros y de los usuarios a quienes se destinan y (Ref: Apartados A40–A46)
- (b) obtendrá la confirmación de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad: (Ref: Apartados A47–A50)
 - (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
 - (ii) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y
 - (iii) de la necesidad de proporcionar al profesional ejerciente:
 - a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - b. información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la dirección para los fines de la revisión y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

31. Si el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con cualquiera de las cuestiones que se consideran como condiciones previas para aceptar el encargo de revisión, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que el profesional ejerciente esté satisfecho en relación con esas cuestiones, no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER.

32. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con alguna de las condiciones previas arriba mencionadas, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad y determinará:

- (a) si la cuestión se puede resolver;

- (b) si es apropiado continuar con el encargo y
- (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe del profesional ejerciente y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias

- 33. El informe del profesional ejerciente que se emita en relación con el encargo de revisión se referirá a esta NIER únicamente si dicho informe cumple los requerimientos del apartado 86.
- 34. En algunos casos, cuando la revisión se realiza de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias de una determinada jurisdicción, es posible que dichas disposiciones establezcan el formato o la redacción del informe de revisión en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de esta NIER. En ese caso, el profesional ejerciente valorará si es posible que los usuarios puedan interpretar de manera errónea el grado de seguridad que se obtiene de la revisión de los estados financieros y, si éste es el caso, si una explicación adicional en el informe del profesional ejerciente podría mitigar la posible interpretación errónea. (Ref: Apartados A51, A142)
- 35. Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de revisión, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER. (Ref: Apartados A51, A142)

Acuerdo de los términos del encargo

- 36. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de revisión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, antes de realizar el encargo.
- 37. Los términos del encargo acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A52–A54, A56)
 - (a) la utilización y distribución previstas de los estados financieros y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución;
 - (b) la identificación del marco de información financiera aplicable;
 - (c) el objetivo y alcance del encargo de revisión;
 - (d) las responsabilidades del profesional ejerciente;
 - (e) las responsabilidades de la dirección, incluidas las que se mencionan en el apartado 30(b); (Ref: Apartados A47–A50, A55)
 - (f) una declaración de que el encargo no es una auditoría y de que el profesional ejerciente no expresará una opinión de auditoría sobre los estados financieros y
 - (g) una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe que emitirá el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Encargos recurrentes

- 38. En los encargos de revisión recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos

del encargo y si es necesario recordar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A57)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

39. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo de revisión si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A58–A60)
40. Si, antes de finalizar el encargo de revisión, se solicita al profesional ejerciente que convierta el encargo en un encargo que no es de aseguramiento determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A61–A62)
41. Si se cambian los términos del encargo en el transcurso de éste, el profesional ejerciente y la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

42. El profesional ejerciente comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso del encargo de revisión, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros

43. El profesional ejerciente determinará la importancia relativa en relación con los estados financieros en su conjunto y aplicará esta importancia relativa al diseñar los procedimientos y al valorar los resultados obtenidos de dichos procedimientos. (Ref: Apartados A70–A73)
44. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto en el caso de que disponga, durante la realización de la revisión, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref: Apartado: A74)

Conocimiento del profesional ejerciente

45. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, con el fin de identificar áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales y, en consecuencia, le proporcionen una base para diseñar procedimientos para tratar esas áreas. (Ref: Apartados A75–A77)
46. El conocimiento del profesional ejerciente incluirá las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A78, A87, A89)
 - (a) los factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes, incluido el marco de información financiera aplicable;
 - (b) la naturaleza de la entidad, lo que incluye:
 - (i) sus operaciones;
 - (ii) la estructura de la propiedad y del gobierno de la entidad;
 - (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar;
 - (iv) el modo en que la entidad se estructura y se financia y

- (v) los objetivos y estrategias de la entidad;
- (c) los sistemas contables y registros contables de la entidad y
- (d) la selección y aplicación de políticas contables.

El diseño y aplicación de procedimientos

47. Para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, el profesional ejerciente diseñará y realizará indagaciones y procedimientos analíticos: (Ref: Apartados A79–A83, A87, A89)
- (a) para tratar todos los elementos materiales de los estados financieros, incluidas la información a revelar y
 - (b) para centrarse en tratar las áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales.
48. Las indagaciones, en su caso, del profesional ejerciente ante la dirección y ante otros dentro de la entidad, incluirán lo siguiente: : (Ref: Apartados A84–A87)
- (a) el modo en que la dirección realiza las estimaciones contables significativas requeridas por el marco de información financiera aplicable;
 - (b) la identificación de las partes vinculadas y de las transacciones con partes vinculadas, incluida la finalidad de esas transacciones;
 - (c) si existen transacciones, cuestiones o hechos significativos, inusuales o complejos, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluidos:
 - (i) cambios significativos en las actividades o en las operaciones de la entidad;
 - (ii) cambios significativos en los términos de contratos que afectan de manera material a los estados financieros de la entidad, incluidos los términos o cláusulas de garantía de contratos de financiación o de emisión de deuda;
 - (iii) asientos en el libro diario significativos u otros ajustes a los estados financieros;
 - (iv) transacciones significativas que hayan ocurrido o se hayan reconocido en fechas próximas al cierre del periodo contable;
 - (v) la situación de las incorrecciones no corregidas identificadas en encargos anteriores y
 - (vi) efectos o posibles implicaciones para la entidad de relaciones o transacciones con partes vinculadas;
 - (d) la existencia, indicio o denuncia de:
 - (i) cualquier fraude o acto ilegal que afecte a la entidad;
 - (ii) incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones;

- (e) si la dirección ha identificado y tratado hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe del profesional ejerciente que requieran un ajuste o revelación en los estados financieros;
 - (f) la base para la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; (Ref: Apartado A88)
 - (g) si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
 - (h) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y
 - (i) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación durante el periodo sometido a examen.
49. Al diseñar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente tendrá en cuenta si los datos del sistema contable y de los registros contables de la entidad son adecuados para la aplicación de procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A89–A91)

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Partes vinculadas

50. Durante la realización de la revisión, el profesional ejerciente mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al profesional ejerciente.
51. En el caso de que, en el trascurso de la revisión, el profesional ejerciente identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre:
- (a) la naturaleza de esas transacciones;
 - (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas y
 - (c) el fundamento empresarial (o la falta de fundamento empresarial) de esas transacciones.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias

52. Cuando hay indicios o sospechas de que se ha producido un fraude o de que se han incumplido disposiciones legales o reglamentarias en la entidad, el profesional ejerciente:
- (a) comunicará la cuestión al nivel adecuado de la alta dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) solicitará a la dirección una valoración del o de los efectos, en su caso, en los estados financieros;
 - (c) tendrá en cuenta, en su caso, la valoración por la dirección de los efectos del fraude o del incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias que se le ha comunicado, si es el caso, en su conclusión sobre los estados financieros y en su informe y
 - (d) determinará si existe una responsabilidad de informar del fraude o de la sospecha de fraude o de actos ilegales a un tercero externo a la entidad. (Ref: Apartado A92)

Empresa en funcionamiento

53. La revisión de estados financieros se hará atendiendo a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando considera la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el profesional ejerciente cubrirá el mismo periodo que el que ha utilizado la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o con las disposiciones legales o reglamentarias si éstas especifican un periodo más amplio.
54. Si durante la realización de la revisión llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento: (Ref: Apartado A93)
 - (a) indagará ante la dirección acerca de sus planes en cuanto a actuaciones futuras que afecten a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y si estos planes son viables, así como si la dirección piensa que el resultado de dichos planes mejorará la situación relativa a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
 - (b) valorará los resultados de esas indagaciones, con el fin de considerar si las respuestas de la dirección proporcionan una base suficiente para:
 - (i) seguir presentando los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento si el marco de información financiera aplicable incluye dicha hipótesis o
 - (ii) concluir sobre si los estados financieros contienen una incorrección material o inducen a error de cualquier otro modo sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y
 - (c) considerar las respuestas de la dirección a la luz de toda la información relevante de la que el profesional ejerciente tenga conocimiento como resultado de la revisión.

Utilización de trabajo realizado por otros

55. En la realización de la revisión, puede resultar necesario que el profesional ejerciente utilice el trabajo realizado por otros profesionales ejercientes, o el trabajo de una persona u organización especializadas en un campo distinto de la contabilidad o de los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo hecho por otro profesional ejerciente o por un experto en el transcurso de la revisión, debe tomar las medidas adecuadas para asegurarse de que dicho trabajo es adecuado para su finalidad. (Ref: Apartado A80)

Conciliación de los estados financieros con los registros contables que los sustentan

56. El profesional ejerciente obtendrá evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. (Ref: Apartado A94)

Procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente que los estados financieros pueden contener una incorrección material

57. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales suficientes para permitirle: (Ref: Apartados A95–A99)
 - (a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales o
 - (b) concluir que debido a esa cuestión o cuestiones los estados financieros en su conjunto contienen una incorrección material.

