

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Proyecto Nº 43 de Resolución Técnica Nº XX

**NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO,
CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS
E INFORMES DE CUMPLIMIENTO**

**NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO,
CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS
E INFORMES DE CUMPLIMIENTO**

PRIMERA PARTE

VISTO:

La propuesta realizada por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) en relación con la modificación de la actual Resolución Técnica N° 37; y

CONSIDERANDO:

- a. Que las atribuciones de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas incluyen el dictado de normas de ejercicio profesional;
- b. Que dichos Consejos han encargado a esta Federación la elaboración de proyectos de normas técnicas para su posterior aprobación y puesta en vigencia dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c. Que la propuesta realizada surgió como producto de un amplio estudio y debate realizado por el CENCyA;
- d. Que existe la necesidad de adecuar la Resolución Técnica N° 37 vigente incorporando servicios profesionales que no se hallan actualmente previstos;
- e. Que se ha procurado en la elaboración de la presente norma, mantener las características principales de la Resolución Técnica N° 37;
- f. Que, para ciertas situaciones, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) han sido modificadas desde la aprobación de la Resolución Técnica N° 37;
- g. Que, en consecuencia, las normas adoptadas por las Resoluciones Técnicas N° 32, 33 y 35 y las Circulares emitidas para adoptar los cambios producidos han generado diferencias entre la aplicación de las normas nacionales y las internacionales;
- h. Que todo lo considerado hace que un trabajo de similar naturaleza hecho conforme las Resoluciones Técnicas N° 32, 33 y 35 y las Circulares de Adopción de pronunciamientos emitidos por el IAASB y el IESBA de la IFAC y este proyecto tengan coherencia entre sí;

POR TODO ELLO:

**LA JUNTA DE GOBIERNO DE LA
FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES
DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

RESUELVE:

Artículo 1º - Aprobar el Proyecto N° 43 de Resolución Técnica “**NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS E INFORMES DE CUMPLIMIENTO**”, cuyo texto se establece en la SEGUNDA PARTE de esta Resolución.

Artículo 2º - Establecer, como período de consulta, el plazo de (180) ciento ochenta días desde la publicación de este Proyecto.

Artículo 3º - Recomendar a los Consejos Profesionales adheridos a esta Federación:

- a. realizar los procesos de discusión, divulgación y análisis establecidos en el Acta Acuerdo complementaria firmada en Tucumán el 3 de octubre de 2013.
- b. solicitar al CENCyA y al CECyT la participación que considere necesaria en el proceso indicado en el inciso anterior.

Artículo 4º -Publicar el texto completo en la página web de esta Federación, comunicarlo a los Consejos Profesionales y efectuar la mayor difusión posible.

Reunión virtual, 1 de octubre de 2020

SEGUNDA PARTE

I. INTRODUCCIÓN

A. PROPÓSITO DE ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA

Las normas incluidas en esta Resolución Técnica abarcan:

- 1) las normas de auditoría externa de *estados contables y otra información* contable;
- 2) las normas sobre *encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios*;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de *estados contables*);
- 4) las normas sobre certificaciones;
- 5) las normas sobre *servicios relacionados*; y
- 6) las normas sobre encargos para la emisión de informes de cumplimiento.

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, la revisión de *estados contables* de períodos intermedios, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, *servicios relacionados* y encargos para emitir informes de cumplimiento previstos en esta Resolución Técnica, o sea la *independencia*, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Por un lado, existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, *servicios relacionados* e informes de cumplimiento sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses que existe entre todos los usuarios y los entes que los emiten. La satisfacción de esa necesidad asegurará que se logre el ineludible grado de confiabilidad de la información, para que la comunidad la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones.

Asimismo, existen otros tipos de servicios profesionales, donde el contador público puede o no aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría, pero cuyo resultado no tiene por objeto incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como certificaciones y *servicios relacionados*.

Finalmente, los informes de cumplimiento son encargos que tienen como finalidad cubrir las expectativas de ciertos reguladores, de acuerdo con sus requerimientos, y las de otros usuarios.

B. ANTECEDENTES

Para la preparación de esta Resolución Técnica, se utilizaron los siguientes antecedentes profesionales:

1. Resolución Técnica N° 37 “Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y *servicios relacionados*”, aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE con fecha 22/03/2013 y los antecedentes que dicha Resolución menciona.
2. La Resolución N° 816/2015 de la Mesa Directiva de la FACPCE.
3. Doctrina argentina relativa a las nuevas normas sobre encargos de aseguramiento diferentes de auditoría y revisión de información contable histórica y sobre las normas sobre *servicios relacionados* incorporados a esta Resolución Técnica.
4. Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de *Servicios Relacionados* (NISR) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC, que sirvieron de base para la preparación del proyecto.
5. El Código de Ética unificado aprobado por FACPCE y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) de la IFAC.
6. Interpretaciones pertinentes.

II. NORMAS COMUNES A LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS Y ENCARGOS PARA LA EMISIÓN DE INFORMES DE CUMPLIMIENTO

A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL EN LOS SERVICIOS PREVISTOS EN ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA

Independencia

1. El contador público (en adelante, indistintamente el “contador”) debe tener *independencia* con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.
2. La *actitud mental independiente* y la *independencia aparente* son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

Falta de independencia aparente

3. El contador no tiene *independencia aparente* en los siguientes casos:
 - 3.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los *estados contables* y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de *dirección*, gerencia o administración del ente cuyos *estados contables* o informaciones son objeto del encargo.
 - 3.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel.
 - 3.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de *independencia* cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya

información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquellas.

- 3.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.
- 3.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.
- 3.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los *estados contables* u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

4. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:
 - 4.1. tuvieran vinculación significativa de capitales;
 - 4.2. tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas;
 - 4.3. se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Alcance de las incompatibilidades

5. Los requisitos de *independencia* son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.
6. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.3 se extienden a todos los socios o asociados del contador.

Otras disposiciones aplicables

7. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL ENCARGO

1. El contador únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que:
 - 1.1. tenga competencia y capacidad para hacerlo;
 - 1.2. pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
 - 1.3. haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa;
 - 1.4. exista una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes; y
 - 1.5. tenga acceso a toda la información conocida por la dirección y otras autoridades del ente que sea relevante para su labor, tal como registros, documentación u otros elementos, información adicional que pueda solicitar y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el contador considere necesario obtener elementos de juicio.
2. El contador no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de concluir. Si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el contador evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo.
3. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.
4. Documentación del encargo

- 4.1. El contador preparará documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- 4.2. La documentación contendrá como mínimo:
 - 4.2.1. la descripción de la tarea realizada;
 - 4.2.2. los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y
 - 4.2.3. las conclusiones particulares y generales.
- 4.3. El contador conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la documentación de su trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los *estados contables* u *otra información* objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales *estados contables* o información correspondan.
5. El contador realizará su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. Para que su labor sea económicamente útil, deberá culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo serán evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.
6. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador considerará la *significación* y los riesgos valorados de *incorrecciones*.
7. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, *servicios relacionados* y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, el contador podrá actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo, y en las certificaciones, en las que el contador debe examinar el total de la población) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

8. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, encargos de compilación y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, el contador obtendrá manifestaciones escritas, suscriptas por la *dirección* con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio.
9. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, remplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.
10. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, serán ejecutados asimismo en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha a que se refieran los *estados contables* u *otra información* objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.
11. Cuando el contador decide contratar y utilizar el trabajo de un experto para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la *independencia* necesarias para sus fines, dependiendo de los riesgos valorados. El contador es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del contador no reduce dicha responsabilidad.

C. NORMAS SOBRE INFORMES

1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a *error*.
2. Los informes deben ser escritos.
3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con los *estados contables* u *otra información* destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia, en todas sus páginas, la relación que con ellos tiene el citado

contador. En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a los *estados contables* ni a *otra información* objeto de su trabajo.

4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:
 - 4.1. Título.
 - 4.2. Destinatario.
 - 4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.
 - 4.4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.
 - 4.5. Indicación de la tarea realizada.
 - 4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
 - 4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.
 - 4.8. Lugar y fecha de emisión.
 - 4.9. Identificación y firma del contador.

La enumeración precedente no implica un ordenamiento preestablecido.

5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.
6. *Otra información*. Cuando el documento al que se refiere el informe del contador fuese presentado conjuntamente con otros documentos o con otra información, contable o no contable, el contador leerá los otros documentos o la otra información a efectos de considerar si existe una incongruencia significativa entre ellos y la información que ha considerado en el encargo o entre ellos y el conocimiento que ha obtenido en el transcurso de su tarea. En caso afirmativo discutirá la cuestión con la *dirección*, aplicará otros procedimientos si lo considera necesario y considerará las implicaciones en el informe que emite por el encargo realizado.

7. Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo.

III. NORMAS DE AUDITORÍA

A. AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES CON FINES GENERALES

i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este *encargo de aseguramiento*, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los *estados contables con fines generales* objeto de su examen.

Marcos de información

2. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los *estados contables* y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
 - 2.1. Marco de información prescripto por normas contables profesionales. Normalmente, los *estados contables con fines generales* se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos *estados contables*, en todos sus aspectos significativos, tal como es el caso del marco contable que establecen las *normas contables profesionales argentinas* o las normas internacionales de información financiera (cada uno de los marcos indicados son ejemplos de marcos de presentación razonable).
 - 2.2. Marco de información prescripto por disposiciones legales o reglamentarias.
 - 2.2.1. Podrían existir situaciones en que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar *estados contables con fines generales* bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales. En estas situaciones, el contador debe concluir si el marco de información en cuestión es, de todos modos, un marco que permite opinar sobre la presentación razonable de los *estados contables*, en todos sus aspectos significativos.

- 2.2.2. Si el contador concluyera que el marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las siguientes condiciones:
- 2.2.2.1. que la *dirección* del ente exponga en los *estados contables* la información adicional necesaria para identificar las diferencias con el marco de información prescrito por las normas contables profesionales, a fin de no conducir a equivocación al lector;
 - 2.2.2.2. que el informe de auditoría incluya un *párrafo de énfasis* para alertar a los usuarios sobre la información adicional mencionada precedentemente; y
 - 2.2.2.3. que, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requirieran, la opinión del contador no emplee la expresión “presentación razonable en todos los aspectos significativos” sino que se refiera a la preparación de la información contable de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (*marco de cumplimiento*).
- 2.2.3. Si en las condiciones identificadas en el párrafo anterior, las disposiciones legales o reglamentarias requirieran que, en la opinión del contador sobre los *estados contables*, se emplee la expresión “presentación razonable en todos los aspectos significativos” de conformidad con el marco de información que esas disposiciones establezcan, o de otro modo establecieran un formato o redacción del informe de auditoría en términos que difieran de manera significativa de los requerimientos de esta Resolución Técnica, el contador evaluará:
- 2.2.3.1. si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los *estados contables* y, si este fuera el caso,
 - 2.2.3.2. si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el contador concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de auditoría.

Proceso de auditoría

3. Para poder emitir su opinión sobre los *estados contables* de un ente o abstenerse de emitirla, el contador debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

3.1. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de *organizaciones de servicios* para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los *estados contables*.

3.2. Identificar el objeto del examen (los *estados contables*, las afirmaciones que los constituyen o lo que debieran contener).

3.3. Evaluar la *significación* de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles *incorrecciones* y el riesgo involucrado.

3.4. Identificar y valorar los riesgos de *incorrección* significativa, tanto en los *estados contables* en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a tales riesgos.

Los procedimientos incluirán los siguientes:

3.4.1. Indagaciones ante la *dirección* y otras personas de la entidad que, a juicio del contador, puedan disponer de información que facilite la identificación de los riesgos de *incorrección* significativa y en particular sobre:

3.4.1.1. la valoración que ha realizado de los riesgos de que puedan existir *incorrecciones* significativas en los *estados contables*, sobre el proceso que ha seguido para identificar y dar

respuesta a dichos riesgos y en su caso, sobre las comunicaciones a los empleados relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético;

3.4.1.2. si tienen conocimiento o existen indicios de algún hecho intencionado que afecte la entidad y, en su caso, las acciones emprendidas.

Asimismo, el contador tendrá en cuenta si *otra información* indica la existencia de dichos riesgos.

3.4.2. Procedimientos analíticos.

3.4.3. Observación e inspección.

3.5. Obtener un conocimiento del control interno relevante para la auditoría, que será aquel que, a juicio del contador, sea necesario obtener para valorar los riesgos de *incorrección* significativa en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer y para diseñar los *procedimientos posteriores* de auditoría que respondan a tales riesgos. El conocimiento del control interno incluye el modo en que el ente ha respondido a los riesgos derivados de la tecnología de la información. Si el ente utilizase una *organización de servicios*, es necesario considerar la obtención de un conocimiento del control interno en relación a dicha *organización de servicios* relevante para la auditoría. La evaluación del control interno es conveniente que se desarrolle en la primera etapa del trabajo porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de los *procedimientos posteriores* de auditoría a aplicar.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

3.5.1. Relevar el control interno pertinente a su examen, incluyendo los aspectos relacionados con la tecnología de la información.

3.5.2. Evaluar el diseño de dichos controles.

3.5.3. Determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad.

- 3.5.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada para definir la naturaleza, extensión y oportunidad de los *procedimientos posteriores de auditoría* a aplicar.
- 3.6. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos *estados contables* serán objeto de la auditoría (naturaleza, complejidad, tamaño y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la *valoración del riesgo* efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores. La planificación se formalizará preferentemente por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.
- 3.7. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:
- 3.7.1. En el caso que el contador haya decidido aplicar una estrategia de confianza en controles, ejecutar pruebas de controles para obtener elementos de juicio válidos y suficientes en cuanto a la eficacia operativa de aquellos controles en los que el contador pretenda confiar.
- El contador obtendrá dichos elementos de juicio combinando las indagaciones con procedimientos de observación, reproceso y examen de documentación. Tales elementos de juicio deberán ser más persuasivos cuanto mayor sea la confianza que el contador deposite en la eficacia de un control.
- 3.7.2. Cotejo de los *estados contables* con los *registros contables*.
- 3.7.3. Revisión de la correlación entre los *registros contables*, y entre estos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- 3.7.4. Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos y títulos; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).

- 3.7.5. Constatación de los registros relevantes para la auditoría a través de la revisión de los procesamientos mediante los que la información se genera, utilizando técnicas analíticas, evaluando su integridad y seguridad.
- 3.7.6. Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- 3.7.7. Comprobaciones matemáticas.
- 3.7.8. Revisiones conceptuales.
- 3.7.9. Comprobación de la información relacionada.
- 3.7.10. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de *significación*).
- 3.7.11. Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- 3.7.12. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes acerca del cumplimiento de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que pueden tener un efecto directo y significativo en la determinación de cantidades e información a exponer en los *estados contables*.
- 3.7.13. Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la *dirección* del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los *estados contables*, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los *estados contables*. Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que su informe no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante el plazo indicado.

Pueden presentarse las siguientes alternativas:

- 3.7.13.1. Si los *estados contables* se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento pero, a juicio del contador, la utilización de dicho principio contable genera *incorrecciones* significativas y generalizadas en la información contable examinada, el contador expresará una opinión adversa, de acuerdo con las secciones III.ii.11 y 12.
- 3.7.13.2. Si los *estados contables* presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre, el contador incluirá una sección separada en su informe con el subtítulo “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento”, de acuerdo con la sección III.ii.23.
- 3.7.13.3. Si la información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los *estados contables* no es adecuada, el contador expresará una opinión con salvedades, de acuerdo con las secciones III.ii.7 a 9, o una opinión adversa de acuerdo con las secciones III.ii.11 y 12, según corresponda.
- 3.7.13.4. Si la *dirección* no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su informe.
- 3.7.14. Obtención de una confirmación escrita de la *dirección* del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la *dirección*).
- 3.8. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias al plan. Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
- 3.9. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados que le permitan al contador formarse un juicio sobre las afirmaciones contenidas en los *estados contables* y respaldar su trabajo. Para ello, el contador, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

- 3.9.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 - 3.9.2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
 - 3.9.3. Valorar si los riesgos de *incorrección* significativa han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.
- 3.10. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el contador debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los *estados contables* en su conjunto, o acerca de si los *estados contables* fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.
- 3.11. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Auditoría de grupos

- 3.12. Cuando se auditan *estados contables* de un *grupo*, debe existir una clara comunicación entre el auditor del *grupo* y los auditores de los *componentes* sobre el alcance y la oportunidad del trabajo, sobre la información contable del *componente*, así como sobre sus hallazgos. El auditor del *grupo* deberá obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la información contable de los *componentes* y el proceso de consolidación, para poder expresar una opinión sobre los *estados contables* del *grupo*.
- 3.13. El auditor del *grupo* es responsable de la auditoría del *grupo* y de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias. Por ello, el informe de auditoría sobre los *estados contables* del *grupo* no hará referencia al contador de un *componente*.
- 3.14. El auditor del *grupo* comunicará sus requerimientos al auditor de un *componente*. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del *componente* al auditor del *grupo*. La comunicación incluirá una solicitud de que el auditor del *componente* confirme que colaborará con el auditor del *grupo*, la *significación* del *componente*, los

riesgos de *incorrección* significativa y una lista de partes vinculadas preparada por la *dirección* del *grupo*.