Hechos posteriores

58. Si llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la de su informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones.
59. El profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el profesional ejerciente:
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.
60. Si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el profesional ejerciente piensa que deben ser modificados y si su informe ya se hubiera entregado a la entidad, el profesional ejerciente notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el profesional ejerciente adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe.

Manifestaciones escritas

61. El profesional ejerciente solicitará a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que la dirección ha cumplido sus responsabilidades tal como se describen en los términos acordados del encargo. Las manifestaciones escritas incluirán: (Ref: Apartados A100–A102)
 - (a) que la dirección ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, y ha proporcionado al profesional ejerciente toda la información relevante y acceso a toda la información, según lo acordado en los términos del encargo y
 - (b) que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el profesional ejerciente determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados (a)-(b), no será necesario incluir en las manifestaciones escritas las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.
62. El profesional ejerciente solicitará también a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que le ha revelado: (Ref: Apartado A101)
 - (a) la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tiene conocimiento;
 - (b) los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;
 - (c) el incumplimiento o posible incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias cuyo incumplimiento pueda afectar a los estados financieros;

- (d) toda la información relevante para su utilización en la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros;
 - (e) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;
 - (f) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y
 - (g) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación realizadas por la entidad durante el periodo sometido a examen.
63. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A100)
- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe del profesional ejerciente de conformidad con esta NIER.
64. El profesional ejerciente denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) sobre los estados financieros o renunciará al encargo si la renuncia es posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, si:
- (a) concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas no sean fiables o
 - (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 61.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

65. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe del profesional ejerciente. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados

66. El profesional ejerciente evaluará si, como resultado de los procedimientos aplicados, se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada o, en caso contrario, aplicará otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias para poder alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A103)
67. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión, discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los efectos de esas limitaciones en el alcance de la revisión. (Ref: Apartados A104–A105)

Evaluación del efecto en el informe del profesional ejerciente

68. El profesional ejerciente evaluará la evidencia obtenida como resultado de los procedimientos aplicados para determinar su efecto en el informe. (Ref: Apartado A103)

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Consideración del marco de información financiera aplicable en relación con los estados financieros

69. Para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:

- (a) evaluará si los estados financieros hacen referencia o describen el marco de información financiera aplicable de manera adecuada; (Ref: Apartados A106–A107)
- (b) considerará si, en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y de los resultados de los procedimientos aplicados:
 - (i) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada;
 - (ii) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - (iii) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable,
 - (iv) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - (v) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible y
 - (vi) los estados financieros revelan información adecuada que permite a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros. (Ref: Apartados A108–A110)

70. El profesional ejerciente considerará el impacto de:

- (a) las incorrecciones no corregidas identificadas durante la revisión, y durante la revisión del año anterior de los estados financieros de la entidad, sobre los estados financieros en su conjunto y
- (b) aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A111–A112)

71. Si los estados financieros se preparan utilizando un marco de imagen fiel, el profesional ejerciente también tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A109)

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros de conformidad con el marco aplicable y
- (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel o, en su caso, expresen la imagen fiel, en el contexto del conjunto de los estados financieros.

Formación de la conclusión

72. La conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros, tanto si es modificada como si no, se expresará en el formato adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicado en los estados financieros.

Conclusión no modificada (favorable)

73. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros en su conjunto cuando haya obtenido una seguridad limitada que le permita concluir que no ha

llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

74. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión no modificada (favorable), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartados A113–A114)
 - (a) “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresen la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
 - (b) “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

Conclusión modificada

75. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión modificada sobre los estados financieros en su conjunto cuando:
 - (a) determine que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, los estados financieros contienen incorrecciones materiales o
 - (b) no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a uno o más elementos de los estados financieros que son materiales en relación con los estados financieros en su conjunto.
76. Cuando exprese una conclusión modificada sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:
 - (a) incluirá en su informe un párrafo con el título “Conclusión con salvedades”, “Conclusión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda.
 - (b) proporcionará una descripción de la cuestión que origina la modificación, en un párrafo con un título adecuado (por ejemplo, “Fundamento de la conclusión con salvedades”, “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)” o “Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda) situado inmediatamente antes del párrafo de conclusión. Dicho párrafo se conoce como párrafo de fundamento de la conclusión.

Los estados financieros contienen incorrecciones materiales

77. Si el profesional ejerciente determina que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, expresará:
 - (a) una conclusión con salvedades cuando concluya que el efecto de la cuestión o las cuestiones que motivan la modificación es material, pero no generalizado en los estados financieros o
 - (b) una conclusión desfavorable (adversa) cuando concluya que el efecto de la cuestión o cuestiones que motivan la modificación es material y generalizado en los estados financieros.
78. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros debido a una incorrección material, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

- (a) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
 - (b) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
79. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión desfavorable (adversa), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- (a) “Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
 - (b) “Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
80. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación con incorrecciones materiales que dan origen bien a una conclusión con salvedades, bien a una conclusión desfavorable (adversa), el profesional ejerciente:
- (a) describirá y cuantificará los efectos financieros de la incorrección en el caso de que la incorrección material esté relacionada con cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), salvo que no sea factible, en cuyo caso lo indicará;
 - (b) explicará las razones por las que la información descriptiva revelada es incorrecta si la incorrección material está relacionada con tal información o
 - (c) describirá la naturaleza de la información que se haya omitido si la incorrección material está relacionada con la falta de revelación de información requerida. Salvo que esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias, cuando sea factible el profesional ejerciente incluirá las revelaciones omitidas.

Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada

81. Cuando el profesional ejerciente no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada:
- (a) expresará una conclusión con salvedades si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados; o
 - (b) denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

82. El profesional ejerciente renunciará al encargo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartados A115–A117)
- (a) debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de que el profesional ejerciente haya aceptado el encargo, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros;
 - (b) el profesional ejerciente ha determinado que los posibles efectos sobre los estados financieros de incorrecciones no detectadas son materiales y generalizados y
 - (c) las disposiciones legales o reglamentarias aplicables le permiten renunciar al encargo.
83. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros porque no haya podido obtener información suficiente y adecuada, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- (a) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel),... de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
 - (b) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
84. Cuando deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros, el profesional ejerciente manifestará en el párrafo de conclusión que:
- (a) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros y
 - (b) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una conclusión sobre los estados financieros.
85. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación tanto con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada como cuando el profesional ejerciente deniega la conclusión (se abstiene de concluir), incluirá el o los motivos por los que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada.

Informe del profesional ejerciente

86. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de revisión será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A118–A121, A142, A144)
- (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de un profesional ejerciente independiente relativo a un encargo de revisión.
 - (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo;
 - (c) un apartado introductorio que:

- (i) identifica los estados financieros revisados, incluyendo la identificación del título de cada uno de los estados que comprende el conjunto de estados financieros y la fecha y periodo cubierto por cada estado financiero;
 - (ii) remite al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa y
 - (iii) declara que los estados financieros han sido revisados;
- (d) una descripción de la responsabilidad de la dirección relativa a la preparación de los estados financieros, incluida una explicación de que la dirección es responsable: (Ref: Apartados A122–A125)
- (i) de su preparación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
 - (ii) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error;
- (e) si los estados financieros son estados financieros con fines específicos:
- (i) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contiene dicha información y
 - (ii) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias;
- (f) una descripción de la responsabilidad del profesional ejerciente de expresar una conclusión sobre los estados financieros, así como una referencia a esta NIER y, cuando corresponda, a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; (Ref: Apartados A126–127, A143)
- (g) una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref: Apartado A128)
- (i) un encargo de revisión de conformidad con esta NIER constituye un encargo de seguridad limitada;
 - (ii) el profesional ejerciente aplica procedimientos, que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida y
 - (iii) los procedimientos que se aplican durante una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican durante una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros;
- (h) un apartado titulado “Conclusión” que contiene:
- (i) la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros en su conjunto de conformidad con los apartados 72-85, según corresponda y
 - (ii) una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros, incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información

Financiera o de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.; (Ref: Apartados A129–A130)

- (i) Cuando la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros es una conclusión modificada:
 - (i) un párrafo con un título adecuado que contiene la conclusión modificada del profesional ejerciente de conformidad con los apartados 72 y 75-85, según corresponda y
 - (ii) un párrafo con un título adecuado que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; (Ref: Apartado A131)
- (j) una referencia a la obligación impuesta al profesional ejerciente por esta NIER de cumplir los requerimientos de ética aplicables; (Ref:
- (k) la fecha del informe del profesional ejerciente; (Ref: Apartados A138–A141)
- (l) la firma del profesional ejerciente y (Ref: Apartado A132)
- (m) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe del profesional ejerciente

Párrafos de énfasis

- 87. El profesional ejerciente puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros y que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, el profesional ejerciente incluirá en su informe un párrafo de énfasis, siempre que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión contenga una incorrección material tal como se presenta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.
- 88. El informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A133–A134)
- 89. El profesional ejerciente incluirá el párrafo de énfasis inmediatamente después del párrafo que contiene su conclusión con los estados financieros, bajo el título “Párrafo de énfasis” u otro título apropiado.

Párrafo sobre otras cuestiones

- 90. Si el profesional ejerciente considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la revisión, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe del profesional ejerciente, y las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, así lo hará en un párrafo de su informe, con el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título apropiado.

Otras responsabilidades de información

- 91. Se puede solicitar al profesional ejerciente que trate otras responsabilidades de información en su informe sobre los estados financieros que son adicionales a sus responsabilidades de informar sobre los estados

financieros de conformidad con esta NIER. En estos casos, las responsabilidades adicionales de información se tratarán en una sección separada del informe del profesional ejerciente titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o de otro modo según corresponda al contenido de la sección, a continuación de la sección del informe titulada “Informe sobre los estados financieros”. (Ref: Apartados A135–A137)

Fecha del informe del profesional ejerciente

92. La fecha del informe del profesional ejerciente no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión sobre los estados financieros, incluido estar satisfecho de que: (Ref: Apartados A138–A141)
 - (a) todos los estados que componen los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluidas, cuando corresponda, las notas explicativas, han sido preparados y
 - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Documentación

93. La preparación de documentación de la revisión proporciona evidencia de que la revisión se realizó de conformidad con esta NIER y, en su caso, con las disposiciones legales y reglamentarias y un registro suficiente y adecuado de la base para el informe del profesional ejerciente. El profesional ejerciente documentará los siguientes aspectos del encargo de manera oportuna, suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartado A145)
 - (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIER y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (b) los resultados obtenidos de los procedimientos y las conclusiones a las que llegó el profesional ejerciente basándose en esos resultados y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.
94. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados como requiere esta NIER, el profesional ejerciente registrará:
 - (a) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
 - (b) la persona que revisó el trabajo realizado a efectos del control de calidad del encargo y la fecha y extensión de la revisión.
95. El profesional ejerciente también documentará las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros según sea necesario para la realización de la revisión, de las cuestiones significativas que surgieron durante el encargo, así como la naturaleza de esas cuestiones.
96. Si, en el transcurso del encargo, el profesional ejerciente identificó información que es incongruente con sus hallazgos en relación con cuestiones significativas que afectan a los estados financieros, documentará el modo en que se trató la incongruencia.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref: Apartados 1-2)

- A1. En la realización de una revisión de estados financieros, es posible que el profesional ejerciente tenga que cumplir requerimientos legales o reglamentarios que pueden diferir de los requerimientos establecidos en esta NIER. Aunque el profesional ejerciente pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de esta NIER, es responsabilidad del profesional ejerciente asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

Revisiones de información financiera de componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades

- A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades.⁶ Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 4)

- A3. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos de revisión. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer para la firma:
- su sistema de control de calidad y
 - las correspondientes políticas diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y los procedimientos de la firma para implementar y realizar el seguimiento del cumplimiento de las políticas, incluidas las políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:
 - Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma.
 - Requerimientos de ética aplicables.
 - Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
 - Recursos humanos.
 - Realización de los encargos.
 - Seguimiento.
- A4. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
- (a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
 - (b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.⁷
- A5. Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que

⁶ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A52.

⁷ NICC 1, apartado 11

la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el apartado A3, e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

Encargo de revisión de estados financieros históricos (Ref: Apartados 5-8, 14)

- A6. Las revisiones de estados financieros se pueden realizar para una amplia gama de entidades que varían en tipo o tamaño, o por el grado de complejidad de su información financiera. En algunas jurisdicciones, la revisión de estados financieros de determinados tipos de entidades también puede venir impuesta por disposiciones legales o reglamentarias locales y sus correspondientes requerimientos de información.
- A7. Las revisiones se pueden realizar en circunstancias diversas. Por ejemplo, pueden ser obligatorias para entidades exentas de los requerimientos establecidos en las disposiciones legales o reglamentarias relativos a la auditoría obligatoria. Las revisiones también se pueden solicitar de manera voluntaria, como por ejemplo en relación con la presentación de información financiera que se realiza en función de acuerdos según los términos de un contrato privado, o para sustentar acuerdos de financiación.

Objetivos (Ref: Apartado 15)

- A8. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros si:
 - (a) emite un informe o se requiere que emita un informe para el encargo y
 - (b) no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no puede obtener evidencia suficiente y adecuada y el profesional ejerciente concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
- A9. La situación de no poder obtener evidencia suficiente y adecuada en un encargo de revisión (que se denomina limitación al alcance) se puede originar por:
 - (a) circunstancias fuera del control de la entidad;
 - (b) circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente o
 - (c) limitaciones impuestas por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.
- A10. Esta NIER establece los requerimientos y orientaciones para el profesional ejerciente cuando se enfrenta a una limitación al alcance, bien antes de aceptar un encargo de revisión, bien en el transcurso del encargo.

Definiciones (Ref: Apartado 16)

Utilización de los términos “dirección” y “responsables del gobierno de la entidad”

- A11. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan al modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NIER en relación con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase “la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad” que se utiliza en numerosas ocasiones en esta NIER tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente sobre el hecho de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.
- A12. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- los recursos y la estructura de la entidad y
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos, en unos estatutos u otro tipo de documento por el que se constituye la entidad).

Por ejemplo, en entidades de pequeña dimensión a menudo no hay separación entre las funciones de dirección y de gobierno de la entidad. En las entidades de gran dimensión, la dirección es a menudo responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Seguridad limitada – Utilización del término evidencia suficiente y adecuada (Ref: Apartado 17(f))

- A13. Con el fin de obtener seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente se requiere evidencia suficiente y adecuada. La evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso de la revisión.

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER (Ref: Apartado 18)

- A14. Esta NIER no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros. En el caso de que esas disposiciones difieran de los requerimientos de esta NIER, una revisión realizada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, esta NIER.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)

- A15. La parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el profesional ejerciente y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de Ética del IESBA ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Para cumplir el Código de Ética del IESBA, se requiere que se identifiquen y se traten adecuadamente las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

- A16. En el caso de un encargo para revisar estados financieros, el Código de Ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente sea independiente de la entidad cuyos estados financieros se someten a revisión. Según el Código de Ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del profesional ejerciente con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del mismo para alcanzar una conclusión no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad del profesional ejerciente de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

Escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 22)

- A17. El escepticismo profesional es necesario para poder realizar la valoración crítica de la evidencia en una revisión. Esto implica cuestionar las incongruencias e investigar la evidencia contradictoria y cuestionar la fiabilidad de las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
- A18. El escepticismo profesional implica una atención especial, por ejemplo, a:
- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
 - La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
 - Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
 - Cualquier otra circunstancia que sugiera que son necesarios procedimientos adicionales.
- A19. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la revisión es necesario para que el profesional ejerciente reduzca los riesgos de:
- Pasar por alto circunstancias inusuales.
 - Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de la evidencia obtenida.
 - Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados durante la revisión y en la evaluación de sus resultados.
- A20. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia que no sea adecuada para los fines de la revisión.

Juicio profesional (Ref: Apartado 23)

- A21. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de revisión adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NIER, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de revisión no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial:
- En relación con decisiones acerca de la importancia relativa, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de esta NIER y para obtener evidencia.
 - Cuando se evalúa si la evidencia obtenida de la aplicación de los procedimientos reduce el riesgo del encargo hasta un nivel aceptable dadas sus circunstancias.
 - Cuando se consideran los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.

- Al alcanzar la conclusión sobre los estados financieros sobre la base de la evidencia obtenida, así como al considerar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección en la preparación de los estados financieros.
- A22. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia, incluida la utilización de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional ejerciente la formación de juicios razonables y fundados.
- A23. La aplicación del juicio profesional en una revisión concreta se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce en el transcurso del encargo, incluidos:
- En su caso, el conocimiento adquirido en la realización de otros encargos con relación a los estados financieros de la entidad correspondientes a ejercicios anteriores.
 - El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de su entorno, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
 - La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de los estados financieros.
- A24. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.
- A25. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente de conformidad con los requerimientos de esta NIER. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por la evidencia obtenida.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 24-25)

- A26. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:
- la aplicación del escepticismo profesional y el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, incluida la obtención y evaluación de evidencia;
 - la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;
 - la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos para la revisión;
 - la aplicación de procedimientos según lo requiera el encargo de revisión, que pueden incluir otros tipos de procedimientos además de las indagaciones y de los procedimientos analíticos (como, por ejemplo, inspección, re-cálculo, re-ejecución, observación y confirmación);
 - procedimientos sistemáticos de documentación; y
 - la aplicación de los conocimientos y experiencia pertinentes para la redacción de informes de encargos de aseguramiento.