3.15. El auditor del *grupo* solicitará al auditor del *componente* que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del *grupo* alcance una conclusión en relación con la auditoría del *grupo*, incluyendo una mención de si el auditor del *componente* ha cumplido con los requerimientos de ética e *independencia* aplicables a la auditoría del *grupo*, si ha cumplido con los requerimientos del auditor del *grupo*; la identificación de la información contable del *componente*; la información sobre posibles *incumplimientos* de las disposiciones legales o reglamentarias del *componente*; una lista de las *incorrecciones* no corregidas; los indicadores de una posible existencia de sesgo de la *dirección*; cualquier deficiencia significativa en el control interno del *componente*; cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del *grupo* y los hallazgos globales del auditor del *componente*, sus conclusiones u opinión.

3.16. El *grupo* y uno o más de sus *componentes* pueden no tener un mismo auditor, ya sea porque se contraten a distintos profesionales, por la ubicación geográfica de los *componentes*, o por cualquier otro motivo. Las tareas sobre la información contable de un *componente* llevadas a cabo por el auditor del *grupo* o por el auditor de ese *componente* con el fin de que el auditor del *grupo* cuente con los elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión sobre los *estados contables* del grupo, tienen, por lo general, un alcance menor al de las tareas que el auditor del *componente* debe realizar para obtener los elementos de juicio necesarios para emitir su opinión sobre los *estados contables* propios del *componente*. Para este último propósito, el auditor deberá cumplir con todas las obligaciones y requerimientos que esta Resolución Técnica le impone, debiendo conservar por lo tanto un respaldo documental completo de los elementos de juicio que soportan su opinión.

Limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la auditoría

4. Si después de aceptar el encargo, el contador observa que la *dirección* ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría, que el contador considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión modificada sobre los *estados contables*, el contador solicitará a la *dirección* que elimine la limitación. Si la *dirección* se niega a tal eliminación, el contador determinará si es posible aplicar

procedimientos alternativos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes. Si el contador no puede obtenerlos, determinará las implicancias de este hecho como sigue:

- 4.1. si concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los *estados contables*, si las hubiera, podrían ser significativas, pero no generalizadas, expresará una opinión con salvedades; o
 - 4.2. si concluye que los mencionados efectos podrían ser significativos y *generalizados*, de forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, renunciará a la auditoría o se abstendrá de opinar. En esta situación, el contador también puede considerar necesario incluir un *párrafo sobre otras cuestiones* en el informe de auditoría de acuerdo con lo indicado en III.A.ii.45.1.
5. Las limitaciones impuestas por la *dirección* pueden tener otras implicancias para la auditoría, tales como en la evaluación de riesgos de *incorrección* significativa, y en su consideración de la continuidad del encargo.

Comunicación de observaciones y sugerencias

6. El contador podrá emitir, independientemente de su informe de auditoría, un informe con observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea acerca del funcionamiento del control interno, prácticas contables, dificultades encontradas durante la realización de la auditoría y otras cuestiones que sean relevantes, así como sugerencias de tipo general, basadas en estándares o buenas prácticas de control interno para su mejora o solución.

También podrá emitir un informe preliminar, en los términos acordados en la carta convenio, con el objetivo de informar al ente auditado, además de los contenidos del párrafo anterior, las incorrecciones detectadas, los ajustes recomendados y su impacto en la opinión.

En ambos casos, el contador dejará expresa constancia en su informe, que lo emite para uso interno exclusivamente del ente auditado.

ii. Normas sobre informes

1. El contador se formará una opinión sobre si los *estados contables* han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información contable aplicable, y para ello:
 - 1.1. concluirá si ha obtenido una *seguridad razonable* sobre si los *estados contables* en su conjunto están libres de *incorrección* significativa ; y
 - 1.2. evaluará si los *estados contables*:
 - 1.2.1. han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requerimientos del marco de información contable aplicable;
 - 1.2.2. presentan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas y si ellas son adecuadas y congruentes con el marco de información contable aplicable;
 - 1.2.3. incluyen estimaciones contables realizadas por la *dirección* que son razonables;
 - 1.2.4. presentan información relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - 1.2.5. presentan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan significativos sobre ellos;
 - 1.2.6. usan terminología adecuada; y
 - 1.2.7. describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.
2. Cuando los *estados contables* se preparen de conformidad con un *marco de presentación razonable*, la evaluación requerida por el apartado anterior incluirá también la evaluación de si los *estados contables* logran la presentación razonable.
3. El informe de auditoría será escrito y tendrá el contenido que se detalla en los párrafos siguientes. Excepto en el caso de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión”, esta norma no establece requerimientos para el orden de los elementos del informe de auditoría.

Opinión no modificada

4. Para emitir una opinión no modificada (favorable) sobre *estados contables* preparados de conformidad con un *marco de presentación razonable*, se utilizará la

expresión indicada a continuación: “En mi opinión, los *estados contables* adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, [...] de conformidad con [el marco de información contable aplicable]”.

5. Para emitir una opinión no modificada (favorable) sobre - *estados contables* preparados de conformidad con un *marco de cumplimiento*, se utilizará la expresión indicada a continuación: “En mi opinión, los *estados contables* adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable]”.

Opiniones modificadas

6. El contador deberá expresar una opinión modificada sobre los *estados contables* cuando:
 - 6.1. concluya que, sobre la base de los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos, los *estados contables* en su conjunto no están libres de *incorrección* significativa; o
 - 6.2. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que los *estados contables* en su conjunto están libres de *incorrección* significativa

Adicionalmente, el contador se abstendrá de opinar cuando se presenten las condiciones indicadas en el apartado 14 de esta sección.

Tipos de opiniones modificadas

Opinión con salvedades

7. El contador expresará una opinión con salvedades cuando:
 - 7.1. concluya que, sobre la base de los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos, los *estados contables* contienen *incorrecciones* que, individualmente o de forma agregada, son significativas pero no generalizadas; o
 - 7.2. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativas, aunque no generalizadas.
8. Si el contador expresa una opinión con salvedades debido a una *incorrección* significativa en los *estados contables*, manifestará que, en su opinión, excepto por

los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”, los *estados contables* adjuntos:

- 8.1. presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, [...], de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un *marco de presentación razonable*; o
 - 8.2. han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un *marco de cumplimiento*.
9. Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes, el contador utilizará para la opinión con salvedades la siguiente expresión: excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”, los *estados contables* adjuntos:
- 9.1. presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, [...] de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un *marco de presentación razonable*; o
 - 9.2. han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un *marco de cumplimiento*.

Uniformidad

10. No es necesario que el contador haga referencia en su informe a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los *estados contables*. En cambio, el contador deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:
- 10.1. las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente en relación con los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o
 - 10.2. el cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado de acuerdo a lo previsto por el marco de información aplicable.

Opinión adversa

11. El contador expresará una opinión adversa cuando, habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las *incorrecciones*, individualmente o de forma agregada, son significativas y generalizadas en los *estados contables*.
12. Si el contador expresa una opinión adversa, manifestará que, en su opinión, debido a la *significación* de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión adversa”, los *estados contables* adjuntos:
 - 12.1. no presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, [...] de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un *marco de presentación razonable*; o
 - 12.2. no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información contable aplicable], cuando informe de conformidad con un *marco de cumplimiento*.

Abstención de opinión

13. El contador se abstendrá de opinar cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los *estados contables* de las *incorrecciones* no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y *generalizados*.
14. Asimismo, el contador se abstendrá de opinar cuando, en circunstancias poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los *estados contables* debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los *estados contables*.
15. Cuando el contador se abstenga de opinar porque no haya podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, manifestará que:
 - 15.1. no expresa una opinión sobre los *estados contables*;
 - 15.2. debido a la *significación* de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la abstención de opinión”, no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes que proporcionen una base para expresar una opinión de auditoría; y

15.3.fue contratado para auditar los *estados contables*, en sustitución de la declaración que indica que los *estados contables* han sido auditados (en la sección “Opinión”).

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

16.Aun cuando el contador haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de opinar sobre los *estados contables*, describirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

17.Cuando el contador considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los *estados contables* en su conjunto, su informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable en relación con el mismo marco de información aplicado por el ente, en tanto hacerlo sería contradictorio con la opinión adversa o la abstención de opinión sobre los *estados contables* en su conjunto.

18.En una primera auditoría, la imposibilidad del contador de obtener elementos de juicio válidos y suficientes en relación con los saldos iniciales puede dar lugar a una opinión modificada (con salvedades o una abstención de opinión, según corresponda) en relación con el resultado de las operaciones, la evolución del patrimonio neto y los flujos de efectivo, en su caso, y una opinión favorable en relación con la situación patrimonial.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión no modificada (favorable)

19.Título. Informe del auditor independiente.

20.Destinatario.

21.Opinión. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del contador. Asimismo, esta sección:

21.1.identificará a la entidad cuyos *estados contables* han sido auditados;

21.2.manifestará que los *estados contables* han sido auditados;

21.3.identificará el título de cada estado que comprenden los *estados contables*;

- 21.4. identificará las notas y demás información que forma parte de los *estados contables*, incluyendo el resumen de las políticas contables significativas; y
- 21.5. especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los *estados contables*.
22. Fundamento de la opinión. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión”, con el título “Fundamento de la opinión” que:
- 22.1. manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con estas normas;
- 22.2. haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del contador;
- 22.3. incluya una declaración de que el contador es independiente de la entidad y ha cumplido las restantes responsabilidades de ética;
- 22.4. manifieste si el contador considera que los elementos de juicio que ha obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión.
23. Empresa en funcionamiento. Cuando sea aplicable, el contador informará sobre las implicancias de cualquier incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
24. *Otra información*. Cuando el *informe anual* de una entidad incluya *otra información* contable o no contable no incluida en los *estados contables*, el contador deberá leerla y considerarla e informar de conformidad con los apartados 49 a 53.
25. Responsabilidades de la *dirección* en relación con los *estados contables*. Se incluirá en el título al órgano o persona que tiene la responsabilidad legal por la emisión de los *estados contables*.
26. Esta sección del informe de auditoría describirá las responsabilidades de la *dirección* en relación con:
- 26.1. la preparación y presentación razonable (o presentación de conformidad con un *marco de cumplimiento*) de los *estados contables* y del control interno que la *dirección* considere necesario para permitir la preparación de *estados contables* libres de *incorrección* significativa; y

26.2. la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la exposición, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la *dirección* en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento por un período no inferior a doce meses posteriores al cierre del ejercicio bajo examen.

27. Responsabilidades del contador en relación con la auditoría de los *estados contables*. Esta sección del informe de auditoría:

27.1. manifestará que los objetivos del contador son:

27.1.1. obtener una *seguridad razonable* sobre si los *estados contables* en su conjunto están libres de *incorrección* significativa,; y

27.1.2. emitir un informe de auditoría que contenga su opinión.

27.2. manifestará que una *seguridad razonable* es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con estas normas siempre detecte una *incorrección* significativa cuando existe; y

27.3. describirá que las incorrecciones se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos *estados contables*.

28. Esta sección, además:

28.1. manifestará que, como parte de una auditoría, el contador aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de *escepticismo profesional* durante toda la auditoría; y

28.2. describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del contador son:

28.2.1. Identificar y valorar los riesgos de *incorrección* significativa en los *estados contables*, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtener elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para su opinión.

- 28.2.2. Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- 28.2.3. Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información expuesta por la *dirección*.
- 28.2.4. Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la *dirección*, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el contador concluye que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información expuesta en los *estados contables* o, si dicha información no es adecuada, emita una opinión modificada. Las conclusiones del contador se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- 28.2.5. Cuando los *estados contables* se preparen de conformidad con un *marco de presentación razonable*, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los *estados contables* y de sus notas explicativas, y si los *estados contables* representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación razonable.
- 28.3. Cuando sea aplicable, describirá además las responsabilidades del auditor del *grupo* en un encargo de auditoría de un *grupo*, indicando que:
- 28.3.1. sus responsabilidades son obtener elementos de juicio válidos y suficientes en relación con la información contable de las entidades o actividades empresariales dentro del *grupo* para expresar una opinión sobre los *estados contables* del *grupo*;

- 28.3.2. es responsable de la *dirección*, supervisión y realización de la auditoría del *grupo*; y
- 28.3.3. es el único responsable por su opinión.
- 28.4. Manifestará que el contador se comunica con la *dirección* de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, la estrategia general de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el contador en el transcurso de la auditoría.
29. La descripción de las responsabilidades del contador requerida por el apartado 28 será incluida:
- 29.1. en el cuerpo del informe de auditoría;
- 29.2. en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o
- 29.3. mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en la página web de una autoridad competente.
30. Otras responsabilidades de información - Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios. Si en el informe de auditoría sobre los *estados contables*, el contador cumple con otras responsabilidades de información, además de las establecidas por estas normas, aquellas se tratarán en una sección separada de su informe titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. En este caso, los requerimientos de los apartados 21 a 29 se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los *estados contables*".
31. Nombre del contador. El nombre del contador se incluirá en el informe de auditoría.
32. Firma del contador. El informe de auditoría estará firmado por el contador.
33. Dirección del contador. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el contador ejerce.
34. Fecha del informe de auditoría. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que haya obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los *estados contables* y las personas con autoridad

reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad de dichos *estados contables*.

35. Los *estados contables* se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de cierre. Los marcos de información contable pueden referirse específicamente a tales hechos e identificar dos tipos:

35.1. aquellos que proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes sobre condiciones que existían en la fecha de los *estados contables*; y

35.2. aquellos que proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los *estados contables*.

36. La fecha del informe de auditoría informa al lector que el contador ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha.

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

37. Si el contador considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión expuesta en los *estados contables* que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que se comprendan dichos estados, incluirá un *párrafo de énfasis* en el informe de auditoría siempre que como resultado de la cuestión no se requeriría que expresase una opinión con salvedades, adversa o se abstuviese de opinar. No obstante, el uso generalizado de los *párrafos de énfasis* puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

38. Cuando el contador incorpore un *párrafo de énfasis* en su informe:

38.1. incluirá el párrafo en una sección separada del informe con un título adecuado que incluya el término “énfasis”;

38.2. incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los *estados contables* de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá solo a la información que se expone en los *estados contables*; e

38.3. indicará que la cuestión que se resalta no modifica su opinión.

39. Las siguientes circunstancias requieren que el contador incluya un *párrafo de énfasis* en su informe:

- 39.1. Cuando el marco de información contable impuesto por disposiciones legales fuera inaceptable salvo por el hecho que es impuesto de esa manera.
- 39.2. Para advertir a los usuarios que los estados han sido preparados de conformidad con un *marco de información con fines específicos*.
- 39.3. Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan al conocimiento del contador ciertos hechos posteriores y debe emitir un informe de auditoría nuevo o rectificado.
40. Algunas circunstancias en las que el contador puede considerar necesario incluir un *párrafo de énfasis* son:
- 40.1. La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- 40.2. Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los *estados contables* y la fecha del informe de auditoría.
- 40.3. La aplicación anticipada cuando se permita, antes de su fecha de entrada en vigencia, de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los *estados contables*.
- 40.4. Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
41. El *párrafo de énfasis* no afecta la opinión del contador y no es sustitutivo de:
- 41.1. una opinión con salvedades, una abstención de opinión o un dictamen adverso;
- 41.2. de la información que debe exponer la *dirección* en los *estados contables*; o
- 41.3. la inclusión de una sección específica en el informe del contador cuando exista una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
42. Su ubicación en el informe depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del juicio del contador sobre su *significación*. Así, por ejemplo, si la situación que la origina está referida al marco de información contable aplicable, el contador puede considerar necesario ubicarlo inmediatamente después de la sección "Fundamento de la opinión".