- A27. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo, y de proporcionar a la firma la información pertinente para facilitar el funcionamiento de la parte del sistema de control de calidad de la firma relacionado con la independencia.
- A28. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de revisión, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de revisión, y la importancia que tiene para la calidad del encargo:
- (a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
 - (b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.
 - (c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.
 - (d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.
- A29. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:
- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
 - La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
 - El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
 - El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.
- Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de revisión, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.
- A30. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de revisión no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Asignación de equipos a los encargos (Ref: Apartado 25(b))

- A31. Cuando considere la competencia y capacitación adecuadas que se espera que tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:
- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de revisión de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas.
 - El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del encargo.
 - Los conocimientos técnicos especializados, incluido el conocimiento especializado de las tecnologías de la información relevantes y de áreas especializadas de contabilidad y de realización de encargos de aseguramiento.

- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera.
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional.
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 25(d)(i))

A32. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información que facilita al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos de revisión puede incluir información relativa a:

- la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad y
- cuestiones significativas que han surgido durante el encargo actual o durante un encargo de revisión previo y sus implicaciones para continuar la relación.

A33. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que pueda verse afectada la adecuada realización del encargo no es apropiado, de conformidad con esta NIER aceptarlo, salvo si está obligado a ello por una disposición legal o reglamentaria, ya que hacerlo puede llevar al profesional ejerciente a vincularse con los estados financieros de la entidad de un modo inadecuado.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A34. La consideración por el profesional ejerciente de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo ya que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos a la continuidad de los encargos y a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo permiten al profesional ejerciente tomar decisiones y realizar actuaciones informadas antes de realizar otras actividades significativas del encargo.

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A35. Los encargos de aseguramiento únicamente se pueden aceptar cuando el encargo tiene ciertas características⁸ que contribuyen al logro de los objetivos del profesional ejerciente establecidos para el encargo.

Propósito racional (Ref: Apartado 29(a)(i))

A36. Es poco probable que el encargo tenga un propósito racional si, por ejemplo:

- (a) hay una significativa limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente;
- (b) el profesional ejerciente tiene indicios de que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional con los estados financieros de modo inadecuado o

⁸

Marco de Aseguramiento, apartado 17

- (c) el encargo tiene como finalidad el cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicables y dichas disposiciones requieren que los estados financieros sean auditados.

El encargo de revisión es adecuado (Ref: Apartado 29(a)(ii))

- A37. Cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que la aceptación del encargo de revisión no sería adecuada, puede considerar recomendar que se realice otro tipo de encargo. Dependiendo de las circunstancias, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, pensar que la realización de un encargo de auditoría sería más adecuado que una revisión. En otros casos, si las circunstancias del encargo impiden que se realice un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede recomendar un encargo de compilación, o un encargo de otros servicios, según corresponda.

Información necesaria para realizar un encargo de revisión (Ref: Apartado 29(c))

- A38. Como ejemplo de situación en la que el profesional ejerciente puede tener motivos para dudar de que la información necesaria para realizar la revisión vaya a estar disponible o ser fiable es cuando se piensa que los registros contables necesarios para la aplicación de procedimientos analíticos son sustancialmente inexactos o incompletos. Esta consideración no se refiere a la necesidad que surge algunas veces en el transcurso de un encargo de revisión de ayudar a la dirección recomendando asientos de ajuste necesarios para cerrar los estados financieros preparados por la dirección.

Condiciones previas para aceptar un encargo de revisión (Ref: Apartado 30)

- A39. Esta NIER también requiere que, antes de aceptar el encargo, el profesional ejerciente verifique ciertas cuestiones que deben acordar el profesional ejerciente y la dirección de la entidad y que están bajo el control de la entidad.

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 30(a))

- A40. Una condición para la aceptación de un encargo de aseguramiento es que los criterios⁹ a los que se refiere la definición de encargo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe.¹⁰ A efectos de esta NIER, el marco de información financiera aplicable proporciona los criterios que el profesional ejerciente utiliza para revisar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

Aceptabilidad del marco de información financiera aplicable

- A41. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el profesional ejerciente carece de criterios adecuados para la revisión de los estados financieros.
- A42. El profesional ejerciente determina la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en los estados financieros teniendo en cuenta quiénes son los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Los usuarios a quienes se destinan son las personas o el grupo de personas para los que el profesional ejerciente prepara el informe. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando existe un gran número de personas que tiene acceso a él.

⁹ Marco de Aseguramiento, apartado 34

¹⁰ Marco de Aseguramiento, apartado 17(b)(ii)

- A43. En muchos casos, salvo indicación en contrario, el profesional ejerciente puede suponer que el marco de información financiera es aceptable (por ejemplo, un marco de información financiera establecido en una jurisdicción por disposiciones legales o reglamentarias para su utilización en la preparación de estados financieros con fines generales para determinado tipo de entidades).
- A44. Los factores relevantes para que el profesional ejerciente determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:
- La naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro).
 - El objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos).
 - La naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero).
 - Si el marco de información financiera aplicable es el establecido por las correspondientes disposiciones legales o reglamentarias.
- A45. Si el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no es aceptable a la vista de la finalidad de los estados financieros y la dirección no acepta utilizar un marco de información financiera que, en opinión del profesional ejerciente, es aceptable, esta NIER requiere que el profesional ejerciente rechace el encargo.
- A46. Una vez aceptado el encargo de revisión, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no impongan la utilización de dicho marco de información financiera, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Cuando la dirección decide adoptar otro marco, esta NIER requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección los nuevos términos del encargo de revisión con el fin de reflejar los cambios en el marco de información financiera aplicable.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 30(b), 37(e))

- A47. Los estados financieros sometidos a revisión son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Esta NIER no impone responsabilidades a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una revisión de conformidad con esta NIER se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la revisión. La revisión de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.
- A48. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección aplique su juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- A49. Debido a la importancia de las condiciones previas para la realización de una revisión de estados financieros, esta NIER requiere que, antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente obtenga una confirmación de la dirección de que comprende sus responsabilidades. El profesional ejerciente puede obtener la confirmación de la dirección de manera verbal o por escrito. Sin embargo, la confirmación de la dirección se recoge posteriormente por escrito dentro de los términos del encargo.

- A50. Si la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, no confirman o no confirmarán sus responsabilidades en relación con los estados financieros, no es adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. En situaciones en que se requiera que el profesional ejerciente acepte el encargo de revisión, puede ser necesario que explique a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, cuando no coinciden, la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35)

- A51. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente no indique que ha cumplido sus requerimientos a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer cuestiones relacionadas con un encargo que normalmente llevarían al profesional ejerciente a renunciar al encargo si fuera posible hacerlo, por ejemplo, si:

- el profesional ejerciente considera que el marco de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias no es aceptable o
- la estructura o la redacción establecidas para el informe del profesional ejerciente imponen un formato o unos términos que difieren de manera significativa de la estructura o de la redacción requeridas por esta NIER.

De acuerdo con esta NIER, una revisión realizada en estas condiciones no es conforme con esta NIER y el profesional ejerciente no puede manifestar que ha cumplido con esta NIER en el informe que emita en relación con el encargo. A pesar de que no se permita que el profesional ejerciente manifieste haber cumplido esta NIER, se recomienda sin embargo que la aplique, incluidos los requerimientos en relación con el informe, en la medida de lo posible. Cuando sea necesario para evitar malentendidos, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe de que la revisión no se realizó de conformidad con esta NIER.

Acuerdo de los términos del encargo

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 37)

- A52. Beneficia tanto a la dirección como a los responsables del gobierno de la entidad y al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto a este.

Estructura y contenido de la carta de encargo

- A53. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NIER, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en el encargo de revisión.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- El hecho de que un encargo de revisión no satisfará ningún requerimiento legal o de terceros de que se realice una auditoría.
- La expectativa de que la dirección proporcionará manifestaciones escritas al profesional ejerciente.

- El acuerdo de la dirección de informar al profesional ejerciente sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe del profesional ejerciente y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

Revisión de componentes de grupos de entidades

A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, la revisión de la información financiera del componente se puede realizar de conformidad con esta NIER. El auditor del grupo puede también especificar procedimientos adicionales que complementen el trabajo realizado para la revisión realizada de conformidad con esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.

Responsabilidades de la dirección establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado (37(e)))

A55. Si, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, el profesional ejerciente llega a la conclusión de que no es necesario incluir algunos de los términos del encargo en una carta de encargo, se requiere que obtenga de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad confirmación por escrito de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades establecidas en esta NIER. En esta confirmación escrita se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades para la dirección cuyos efectos son equivalentes a los descritos en esta NIER.