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

43. Si el contador considera necesario comunicar una cuestión distinta de las expuestas en los *estados contables* que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, sus responsabilidades o el informe de auditoría, incluirá un *párrafo sobre otras cuestiones*.
44. Dicho párrafo reflejará con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se expongan en los estados y tampoco incluirá información que se exige que la *dirección* proporcione.
45. Algunas situaciones en las cuales puede ser necesario incorporar un *párrafo sobre otras cuestiones* son las siguientes:
- 45.1. Limitaciones al alcance de una auditoría impuestas por la *dirección* que originen una abstención de opinión y sin que el contador pueda renunciar al encargo;
- 45.2. Disposiciones o prácticas que puedan requerir o permitir al contador dar explicaciones adicionales sobre su responsabilidad o sobre su informe de auditoría;
- 45.3. Una entidad puede preparar más de un conjunto de estados contables de conformidad con marcos de información diferentes a una misma fecha (por ejemplo, el marco nacional y las Normas internacionales de información financiera), así como encargar al contador que informe sobre ambos conjuntos de estados contables. De ocurrir así, el contador incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en los informes de auditoría de ambos conjuntos de estados contables dejando constancia que la entidad ha preparado otro conjunto de estados contables a esa fecha de conformidad con otro marco de información con fines generales y que también ha emitido un informe de auditoría sobre dichos estados contables.
46. Su ubicación en el informe de auditoría dependerá de la situación que lo origina. Así, si se tratase de llamar la atención sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe, el párrafo puede incluirse en la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, en tanto que si afectare a las responsabilidades del contador o a la comprensión de los

usuarios de su informe, podrá incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los *estados contables* y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

Información adicional presentada formando parte de los estados contables

47. Si junto con los *estados contables* auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable, el contador evaluará si esta es parte integrante de los *estados contables* debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los *estados contables*, la información adicional estará cubierta por la opinión del contador.

48. Si la información adicional no requerida por el marco de información contable aplicable no se considera parte integrante de los *estados contables* auditados, el contador evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de aquellos. Si no es el caso, el auditor solicitará a la *dirección* que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la *dirección* rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

Otra información

49. Con referencia a lo establecido en el apartado 24 anterior, el contador leerá la *otra información* y al hacerlo considerará si hay una incongruencia significativa entre la *otra información* y los *estados contables* o entre la *otra información* y su conocimiento obtenido en la auditoría.

50. Cuando en apariencia existen incongruencias o *incorrecciones* significativas en la *otra información* discutirá la cuestión con la *dirección* y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si:

50.1. existe una *incorrección* significativa en la *otra información*;

50.2. existe una *incorrección* significativa en los *estados contables*; o

50.3. el contador debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

51. Cuando el contador concluye que existe una *incorrección* significativa en la *otra información*, solicitará a la *dirección* que la corrija y si se rehúsa, considerará las implicaciones en su informe de auditoría. En circunstancias poco frecuentes puede

ser adecuada la abstención de opinión sobre los *estados contables* cuando la negativa genere dudas acerca de la integridad de la *Dirección* como para poner en tela de juicio, la confiabilidad de los elementos de juicio obtenidos.

52. Cuando el informe de auditoría deba incluir una sección de *otra información*, en ella se incluirá:

52.1. declaración de que la *dirección* es responsable de la *otra información*;

52.2. identificación de la *otra información* obtenida antes de la fecha de emisión del informe de auditoría;

52.3. declaración de que la opinión del contador no cubre la *otra información* y que por lo tanto no expresa ninguna conclusión sobre ella;

52.4. descripción de las responsabilidades del contador con respecto a la lectura, consideración e información sobre la *otra información*;

52.5. declaración de que no tiene nada que informar sobre ella o si existe una *incorrección* significativa que no ha sido corregida, declaración que describa esa circunstancia;

52.6. cuando el contador exprese una opinión con salvedades o adversa, considerará las implicaciones de lo establecido en el apartado anterior.

53. El auditor, al momento de acordar el encargo, dispondrá con la *dirección* lo necesario para que se le proporcionen oportunamente, es decir antes de la emisión del informe de auditoría, los documentos que comprenderá el informe final. Si los componentes que integran la *otra información* no estuviesen disponibles antes de la emisión del informe de auditoría, el contador dejará constancia de tal situación en su informe.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

54. Cuando el contador exprese una opinión modificada:

54.1. la sección de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión adversa” o “Abstención de opinión”, según corresponda; y

54.2. la sección Fundamento de la opinión tendrá el título “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión adversa” o “Fundamento de la abstención de opinión”, según corresponda.

55. Cuando el contador exprese una opinión con salvedades o una opinión adversa, rectificará la declaración que requiere el apartado 22.4 sobre si los elementos de juicio que ha obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos “con salvedades” o “adversa”, según corresponda.
56. Cuando el contador se abstenga de opinar sobre los *estados contables*, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 22.2 y 22.4 de este capítulo.
57. Cuando el contador se abstenga de opinar sobre los *estados contables* porque no haya podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, modificará la descripción de sus responsabilidades requerida por los apartados 27 a 29 de este capítulo, para incluir sólo lo siguiente:
- 57.1. una declaración de que su responsabilidad es la realización de la auditoría de conformidad con estas normas y la emisión de un informe de auditoría;
- 57.2. una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la abstención de opinión”, no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes que proporcionen una base para expresar una opinión de auditoría sobre los *estados contables*; y
- 57.3. la declaración acerca de la *independencia* y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 22.3 de esta norma.

Información comparativa

58. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los *estados contables* de una entidad depende de los requerimientos del marco de información contable aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador para dar cuenta en su informe de esa información comparativa: *cifras correspondientes de períodos anteriores* y *estados contables comparativos*.
59. Cuando el enfoque utilizado sea el de *cifras correspondientes de períodos anteriores*, la opinión del contador debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los *estados contables* del período actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a períodos anteriores. Como excepción a esta regla, el contador se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando

hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el contador identifique una *incorrección* significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o expuesta, pero los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión en las cifras del período actual no sean significativos, y solo esté afectada, o podría estar afectada, de manera significativa, la comparabilidad entre las cifras del período actual y las cifras correspondientes a períodos anteriores. En este caso, el contador utilizará para la opinión con salvedades la siguiente expresión: excepto por los efectos (o por los posibles efectos) sobre las cifras correspondientes a períodos anteriores del hecho descrito en el párrafo “Fundamento de la opinión con salvedades”, los *estados contables* adjuntos presentan razonablemente [...] de conformidad con [el marco de información contable aplicable].

60. Cuando los *estados contables* del periodo anterior contengan una *incorrección* y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes a periodos anteriores hayan sido corregidas o se haya revelado adecuadamente la información en los *estados contables* del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un *párrafo de énfasis* que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los *estados contables* que describa plenamente la cuestión.

61. Cuando el contador deba emitir un informe sobre *estados contables comparativos*, se referirá a cada período para el que se presentan *estados contables*. En estos casos podría resultar que el contador:

61.1. exprese una opinión o una abstención de opinión, o incluya un *párrafo de énfasis* con respecto a los *estados contables* de un período y otra diferente sobre los *estados contables* de otro período; o

61.2. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso deberá exponer los motivos fundamentales de la diferente opinión en un *párrafo sobre otras cuestiones*.

62. Cuando los *estados contables* del período anterior hayan sido auditados por otro contador (contador predecesor), el contador actual incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores o el de *estados contables comparativos*, un *párrafo sobre otras cuestiones* que indique:

62.1. que los *estados contables* del período anterior fueron auditados por otro contador;

62.2. el tipo de opinión expresada por ese contador y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y

62.3. la fecha del informe del otro contador.

63. Cuando los *estados contables* del período anterior no hayan sido auditados, el contador incluirá en su informe, ya sea que el enfoque utilizado sea el de cifras correspondientes de períodos anteriores o el de *estados contables comparativos*, que las cifras correspondientes a períodos anteriores no han sido auditadas.

B. AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS

i. Normas para su desarrollo

1. Este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de *estados contables* emitidos de conformidad con un *marco de información con fines específicos*, que puede ser un *marco de presentación razonable* o un *marco de cumplimiento*.
2. Esta sección trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las normas de la sección III.A a una auditoría de *estados contables* preparados de conformidad con un *marco de información con fines específicos*.
3. Para aceptar el encargo, el contador determinará la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de los *estados contables* y obtendrá conocimiento de:
 - 3.1. la finalidad para la cual se han preparado los *estados contables*;
 - 3.2. los usuarios a quienes se destina el informe; y
 - 3.3. las medidas tomadas por la *dirección* para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias.

Si el contador concluyera que un marco de información requerido por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por

dichas disposiciones, podrá igualmente aceptar el encargo, si se cumplen las condiciones indicadas en la sección III.A.i.2.2.2, en lo aplicable.