Ejemplo de carta de encargo (Ref: Apartado 37)

A56. En el Anexo 1 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 38)

A57. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de revisión o recordar a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la revisión.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

Solicitud para modificar los términos del encargo de revisión (Ref: Apartado 39)

A58. La entidad puede solicitar al profesional ejerciente un cambio en los términos del encargo de revisión como resultado de factores como:

- Un cambio en las circunstancias que afecte a la necesidad que se tiene del servicio.
- Un malentendido sobre la naturaleza de un encargo de revisión como el que se solicitó originalmente.
- Una restricción al alcance del encargo de revisión, tanto si la impone la dirección como si es el resultado de otras circunstancias.

A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido sobre la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de revisión.

A60. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Por ejemplo, cuando el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una partida o aspecto material de los estados financieros, y la dirección solicita que el encargo se transforme en un encargo de servicios relacionados con el fin de evitar que el profesional ejerciente exprese una conclusión modificada.

Solicitud para modificar la naturaleza del encargo (Ref: Apartado 40)

A61. Antes de aceptar convertir un encargo de revisión en otro tipo de encargo o servicio relacionado, el profesional ejerciente que haya sido contratado para realizar la revisión de conformidad con esta NIER puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en esta NIER, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A62. Si el profesional ejerciente concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de revisión en otro tipo de encargo o de servicio relacionado, el trabajo realizado en el encargo de revisión hasta el momento del cambio puede ser válido para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que se deba realizar y el informe que se deba emitir habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el otro encargo o servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

- (a) el encargo original de revisión ni
- (b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de revisión, salvo en los casos en que el encargo de revisión se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

A63. En un encargo de revisión, las comunicaciones del profesional ejerciente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad pueden consistir en:

- (a) indagaciones del profesional ejerciente en el transcurso de la aplicación de los procedimientos de la revisión y
- (b) otras comunicaciones, en el contexto de una comunicación recíproca eficaz para la comprensión de las cuestiones que surgen y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva para el encargo.

A64. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera

que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la revisión tan pronto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al profesional ejerciente a superar dicha dificultad.

- A65. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación de un acto ilegal, o presuntamente ilegal llevada a cabo por una autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del profesional ejerciente pueden ser complejos. En tales casos, el profesional ejerciente puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación de cuestiones relativas a la revisión

- A66. Las cuestiones que se deben comunicar a la dirección o, según corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con esta NIER pueden incluir:

- Las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo de revisión, como se describen en la carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito que resulte adecuada.
- Hallazgos significativos de la revisión, por ejemplo:
 - La conclusión del profesional ejerciente relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.
 - Hallazgos significativos resultado de la aplicación de procedimientos, incluidas las situaciones en las que el profesional ejerciente considera necesaria la aplicación de procedimientos adicionales de conformidad con esta NIER. El profesional ejerciente puede considerar necesario confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
 - Las cuestiones que surgen pueden conducir a una modificación de la conclusión del profesional ejerciente.
 - En su caso, dificultades significativas que se han encontrado durante la revisión; por ejemplo, la falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener; la inesperada imposibilidad de obtener evidencia que el profesional ejerciente considera necesaria para la revisión; o restricciones impuestas por la dirección al profesional ejerciente. En algunas circunstancias, esas dificultades pueden constituir una limitación al alcance que, si no es resuelta por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, puede llevar a que el profesional ejerciente exprese una opinión modificada o a que renuncie al encargo en algunos casos.

- A67. En algunas entidades, los responsables de la dirección y del gobierno de la entidad no son las mismas personas. En estos casos, la dirección también puede ser responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones que puedan ser relevantes para estos últimos. El que la dirección comunique a los responsables del gobierno de la entidad cuestiones que el profesional ejerciente debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlas también a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o el momento de realización de la comunicación del profesional ejerciente a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

- A68. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:
- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.
 - Enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores o, en algunos casos, hacerlos públicos.
- A69. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen a la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el profesional ejerciente obtenga el consentimiento previo de la dirección o de dichos responsables antes de su entrega.

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 43)

- A70. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque los marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:
- las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
 - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas y
 - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
- A71. Si están presentes en el marco de información financiera aplicable, las indicaciones acerca del concepto de importancia relativa proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa para la revisión. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.
- A72. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:
- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y revisan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;

- son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Además, salvo si el encargo de revisión se realiza para estados financieros cuya finalidad es satisfacer las necesidades concretas de usuarios específicos, no se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

- A73. El juicio del profesional ejerciente sobre lo que se considera material para los estados financieros en su conjunto es el mismo, independientemente del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente como base para expresar la conclusión sobre los estados financieros.

Revisión de la importancia relativa (Ref: Apartado 44)

- A74. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto determinada por el profesional ejerciente debido a:
- un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la revisión (por ejemplo, la decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad);
 - nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el profesional ejerciente tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos para la revisión de conformidad con esta NIER (por ejemplo, si en el transcurso de la revisión parece probable que los resultados definitivos del período serán sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto).

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartados 45-46)

- A75. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario de la entidad y su entorno para realizar la revisión de los estados financieros de la entidad de conformidad con esta NIER. El principal aspecto a considerar por el profesional ejerciente es si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar sus objetivos para el encargo. La amplitud y profundidad del conocimiento que obtiene el profesional ejerciente son menores que las que posee la dirección.
- A76. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno es un proceso dinámico y continuo de obtención, actualización y análisis de información durante todo el encargo de revisión. El conocimiento del profesional ejerciente se obtiene y aplica de manera repetitiva durante toda la realización del encargo, y se actualiza a medida que se producen cambios en las condiciones y en las circunstancias. Los procedimientos iniciales de aceptación y continuidad del encargo al inicio de un encargo de revisión se basan en el conocimiento preliminar que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. En una relación continuada con el cliente, el conocimiento del profesional ejerciente incluye el conocimiento obtenido en encargos anteriores realizados por él en relación con los estados financieros de la entidad y otra información financiera.
- A77. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia en el que planifica y realiza el encargo de revisión y aplica el juicio profesional en el transcurso del encargo. En concreto, el conocimiento debe ser suficiente para permitir al profesional ejerciente identificar las áreas de los estados financieros en las que es probable que existan incorrecciones materiales y orientarle en el diseño y aplicación de procedimientos para cubrir esas áreas.
- A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:

- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad y si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente, establecidos por acuerdos de gobernanza o de rendición de cuentas, por ejemplo, en virtud de acuerdos contractuales con terceros.
- Disposiciones legales y reglamentarias relevantes que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativo a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de sus estados financieros. Las entidades de pequeña dimensión a menudo cuentan con menos empleados, lo que puede influir en la forma en que la dirección ejerce su supervisión. Por ejemplo, puede no ser factible una segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por el propietario, éste puede ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Esta supervisión puede compensar la capacidad generalmente más limitada de establecer una segregación de funciones.
- La “actitud de la Alta Dirección” y el entorno de control de la entidad a través de los que la entidad trata los riesgos relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de las obligaciones que tiene la entidad de presentar información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los correspondientes controles mediante los cuales se mantienen los registros contables de la entidad y la información relacionada con ellos.
- Procedimientos de registro contable, clasificación y agrupación de las transacciones, recopilación de la información para su inclusión en los estados financieros y en las notas explicativas.
- La tipología de hechos que requirieron ajustes contables en los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref: Apartados 47, 55)

- A79. La naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos que el profesional ejerciente considera que son necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los estados financieros en su conjunto se ven afectados por:
- (a) los requerimientos de esta NIER y
 - (b) los requerimientos establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como los requerimientos adicionales de información contenidos en ellas.
- A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.
- A81. Los requerimientos de esta NIER en relación con el diseño y realización de indagaciones y procedimientos analíticos, así como de procedimientos para tratar circunstancias específicas, tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos descritos en esta NIER. Las circunstancias de

los encargos de revisión pueden variar mucho y, en consecuencia, pueden darse circunstancias en las que el profesional ejerciente considere que resulta eficaz o eficiente diseñar y aplicar otros procedimientos. Por ejemplo, si en el transcurso de la obtención de conocimiento sobre la entidad el profesional ejerciente se entera de la existencia de un contrato significativo, puede elegir leer el contrato.

- A82. El hecho de que el profesional ejerciente pueda considerar necesario aplicar otros procedimientos no modifica su objetivo de obtener una seguridad limitada en relación con los estados financieros en su conjunto.

Transacciones significativas o inusuales

- A83. El profesional ejerciente puede considerar revisar los registros contables con vistas a identificar transacciones significativas o inusuales que puedan requerir atención específica durante la revisión.

Indagación (Ref: Apartados 46-48)

- A84. En una revisión, indagar incluye buscar información a través de la dirección y de otras personas dentro de la entidad, según lo considere adecuado el profesional ejerciente teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El profesional ejerciente también puede hacer extensivas las indagaciones a la obtención de datos no financieros si lo considera apropiado. La valoración de las respuestas proporcionadas por la dirección es parte integrante del proceso de indagación.

- A85. Dependiendo de las circunstancias del encargo, las indagaciones también pueden dirigirse a:

- Medidas adoptadas en reuniones de los propietarios, de los responsables del gobierno de la entidad y sus comités, y, en su caso, decisiones tomadas en otras reuniones, que afectan a la información y a las revelaciones contenidas en los estados financieros.
- Comunicaciones que ha recibido la entidad, o que espera recibir u obtener, de organismos reguladores.
- Cuestiones que surgen al aplicar otros procedimientos. Cuando realiza indagaciones adicionales en relación con incongruencias que haya identificado, el profesional ejerciente examina la razonabilidad y la congruencia de las respuestas de la dirección teniendo en cuenta los resultados obtenidos de otros procedimientos, y la experiencia y el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y del sector en el que opera.

- A86. La principal fuente de evidencia acerca de las intenciones de la dirección es a menudo evidencia obtenida mediante indagación. Sin embargo, la información disponible para sustentar las intenciones de la dirección puede ser escasa. En este caso, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de hacer efectivas las intenciones que ha declarado, las razones esgrimidas por la dirección para elegir una determinada vía de actuación y la capacidad de la dirección para seguir una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones. La aplicación del escepticismo profesional al valorar las respuestas proporcionadas por la dirección es importante para permitir al profesional ejerciente valorar si existen alguna o algunas cuestiones que le podrían inducir a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

- A87. La realización de procedimientos de indagación también facilita al profesional ejerciente la obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, con el fin de identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.

Indagación acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 48(f))

- A88. Con frecuencia, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, confíe en su conocimiento del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. En estos casos,

puede ser adecuado discutir con la dirección las perspectivas y la financiación a medio y largo plazo de la entidad, incluida la consideración de si la opinión de la dirección no es incongruente con el conocimiento que el profesional ejerciente tiene de la entidad.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

A89. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o medias, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.
- La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le inducen a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costes entre centros de beneficio, sucursales u otros componentes de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.

A90. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas. El profesional ejerciente puede, por ejemplo, aplicar procedimientos analíticos para valorar la información financiera que sustenta los estados financieros mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, y la valoración de los resultados en busca de congruencia con los valores esperados con el fin de identificar relaciones y elementos concretos que parecen inusuales, o que se desvían de las tendencias o valores esperados. El profesional ejerciente compararía las cantidades contabilizadas o los ratios calculados a partir de las cantidades contabilizadas, con las expectativas desarrolladas por él a partir de información obtenida de fuentes relevantes. Entre las fuentes de información que utiliza con frecuencia el profesional ejerciente para desarrollar expectativas, según las circunstancias del encargo, figuran:

- Información financiera de uno o varios periodos anteriores comparables, teniendo en cuenta los cambios conocidos.
- Información acerca de resultados operativos y financieros esperados, como presupuestos y previsiones, incluidas las extrapolaciones a partir de datos intermedios o anuales.
- Relaciones entre elementos de información financiera dentro del periodo.
- Información del sector en el que opera la entidad, como información sobre el margen bruto o una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- Relaciones entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A91. La consideración del profesional ejerciente de si los datos que se van a utilizar en los procedimientos analíticos son adecuados para el o los fines previstos de dichos procedimientos se basa en su conocimiento

de la entidad y su entorno y se ve afectada por la naturaleza y la fuente de los datos y por las circunstancias en las que se obtienen. Las siguientes consideraciones pueden ser pertinentes:

- Fuente de la información disponible. Por ejemplo, la evidencia puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- Comparabilidad de la información disponible. Por ejemplo, se puede tener que complementar o ajustar información sectorial general para que sea comparable con los datos de una entidad que produce y vende productos especializados.
- La naturaleza y pertinencia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos de la entidad se establecen como resultados esperados o como objetivos a alcanzar y
- el conocimiento y especialización que intervienen en la preparación de la información, y los correspondientes controles diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez. Esos controles pueden incluir, por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y actualización de la información presupuestaria.

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 52(d))

- A92. De conformidad con esta NIER, si el profesional ejerciente ha identificado un fraude o actos ilegales o tiene indicios de ello, se requiere que determine si existe una responsabilidad de informar sobre el hecho o la sospecha a un tercero externo a la entidad. Aunque el deber profesional de mantener la confidencialidad de la información del cliente le puede impedir informar, las responsabilidades legales del profesional ejerciente pueden invalidar el deber de confidencialidad en algunas circunstancias.

Hechos o condiciones que pueden poner en duda la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros (Ref: Apartado 54)

- A93. Los factores enumerados a continuación son ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva, y la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.

- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

Conciliación de los estados financieros con los registros contables (Ref: Apartados 56)

- A94. El profesional ejerciente normalmente obtiene evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan haciendo el seguimiento de las cantidades y saldos de los estados financieros hasta los registros contables pertinentes como el libro mayor, o a un registro o cuadro resumen que refleja la concordancia o conciliación de las cantidades que figuran en los estados financieros con los registros contables que los sustentan (por ejemplo, el balance de comprobación).

Aplicación de procedimientos adicionales (Ref: Apartado 57)

- A95. Esta NIER requiere la aplicación de procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.
- A96. La respuesta del profesional ejerciente de aplicar procedimientos adicionales en relación con una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales variará dependiendo de las circunstancias, y se trata de una cuestión de juicio profesional.
- A97. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material, o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía por:
- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
 - su conocimiento actualizado de la entidad y su entorno, obtenido en el transcurso del encargo y
 - la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.
- A98. Los procedimientos adicionales se centran en la obtención de evidencia suficiente y adecuada para permitir al profesional ejerciente alcanzar una conclusión sobre cuestiones que, en su opinión, pueden dar lugar a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Entre los ejemplos de estos procedimientos están:
- indagaciones o procedimientos analíticos adicionales, por ejemplo, realizados con más detalle o focalizados en las cuestiones de las que se trata (por ejemplo, cantidades o información revelada sobre las cuentas o transacciones afectadas como se reflejan en los estados financieros) u
 - otros tipos de procedimientos, por ejemplo, pruebas sustantivas de detalles o confirmaciones externas.
- A99. El siguiente ejemplo ilustra la evaluación por el profesional ejerciente de la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, y su respuesta cuando piensa que resultan necesarios procedimientos adicionales.
- En el transcurso de la realización de indagaciones y procedimientos analíticos para la revisión, en su análisis de las cuentas a cobrar el profesional ejerciente detecta una cantidad material de cuentas a cobrar vencidas, para las que no existe corrección por deterioro de su valor.
 - Esto le lleva a pensar que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros puede contener incorrecciones materiales. El profesional ejerciente indaga ante la dirección sobre si existen cuentas a cobrar incobrables cuya valoración debería corregirse.
 - Dependiendo de la respuesta de la dirección, la evaluación de la misma por el profesional ejerciente puede:
 - (a) Permitirle concluir que no es probable que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros contenga incorrecciones materiales. En ese caso no se requieren más procedimientos.
 - (b) Permitirle determinar que debido a dicha cuestión, los estados financieros contienen incorrecciones materiales. No se requieren más procedimientos, y el profesional ejerciente concluiría que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

- (c) Llevar al profesional ejerciente a seguir pensando que es probable que el saldo de cuentas a cobrar contenga incorrecciones materiales, sin proporcionarle evidencia suficiente y adecuada para determinar si este es el caso.

En ese caso, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales, por ejemplo, que solicite a la dirección un análisis de los cobros recibidos de dichas cuentas después de la fecha de cierre del balance con el fin de identificar cuentas incobrables. La evaluación de los resultados de los procedimientos adicionales puede permitir al profesional ejerciente alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) más arriba. En caso contrario, se requiere al profesional ejerciente:

- (i) que continúe aplicando procedimientos adicionales hasta alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) o
- (ii) si el profesional ejerciente no puede concluir, o determinar que debido a la cuestión, los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y el profesional ejerciente no puede formarse una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 61-63)

- A100. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia en un encargo de revisión. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al profesional ejerciente sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.
- A101. Además de las manifestaciones escritas requeridas por esta NIER, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Estas pueden resultar necesarias, por ejemplo, para completar la evidencia del profesional ejerciente con relación a ciertos elementos o información revelada reflejados en los estados financieros cuando considere que dichas manifestaciones pueden ser importantes para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, tanto modificada como no modificada (favorable).
- A102. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el profesional ejerciente acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados (Ref: Apartados 66-68)

- A103. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia que esperaba obtener mediante el diseño principalmente de indagaciones y procedimientos analíticos y de procedimientos que tratan circunstancias específicas. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible teniendo en cuenta las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión y, de conformidad con esta NIER, se requiere que determine su efecto en su informe, o en su capacidad para terminar el encargo, por ejemplo, si un miembro de la dirección no está disponible durante la revisión

para contestar a las indagaciones del profesional ejerciente sobre cuestiones significativas. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 57.