4. En el caso de *estados contables* con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la *dirección* puede acordar con los destinatarios del informe, un umbral por el cual las incorrecciones identificadas por la auditoría no serán corregidas o ajustadas. La exigencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa con fines de planificación y ejecución de su labor. Finalmente, el auditor evaluará el efecto que en la opinión ejercen las posibles incorrecciones consideradas en su conjunto.
5. El contador evaluará las cuestiones que son significativas en los *estados contables* teniendo en cuenta las particularidades del encargo y las necesidades de información de los usuarios y si ellos describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.
6. En el caso de *estados contables* preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el contador deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la *dirección* del ente para la preparación de dichos estados, y evaluará si los *estados contables* la describen adecuadamente. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los *estados contables*.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de auditoría de *estados contables* preparados de conformidad con un *marco de información con fines específicos* incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. El informe de auditoría:
 - 2.1. contendrá la opinión del auditor sobre los *estados contables* auditados, precisando el marco en base al cual fueron preparados (un contrato, criterios fiscales, disposiciones de un regulador u otros);
 - 2.2. incluirá, en un *párrafo de énfasis* sobre base contable

- 2.2.1. la finalidad para la cual se han preparado los *estados contables con fines específicos* y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines y,
- 2.2.2. en caso necesario los usuarios a quienes se destina el informe;
- 2.3. podrá incluir un *párrafo sobre otras cuestiones* para indicar que el informe está destinado exclusivamente a unos usuarios específicos y restringir su distribución o utilización. Esta restricción se puede incorporar al párrafo indicado en 2.2.; y
- 2.4. cuando sea aplicable, el contador podrá incluir un *párrafo sobre otras cuestiones* para llamar la atención sobre que también ha emitido un informe sobre *estados contables con fines generales* a la misma fecha de cierre.
- 2.5. en el párrafo sobre las responsabilidades de la *dirección* en relación con los *estados contables*, hará referencia a que la *dirección* es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias en el caso que la *dirección* pueda elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para tal finalidad.

C. AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO CONTABLE O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO CONTABLE

i. Normas para su desarrollo

1. La auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales, en cuyo caso la auditoría se llevará a cabo aplicando además las normas de auditoría de *estados contables* de la sección III.A. precedente. Si se han preparado de conformidad con un *marco de información con fines específicos*, también serán de aplicación las normas de la sección III.B. precedente.
2. Un solo estado contable puede ser cualquiera de los *estados contables* básicos con su correspondiente información complementaria. Elemento significa una parte, cuenta o partida de un estado contable. Un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable (en adelante, “elemento”), puede

ser preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos, pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, uno que permite *presentación razonable* o uno que requiere *cumplimiento*. Esta distinción afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el contador.

3. El contador debe cumplir con todas las normas aplicables a una auditoría de *estados contables*, independientemente de si ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los *estados contables* de la entidad.
4. Si el contador no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es factible, lo que podría no ocurrir debido a que el contador no tendrá la misma comprensión de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que cuando también audita el conjunto completo de los *estados contables*.
5. El contador debe determinar la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados, lo que incluirá determinar si la aplicación del marco de información contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado contable o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan. Si el marco no es aceptable en las circunstancias, el contador no aceptará el encargo.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii y III.B.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. Si el contador acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado contable o sobre un elemento, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de *estados contables* de la entidad, expresará una opinión por separado para cada encargo.
3. Un solo estado contable o un elemento de un estado contable puede publicarse junto con el juego completo de *estados contables* auditados. Si el contador concluye

que dicha presentación no los distingue suficientemente del conjunto completo, solicitará a la *dirección* que rectifique la presentación. También diferenciará la opinión sobre un solo estado o sobre un elemento, de la opinión sobre el conjunto completo de *estados contables* y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado contable o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

4. Si el informe de auditoría sobre el conjunto completo de *estados contables* de una entidad incluye:

- una opinión modificada;
- un *párrafo de énfasis* o un *párrafo sobre otras cuestiones*;
- una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento; o
- una declaración que describe una *incorrección* material en la *otra información*;

el contador considerará las implicaciones que, en su caso, pueden tener estas cuestiones sobre su informe de auditoría sobre un solo estado contable o un elemento de dichos estados. Por ejemplo, el contador puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado contable o sobre un elemento específico de un estado contable a una sección de incertidumbre significativa relacionada con empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de los *estados contables*.

5. La opinión del contador sobre un solo estado contable o un elemento puede diferir de la emitida sobre un juego completo de *estados contables* considerados en su conjunto. Asimismo, en uno u otro caso podrían existir párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones que no sean coincidentes.

6. Si el contador expresa una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de *estados contables* de la entidad pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, incluido en dichos *estados contables*, considera apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, solo lo hará si:

- las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;
- la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión,

y

- el elemento específico no constituye una parte significativa de los *estados contables* completos considerados en su conjunto. A estos efectos, se considera que un solo estado contable es un elemento significativo.

D. AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES RESUMIDOS

i. Normas para su desarrollo

1. Este encargo se refiere a información contable histórica derivada de los *estados contables* pero que contiene menos detalle que los *estados contables*, aunque supone una presentación estructurada congruente con la presentada en estos. El contador únicamente aceptará un encargo para realizar la auditoría de *estados contables resumidos* cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los *estados contables* completos de los que se deriven los *estados contables resumidos*. Antes de aceptar el encargo, el contador:
 - 1.1. determinará si los *criterios* aplicados por la *dirección* para la preparación de los *estados contables resumidos* son aceptables, cuando no estén establecidos por ley, regulador u organismo autorizado. Si estuviesen establecidos por ley o regulador y el contador determine que no son aceptables sin poder declinar el encargo, dejará constancia de ello en su informe de auditoría;
 - 1.2. obtendrá de la *dirección* una manifestación de que:
 - 1.2.1. reconoce y entiende su responsabilidad sobre los *estados contables resumidos*;
 - 1.2.2. el informe de auditoría sobre los estados resumidos deberá ser incluido en cualquier documento que los contenga; y
 - 1.2.3. pondrá a disposición de los usuarios a quienes se destinan los *estados contables resumidos*, los *estados contables* completos auditados; y
 - 1.3. acordará con la *dirección* la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los *estados contables resumidos*.
2. En un encargo para realizar la auditoría de *estados contables resumidos*, el contador deberá:

- 2.1. determinar si los *criterios* aplicados son aceptables de acuerdo a lo indicado en III.D.i.1.1.;
 - 2.2. formarse una opinión sobre los *estados contables resumidos* basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de los elementos de juicio de auditoría obtenidos; y
 - 2.3. expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de la opinión.
3. El contador realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario:
- 3.1. evaluar si los *estados contables resumidos* revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los *estados contables* completos auditados;
 - 3.2. cuando los estados resumidos no están acompañados de los *estados contables* completos auditados, evaluar si describen claramente:
 - 3.2.1. de quiénes se pueden obtener los *estados contables* completos auditados o el lugar en el que están disponibles; o
 - 3.2.2. las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los *estados contables* auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados resumidos y que establecen los *criterios* para la preparación de los *estados contables resumidos*;
 - 3.3. evaluar si los *estados contables resumidos* revelan adecuadamente los *criterios* aplicados;
 - 3.4. comparar los *estados contables resumidos* con la correspondiente información de los *estados contables* completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los *estados contables* completos auditados;
 - 3.5. evaluar si los *estados contables resumidos* han sido preparados de conformidad con los *criterios* aplicados;
 - 3.6. evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los *estados contables resumidos*, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no induzcan a *error* en las circunstancias; y

3.7. evaluar si los *estados contables* completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los *estados contables resumidos*.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de auditoría sobre *estados contables resumidos* incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. El informe de auditoría sobre los *estados contables resumidos* incluirá entre sus elementos, los siguientes:
 - 2.1. identificación de los *estados contables resumidos* sobre los que el contador informa;
 - 2.2. identificación de los *estados contables* completos auditados de los cuales se derivan los *estados contables resumidos* y el tipo de informe emitido sobre ellos;
 - 2.3. la expresión clara de una opinión de acuerdo con los apartados 3 a 6 de esta sección:
 - 2.4. en una sección con el título "*Estados contables resumidos*" se incluirán las siguientes manifestaciones:
 - 2.4.1. una declaración que ponga de manifiesto que los *estados contables resumidos* no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los *estados contables* completos auditados, y que la lectura y consideración de los *estados contables resumidos* y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura de los *estados contables* completos auditados y del informe de auditoría correspondiente;
 - 2.4.2. si la fecha del informe de auditoría sobre los *estados contables resumidos* es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los *estados contables* completos auditados, que los *estados contables resumidos* y los *estados contables* completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha

del informe de auditoría sobre los *estados contables* completos auditados, que pudieran requerir un ajuste de los *estados contables* completos auditados o revelar información de ellos;

2.5. en una sección con el título “*Estados contables* completos auditados y el informe de auditoría correspondiente” se incluirán las siguientes manifestaciones:

2.5.1. el tipo y fecha del informe emitido sobre los *estados contables* completos auditados;

2.5.2. si la opinión sobre los *estados contables resumidos* es sin modificaciones, de corresponder se informarán las circunstancias que afectan a los *estados contables* completos mencionadas en el apartado 5 de esta sección.