Limitación al alcance

- A104. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la revisión si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de otros procedimientos.
- A105. Las limitaciones al alcance de la revisión impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la revisión, como por ejemplo, en relación con la consideración por el profesional ejerciente de áreas en las que es probable que los estados financieros contengan incorrecciones materiales o con la continuidad del encargo.

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 69(a))

- A106. La descripción del marco de información financiera aplicable es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan. Si se trata de estados financieros con fines específicos, pueden haber sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos al que únicamente tengan acceso la parte contratante y el profesional ejerciente. La descripción del marco de información financiera con fines específicos que se ha utilizado es importante porque los estados financieros con fines específicos pueden no ser adecuados para ninguna finalidad excepto para la finalidad prevista establecida para dichos estados financieros.
- A107. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros cumplen sustancialmente con las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Revelación del efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartados 69(b)(vi), 71)

- A108. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente valore si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.
- A109. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, es posible que la dirección tenga que revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

Consideraciones cuando se utiliza un marco de cumplimiento

- A110. Será extremadamente poco frecuente que el profesional ejerciente considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con esta NIER, el profesional ejerciente ha determinado que dicho marco es aceptable.

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 70(b))

A111. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el profesional ejerciente advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El profesional ejerciente puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de incorrecciones manifiestas no corregidas, supone que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la valoración, por parte del profesional ejerciente, de si es posible que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de las incorrecciones manifiestas señaladas a la dirección durante la realización de la revisión (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

A112. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no significan necesariamente que existan incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, pueden afectar a la consideración del profesional ejerciente de si los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales.

Estructura de la conclusión (Ref: Apartado 74)

Descripción de la información que contienen los estados financieros

A113. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión del profesional ejerciente pone de manifiesto que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... (o no expresan la imagen fiel de...) de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. En el caso de muchos marcos con fines generales, por ejemplo, se requiere que los estados financieros presenten fielmente (o expresen la imagen fiel de) la situación financiera de la entidad al cierre de un periodo, y los resultados y flujos de efectivo correspondientes al periodo.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o “Expresan la imagen fiel”

A114. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o la expresión “expresan la imagen fiel”, en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en esta NIER, de que el profesional ejerciente valore si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Imposibilidad de alcanzar una conclusión debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de la aceptación del encargo (Ref: Apartados 15, 82)

A115. La viabilidad de renunciar al encargo puede depender de su grado de terminación en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el profesional ejerciente ha terminado sustancialmente la revisión, puede decidir realizarla hasta donde le sea posible, denegar la conclusión (abstenerse de concluir) y explicar la limitación al alcance en el apartado del informe en el que se describe el fundamento de la denegación (abstención) de conclusión.

A116. En algunas circunstancias, es posible que no sea factible renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias imponen al profesional ejerciente que lo continúe. Por ejemplo, este puede ser el caso de un profesional ejerciente nombrado para revisar los estados financieros de una entidad del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al profesional ejerciente para revisar los estados financieros que cubren un determinado periodo, o se le nombra por un periodo determinado y se le prohíbe renunciar antes de haber terminado la revisión de dichos estados financieros,

o antes de que transcurra el periodo, respectivamente. El profesional ejerciente también puede considerar necesario incluir en su informe un “Párrafo sobre otras cuestiones” para explicar por qué no le es posible renunciar al encargo.

Comunicación con el regulador o con los propietarios de la entidad

A117. Cuando el profesional ejerciente concluye que es necesario que renuncie al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir un requerimiento profesional, legal o reglamentario que le obligue a comunicar las cuestiones relativas a la renuncia al encargo al regulador o a los propietarios de la entidad.

Informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86-92)

A118. El informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte papel como por medios electrónicos.

Elementos del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86)

A119. Un título que indique que el informe es el informe de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, “Informe de Revisión del Profesional Ejerciente Independiente”, manifiesta que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un profesional ejerciente independiente de los informes emitidos por otros.

A120. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se revisan.

A121. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que los estados financieros que han sido revisados van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros que han sido revisados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 86(d))

A122. El requerimiento de esta NIER de que el profesional ejerciente deba obtener la aceptación de la dirección de que reconoce y comprende sus responsabilidades, tanto en relación con la preparación de los estados financieros como en relación con el encargo de revisión, es fundamental para la realización del encargo y para informar sobre este. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe del profesional ejerciente proporciona el contexto para los lectores del informe con respecto a las responsabilidades de la dirección, en relación con el encargo de revisión que se ha realizado.

A123. No es necesario que el informe del profesional ejerciente se refiera específicamente a “la dirección”, sino que puede utilizar el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada es a los responsables del gobierno de la entidad.

A124. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el profesional ejerciente complemente la descripción de la responsabilidad de la dirección descrita en esta NIER para reflejar las responsabilidades adicionales que sean aplicables a la preparación de los estados financieros, en el contexto de la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A125. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, esta NIER no utiliza estas descripciones ni se refiere específicamente a estos.

Responsabilidad del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(f))

A126. El informe del profesional ejerciente pone de manifiesto que su responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros basada en la revisión que ha realizado, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros.

Referencia a las normas (Ref: Apartado 86(f))

A127. La referencia a las normas utilizadas por el profesional ejerciente para la revisión informa a los usuarios del informe de que la revisión ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Comunicación de la naturaleza de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 86(g))

A128. La descripción de la naturaleza de un encargo de revisión en el informe del profesional ejerciente explica el alcance y las limitaciones del encargo realizado en beneficio de los lectores del informe. La explicación aclara, para evitar cualquier duda, que el encargo no es una auditoría y que, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(i)(ii))

A129. La identificación del marco de información financiera aplicable en la conclusión del profesional ejerciente tiene como finalidad advertir a los usuarios del informe acerca del contexto en el cual se expresa dicha conclusión. No tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 30(a). El marco de información financiera aplicable se identifica en términos como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

A130. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”.

Párrafo de fundamento de la modificación cuando se trata de una conclusión modificada (Ref: Apartado 85(h)(ii))

A131. Una conclusión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de una conclusión en relación con una cuestión específica descrita en el párrafo de fundamento de la modificación no justifica que se omita la descripción de otras cuestiones identificadas que hubiesen requerido una modificación de la conclusión del profesional ejerciente. En esos casos, revelar esas otras cuestiones de las que tiene conocimiento el profesional ejerciente puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(l))

A132. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 88)

A133. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, es importante

que el profesional ejerciente advierta a los usuarios del informe de revisión que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o a la utilización

A134. Además de alertar al lector del informe del profesional ejerciente como se requiere en esta NIER cuando los estados financieros han sido preparados utilizando un marco con fines específicos, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se destina únicamente a los usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe del profesional ejerciente. En estas circunstancias, el párrafo que contiene la advertencia sobre la utilización de un marco con fines específicos se puede ampliar para incluir estas otras cuestiones, modificando, en consecuencia, el título.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartado 91)

A135. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por esta NIER. Por ejemplo, se puede requerir al profesional ejerciente que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la revisión de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al profesional ejerciente que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una conclusión sobre cuestiones específicas, tales como si los libros y registros contables son adecuados. Las normas sobre encargos para revisar estados financieros de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A136. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre dichas otras responsabilidades en su informe sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre ellas en un informe separado.

A137. Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe del profesional ejerciente con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del profesional ejerciente impuesta por esta NIER de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información. En algunas jurisdicciones, las responsabilidades adicionales de información se pueden tratar en un informe distinto del informe que el profesional ejerciente proporciona sobre la revisión de los estados financieros.

Fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86(k), 92)

A138. La fecha del informe del profesional ejerciente indica al usuario de dicho informe que el profesional ejerciente ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha.

A139. La conclusión del profesional ejerciente se refiere a los estados financieros y los estados financieros son responsabilidad de la dirección. El profesional ejerciente no está en condiciones de concluir que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada hasta no estar satisfecho de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y de que la dirección ha aceptado ser responsable de ellos.

A140. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones

legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas u órganos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden identificar el punto del proceso de preparación de los estados financieros en el cual se supone que la revisión debe estar terminada.

- A141. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el profesional ejerciente concluya sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de esta NIER es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe del profesional ejerciente prescrito por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35, 86)

- A142. Cuando la revisión se ha realizado de conformidad con esta NIER, la congruencia del informe del profesional ejerciente promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas revisiones que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. El informe del profesional ejerciente se puede referir a esta NIER cuando las diferencias entre los requerimientos de las disposiciones legales o reglamentarias y los de esta NIER se refieren solo al formato o a la redacción del informe y cuando, como mínimo, el informe cumple los requerimientos del apartado 86 de esta NIER. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el profesional ejerciente ha cumplido los requerimientos de esta NIER, aun cuando el formato y la redacción utilizados en su informe sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con esta NIER, la adopción del formato y la redacción utilizados en esta NIER ayuda a los usuarios del informe del profesional ejerciente a reconocer más fácilmente el informe como el informe de una revisión de estados financieros realizada de conformidad con esta NIER. Las circunstancias en las que las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o redacción del informe del profesional ejerciente en términos que difieren significativamente de los requerimientos de esta NIER se tratan en los requerimientos de la misma relativos a la aceptación de encargos de revisión y a la continuidad de relaciones con clientes.

Informe del profesional ejerciente para revisiones realizadas de conformidad tanto con las normas aplicables de una jurisdicción concreta como con esta NIER (Ref: Apartado 86(f))

- A143. Cuando, además de cumplir los requerimientos de esta NIER, el profesional ejerciente también cumple las correspondientes normas nacionales, en el informe se puede mencionar que la revisión se ha realizado de conformidad tanto con esta NIER como con las correspondientes normas nacionales para encargos para revisar estados financieros. No obstante, no es adecuado hacer referencia simultáneamente a esta NIER y a las correspondientes normas nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de esta NIER y los de las normas nacionales que pueda llevar al profesional ejerciente a alcanzar una conclusión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis que, en esas circunstancias específicas, requeriría esta NIER. En dicho caso, el informe del profesional ejerciente se referirá sólo a las normas aplicables (bien a esta NIER o bien a las correspondientes normas nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe del profesional ejerciente.

Ejemplos de informes de revisión (Ref: Apartado 86)

- A144. El Anexo 2 de esta NIER incluye ejemplos de informes del profesional ejerciente para una revisión de estados financieros que contienen los elementos del informe de esta NIER.

Documentación

Oportunidad de la documentación del encargo (Ref: Apartados 93)

A145. La NICC 1 requiere que la firma establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A56)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo para una revisión de estados financieros con fines generales (preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera), que ilustra los correspondientes requerimientos y la orientación contenidos en esta NIER. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NIER. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una revisión de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Dirigida al representante adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la sociedad ABC:¹¹

[Objetivo y alcance de la revisión]

Ustedes¹² nos han solicitado que revisemos los estados financieros con fines generales de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos y comprendemos el encargo de revisión.

Realizaremos nuestra revisión con el objetivo de expresar una conclusión sobre los estados financieros. Nuestra conclusión, en caso de ser una conclusión no modificada, tendrá la siguiente redacción: “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a [fecha], así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”.

[Responsabilidades del profesional ejerciente]

Realizaremos nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La NIER 2400 también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. Aplicaremos procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evaluaremos la evidencia obtenida. Aplicaremos, asimismo, procedimientos adicionales en el caso de que lleguen a nuestro conocimiento cuestiones que nos lleven a pensar que los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales. Estos procedimientos se aplican con el fin de permitirnos expresar nuestra conclusión sobre los estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada). Los procedimientos seleccionados dependerán de lo que

¹¹ Los destinatarios y referencias en la carta serán los adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, incluida la correspondiente jurisdicción. Es importante referirse a las personas adecuadas-véase apartado 36 de esta NIER.

¹² En este ejemplo de carta, las menciones “Ustedes”, “nosotros”, “dirección”, “responsables del gobierno de la entidad” y “profesional ejerciente” se utilizarán o modificarán según resulte adecuado a las circunstancias.

consideremos necesario aplicando nuestro juicio profesional, sobre la base de nuestro conocimiento de la sociedad ABC y de su entorno, y de nuestro conocimiento de las NIIF y de su aplicación en el contexto del sector.

Una revisión no es una auditoría de los estados financieros, en consecuencia:

- (a) Existe un riesgo proporcionalmente mayor que el que habría en una auditoría, de que cualquier incorrección material que exista en los estados financieros revisados pueda no ser detectada por la revisión, aunque la revisión se realice adecuadamente de conformidad con la NIER 2400 (Revisada).
- (b) Al expresar nuestra conclusión sobre la revisión de los estados financieros, nuestro informe rechazará expresamente cualquier referencia a una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el profesional ejerciente no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 30(b) de esta NIER).]

Realizaremos la revisión partiendo de la premisa que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]¹³ reconocen y comprenden que son responsables:

- (a) de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las NIIF;¹⁴
- (b) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y
- (c) proporcionarnos:
 - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación y presentación fiel de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la revisión y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la sociedad ABC de las cuales consideremos necesario obtener evidencia.

Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la revisión.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra revisión.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra revisión.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra revisión de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

¹³ Utilícese la terminología que sea adecuada según las circunstancias.

¹⁴ O, en su caso, “de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las NIIF.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref: Apartado A144)

Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión**Encargo de revisión de estados financieros con fines generales***Ejemplos de informes de revisión con conclusiones no modificadas*

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera para entidades pequeñas y medianas).

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones modificadas

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades debida a una incorrección material manifiesta en los estados financieros. Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento)
- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente con una conclusión desfavorable (adversa) debida a una incorrección material de los estados financieros. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente con una denegación (abstención) de conclusión por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros con la consiguiente imposibilidad de terminar la revisión. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)

Informes de revisión de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 6: Informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 7: Informe del profesional ejerciente sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con el criterio de caja (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros.**
- **Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹⁵

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección¹⁶ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas,¹⁷ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la

¹⁵ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios”.

¹⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, y del...”

dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Basado en la revisión, existe una incorrección material en las existencias. La incorrección es material pero no generalizada en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹⁸

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección¹⁹ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la

¹⁸ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado sino únicamente al coste, lo que representa un incumplimiento de los requerimientos del Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiese valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado, hubiese sido necesaria una corrección valorativa por importe de xxx. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 3:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros preparados por la dirección de la entidad de conformidad con [un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel distinto de las Normas Internacionales de Información Financiera].**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada se consideran materiales pero no generalizados en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección²⁰ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable cuando el marco de información financiera utilizado no sean las Normas Internacionales de Información Financiera],²¹ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la

²⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²¹ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando no se hayan utilizado las Normas Internacionales de Información Financiera] y de...”

dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener acceso a la información financiera relevante de XYZ en relación con el valor contable de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1 y de la participación de ABC en los resultados de XYZ para el ejercicio terminado en dicha fecha. En consecuencia, no pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera utilizado cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera].

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 4:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de estados financieros consolidados con fines generales preparados por la dirección de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros. Los efectos de la incorrección en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados²²

Hemos revisado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección²³ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁴ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros consolidados adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros consolidados en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con

²² El subtítulo “Informe sobre los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

²³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁴ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”

el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros consolidados de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Como se expone en la Nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante el ejercicio 20X1 debido a que no ha podido determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la sociedad dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material.

Conclusión desfavorable

Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)", los estados financieros consolidados no presentan fielmente (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 5:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no pudo alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada sobre numerosos elementos de los estados financieros, y el profesional ejerciente considera que el efecto en los estados financieros es material y generalizado. Más concretamente, el profesional ejerciente no pudo obtener evidencia acerca del inventario físico de la sociedad ni de las cuentas a cobrar.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos sido contratados para revisar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección²⁵ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁶, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación (abstención) de opinión, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una conclusión sobre los estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La dirección no realizó un recuento físico de las existencias al cierre del ejercicio. No pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios en relación con las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X1, que figuran valoradas en xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1.

Además, la introducción de un sistema informatizado nuevo para las cuentas a cobrar en septiembre de 20X1 tuvo como resultado numerosos errores en las cuentas a cobrar y en las existencias. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún se encontraba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. Como resultado de estos hechos, no pudimos determinar si hubiesen podido ser necesarios ajustes en relación con las

²⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁶ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

existencias y cuentas a cobrar contabilizadas o no contabilizadas y con los elementos que componen el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Denegación (abstención) de conclusión

Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en el párrafo de “Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, no pudimos obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre estos estados financieros.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 6:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir con lo establecido en dicho contrato. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la sociedad ABC sobre la base de las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 suscrito entre la sociedad ABC y la sociedad DEF (“el contrato”).

Responsabilidad de la dirección²⁷ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

²⁷

U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato.

Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a las sociedades ABC y DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las sociedades ABC y DEF.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 7:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un estado de cobros y pagos**
- **El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La base contable aplicada para preparar el estado financiero ha sido acordada entre la entidad y el acreedor.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios.**
- **El profesional ejerciente ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales”, en su conclusión.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con el estado financiero.**
- **No se restringen la distribución o la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado el estado de cobros y pagos adjunto de la sociedad ABC, correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente “el estado financiero”). El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la sociedad ABC utilizando el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Responsabilidad de la dirección²⁸ en relación con el estado financiero

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de este estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre el estado financiero adjunto. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

²⁸

U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre este estado financiero.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresa la imagen fiel de*) los cobros y pagos de la sociedad ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Base contable

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, el estado financiero puede no ser apropiado para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