3. Si el destinatario de los *estados contables resumidos* no es el mismo que en el informe de auditoría de los *estados contables* completos auditados, el contador evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios.

4. Cuando el contador concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los *estados contables resumidos*, utilizará alguna de las expresiones que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:

4.1. los *estados contables resumidos* son congruentes, en todos los aspectos significativos, con los *estados contables* completos auditados, de conformidad con [los *criterios* aplicados]; o

4.2. los *estados contables resumidos* constituyen una presentación resumida razonable de los *estados contables* completos auditados, de conformidad con [los *criterios* aplicados].

5. Cuando el informe de auditoría sobre los *estados contables* completos auditados incluya:

- una opinión con salvedades;
- un *párrafo de énfasis* o un *párrafo sobre otras cuestiones*;
- una sección titulada “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento”; o

- una declaración que describe una *incorrección* significativa en la *otra información*;

y el contador se haya satisfecho de que los *estados contables resumidos* son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los *estados contables completos* auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los *criterios* aplicados, el informe de auditoría sobre los *estados contables resumidos* pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los *estados contables completos* auditados contiene:

- una opinión con salvedades;
- un *párrafo de énfasis* o un *párrafo sobre otras cuestiones*;
- una sección titulada “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento”; o
- una declaración que describe una *incorrección* significativa que permanece sin corregir en la *otra información*,

describirá:

- el fundamento de la opinión con salvedades y su efecto, si lo hubiere, sobre los *estados contables resumidos*,
- la cuestión a la que se refiere el *párrafo de énfasis* o el *párrafo sobre otras cuestiones* o la sección titulada “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento” o la *incorrección* significativa no corregida en la *otra información* y su efecto, si lo hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los *estados contables resumidos* y el informe de auditoría correspondiente.

6. Cuando el informe de auditoría sobre los *estados contables completos* auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto tal situación y sus fundamentos, y que, como consecuencia de ello, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los *estados contables resumidos*.

7. Si los *estados contables resumidos* no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los *estados contables completos* auditados o no constituyen un resumen razonable de estos, de conformidad con los *criterios* aplicados, y si la *dirección* rehúsa realizar los cambios necesarios, el contador expresará una opinión

adversa sobre los *estados contables resumidos*.

8. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los *estados contables* completos auditados, o cuando el informe de auditoría sobre dichos *estados contables* completos advierta a los lectores que estos han sido preparados de conformidad con un *marco de información con fines específicos*, el contador incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los *estados contables resumidos*.
9. El contador no fechará el informe de auditoría sobre los *estados contables resumidos* con anterioridad a:
 - 9.1. la fecha en la que haya obtenido elementos de juicio de auditoría suficientes y adecuados en la que basar la opinión; y
 - 9.2. la fecha del informe de auditoría sobre los *estados contables* completos auditados.

IV. NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERÍODOS INTERMEDIOS

i. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este *encargo de aseguramiento*, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir un informe relativo a la revisión de *estados contables* de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría.

Este capítulo se aplicará, adaptado a las circunstancias, a los encargos de revisión de información contable histórica diferente a la contenida en un juego de *estados contables*.

Los encargos de seguridad limitada cuyo objeto no sea información contable histórica se realizarán de conformidad con los capítulos V.1 y V.2, de corresponder.

La forma en que el contador expresará su conclusión sobre los *estados contables* de períodos intermedios dependerá del marco de información bajo el cual se preparen, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la sección III.A.i.2 de esta Resolución Técnica.

2. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el contador debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

2.1. Obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de organizaciones de servicios para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los *estados contables*.

2.2. La tarea anterior debe ser suficiente para planificar y realizar el encargo de modo que le permita al contador identificar los tipos de *incorrecciones* significativas potenciales y su probabilidad de ocurrencia, así como seleccionar las indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le proporcionen una base para su informe.

Los procedimientos que aplica el contador para actualizar el conocimiento del ente y su control interno incluyen generalmente:

2.2.1. Considerar la documentación de la auditoría y revisiones anteriores, los riesgos identificados en la auditoría del ejercicio anterior y la información contable anual más reciente y la comparable del período intermedio anterior y la *significación* en los estados intermedios para ayudar en la determinación de la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar.

2.2.2. Considerar la naturaleza de cualquier *incorrección* significativa corregida o no corregida en los *estados contables* del período anterior, y

2.2.3. Realizar indagaciones ante la *dirección* del ente, entre otros aspectos, sobre los resultados de su *valoración del riesgo* de que los *estados* puedan contener alguna *incorrección* significativa, el efecto de cambios en la actividad del negocio del ente, cambios en el control interno y efectos potenciales y sobre el proceso de preparación de los estados intermedios.

- 2.3. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente y las circunstancias particulares del caso.
- 2.4. El contador hará indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos contables y financieros, y aplicará procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le permitirán concluir si, basándose en los procedimientos realizados, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información contable intermedia no está preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco contable aplicable.
- 2.5. El contador aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos:
 - 2.5.1. Considerar lo tratado en las actas de las asambleas y reuniones de la *dirección*.
 - 2.5.2. Considerar el efecto, si lo hubiera, de cuestiones que, en la auditoría o revisión anterior dieron lugar a modificaciones en la opinión de auditoría o la conclusión de revisión, a ajustes contables o a *incorrecciones* no corregidas.
 - 2.5.3. Realizar indagaciones sobre la preparación de la información contable intermedia, cambios en los principios contables o en los métodos de aplicación, incorrecciones conocidas no corregidas, entre otros temas y en tanto corresponda.
- 2.6. Una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del contador usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:
 - 2.6.1. Cotejo de los *estados contables* con los *registros contables*.
 - 2.6.2. Comprobaciones matemáticas.
 - 2.6.3. Revisiones conceptuales.
 - 2.6.4. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de *significación*).

- 2.6.5. Revisión comparativa de los *estados contables* en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.
- 2.6.6. Indagar a la *dirección* sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los *estados contables* del período bajo revisión.
- 2.6.7. Indagar a la *dirección* acerca de si hubo implementación de innovaciones en procesos de tecnología de la información, registros electrónicos o utilización de organizaciones de servicios, que pudieran tener efectos significativos sobre la información contable.
- 2.6.8. Obtención de una confirmación escrita de la *dirección* del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (Manifestaciones de la *dirección*).
- 2.7. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento considerará si la revelación es adecuada, afectando su informe según la conclusión a la que arribe.
- 2.8. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
- 2.9. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos para emitir la conclusión del contador. Para ello, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
- considerar la naturaleza de tales elementos de juicio y la forma en que se obtuvieron;
 - considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto; y

- valorar si los riesgos de *incorrección* significativa han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

2.10. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Limitaciones al alcance impuestas por la entidad en el transcurso de la revisión

3. Si la *dirección* impone una limitación al alcance de la revisión luego de la aceptación del encargo, las consecuencias son más estrictas que en una auditoría porque la revisión se considera incompleta y el contador no puede bajo esa condición emitir una conclusión de seguridad negativa. No obstante, el contador considerará también sus responsabilidades legales y reglamentarias, incluyendo si existe el requerimiento de que emita su informe. Si existe este requerimiento, el contador se abstendrá de concluir y expondrá en el informe de revisión la razón por la cual no puede completar la revisión.
4. Si la limitación en el alcance en un periodo intermedio se debe a circunstancias distintas a una imposición de la *dirección*, el contador igualmente no podrá por lo general completar la revisión y expresar una conclusión. Sin embargo, en algunas circunstancias poco frecuentes en las que la limitación al alcance del trabajo del contador se refiera exclusivamente a uno o más asuntos específicos que, si bien son significativos, a juicio del contador no tienen un efecto *generalizado* sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto, el contador podrá incluir una salvedad en el informe de revisión.
5. El contador puede haber expresado una opinión con salvedades en la auditoría de los *estados contables* anuales más recientes debido a una limitación al alcance de dicha auditoría. En tal caso, el contador considerará si dicha limitación al alcance todavía existe y, si es así, las implicaciones que tiene en el informe de revisión dependiendo de que sea o no impuesta por la *dirección*.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de revisión de *estados contables* de periodos intermedios incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. El informe deberá contener lo siguiente:

- 2.1. Título.
- 2.2. Destinatario.
- 2.3. Identificación de los *estados contables* de períodos intermedios objeto de la revisión.
- 2.4. Declaración de que la *dirección* es:
 - 2.4.1. responsable de la preparación y presentación razonable de los *estados contables* de períodos intermedios objeto de la revisión, cuando los *estados contables* se presenten completos de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente; o
 - 2.4.2. responsable de la preparación y presentación de los *estados contables* de períodos intermedios objeto de la revisión, cuando los *estados contables* se presenten de manera condensada de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente;
- 2.5. Declaración de que el contador es responsable de emitir una conclusión sobre los *estados contables* de períodos intermedios sobre la base de su revisión.
- 2.6. Declaración de que la revisión de los *estados contables* de períodos intermedios se realizó de acuerdo con esta Resolución Técnica.
- 2.7. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas contables y financieros y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
- 2.8. Declaración de que una revisión es de un alcance significativamente menor al de una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al contador obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas significativos que puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría.
- 2.9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.
- 2.10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del contador que le hiciera pensar que los *estados contables* de períodos intermedios objeto de la revisión:

- 2.10.1. no están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables profesionales (*marco de presentación razonable*); o
- 2.10.2. no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (*marco de cumplimiento* que no permita concluir sobre presentación razonable).
- 2.11. *Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones*, cuando se presenten las situaciones que requieran la inclusión de tales párrafos.
- 2.12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.
- 2.13. Lugar y fecha de emisión.
- 2.14. Identificación y firma del contador.

V.1. NORMAS SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Las secciones del presente subcapítulo tienen el mismo ordenamiento que las normas aprobadas por la Resolución Técnica N° 35, describiendo por lo tanto, aquellos encargos que disponen de normas específicas para su desarrollo y emisión del correspondiente informe.

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

A. OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL

i. Normas para su desarrollo

1. En esta sección se presentan *encargos de aseguramiento* distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.
2. Antes de aceptar o continuar con un encargo, el contador verificará que:
 - 2.1. la materia objeto de análisis es adecuada;
 - 2.2. los *criterios* que espera que se aplicarán en la preparación de la información son adecuados en función de las circunstancias del encargo, teniendo en cuenta su relevancia, integridad, confiabilidad, neutralidad y comprensibilidad, y estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina su informe; estos *criterios* pueden estar establecidos formalmente (como, por ejemplo, el Informe COSO) o desarrollarse específicamente (como, por ejemplo, el código de conducta elaborado por una entidad);
 - 2.3. podrá obtener elementos de juicio válidos y suficientes para emitir su conclusión;
 - 2.4. existe un propósito racional en el encargo que le han solicitado, incluyendo, en el caso de un *encargo de seguridad limitada*, que espera poder obtener un grado de seguridad significativo; y que
 - 2.5. las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas.
3. Si la parte contratante pretendiera incluir en los términos del encargo la imposición de una limitación al alcance del trabajo del contador de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de concluir, el contador no aceptará dicho encargo.
4. El contador planificará el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y supervisión del encargo, y de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos planificados con una actitud de *escepticismo profesional* y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga *incorrecciones* significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar

los riesgos de que esa información tenga *incorrecciones* significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.

5. El contador realizará indagaciones ante las partes apropiadas y ante el responsable de la auditoría interna, en su caso, acerca de si tienen conocimiento de *incorrecciones* o *incumplimientos* que afecten a la información sobre la materia objeto de análisis o de algún indicio o denuncia de tales *incorrecciones* o *incumplimientos*, solicitando los informes que pudieren existir al respecto. Asimismo, indagará sobre si la *parte responsable* ha recurrido a algún especialista para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.
6. Al diseñar y ejecutar los procedimientos, el contador considerará la relevancia y la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio.
7. Si los elementos de juicio obtenidos de una fuente no son congruentes con los que se han obtenido de otra fuente o tiene dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio, determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo.
8. Hechos posteriores. Cuando sea aplicable, el contador considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe.
9. *Otra información*. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen *otra información*, el contador la considerará con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias significativas con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, en su caso, adoptará las medidas que considere adecuadas, tales como solicitar a la *parte responsable* que consulte a un tercero cualificado, retener el informe de aseguramiento, renunciar al encargo o describir la incongruencia en el informe de aseguramiento.
10. El contador evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere o describe adecuadamente los *criterios* aplicados.
11. El contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión. La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los

procedimientos en un *encargo de seguridad limitada* son deliberadamente más acotados en relación con un *encargo de seguridad razonable*.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de aseguramiento incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. En el informe que surja de un *encargo de aseguramiento* distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el contador debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo. La redacción utilizada dejará claro que un *párrafo de énfasis*, *párrafo sobre otras cuestiones*, hallazgos, recomendaciones u *otra información* no intentan desviar la atención de la conclusión del contador.
3. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:
 - 3.1. Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el contador, la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia subyacente objeto de análisis. Cuando la conclusión se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte apropiada, esa declaración se adjuntará al informe de aseguramiento, se reproducirá en el informe de aseguramiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.
 - 3.2. Identificación de los *criterios* aplicados.
 - 3.3. Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los *criterios*.
 - 3.4. Cuando los *criterios* aplicados tienen un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y como resultado, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.

- 3.5. Una declaración que identifique a la *parte responsable* y, en su caso, al medidor o evaluador.
4. Descripción de las responsabilidades de la *parte responsable*, en su caso, del medidor o evaluador, y del contador.
5. Resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del contador.
6. La conclusión del contador. Cuando corresponda, la conclusión informará a los usuarios el contexto en el cual se debe leer la conclusión del contador. En un *encargo de seguridad razonable*, la conclusión se expresará en forma positiva. En un *encargo de seguridad limitada*, la conclusión se expresará en forma negativa, es decir, de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de los elementos de juicio obtenidos, ha llegado a su conocimiento alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene *incorrecciones* significativas.
7. La conclusión se redactará utilizando los términos adecuados a la materia subyacente objeto de análisis y a los *criterios* aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a:
 - 7.1. la materia subyacente objeto de análisis y los *criterios* aplicables;
 - 7.2. la información sobre la materia objeto de análisis y los *criterios* aplicables; o
 - 7.3. una declaración realizada por la parte apropiada.
8. El contador expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:
 - 8.1. Cuando exista una limitación al alcance y el efecto de la cuestión pueda ser significativo, expresará una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión.
 - 8.2. Cuando la información sobre la materia objeto de análisis contenga *incorrecciones* significativas, el contador expresará una conclusión con salvedades o una conclusión adversa.
9. Cuando expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:
 - 9.1. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y

- 9.2. una sección que contenga la conclusión modificada del contador.
10. Cuando una declaración de la parte apropiada ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene *incorrecciones* significativas, el contador:
- 10.1. expresará una conclusión con salvedades o adversa, según corresponda, redactada en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y los *criterios* aplicables; o
- 10.2. si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte apropiada, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un *párrafo de énfasis* que se refiera a la declaración de la parte apropiada que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene *incorrecciones* significativas.
11. Además de los elementos básicos detallados en los apartados precedentes, y con el objeto de facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe, el contador puede describir detalladamente los términos del encargo, los *criterios* aplicables utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, comunicación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones.

B. EXAMEN DE INFORMACIÓN CONTABLE PROSPECTIVA

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre *información contable prospectiva* preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la *dirección* de la entidad. La *información contable prospectiva* puede presentarse bajo la forma de un *pronóstico* o de una *proyección*.
2. En un encargo para examinar *información contable prospectiva*, el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre si:

- 2.1. Los supuestos de la *dirección* sobre los cuales se basa la *información contable prospectiva* no son irrazonables y, en el caso de *proyecciones*, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;
- 2.2. La *información contable prospectiva*:
 - 2.2.1. ha sido adecuadamente preparada con base en los supuestos;
 - 2.2.2. se presenta de manera apropiada y se han expuesto adecuadamente todos los supuestos significativos, incluida una indicación clara de si se trata de *pronósticos* o *proyecciones*; y
 - 2.2.3. ha sido preparada sobre una base congruente con los *estados contables* históricos, utilizando principios contables apropiados.
3. La *información contable prospectiva* se relaciona con hechos y acciones que aún no han tenido lugar y que quizás no vayan a ocurrir. Por lo tanto, en general, el contador no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la *información contable prospectiva*.

Además, dados los tipos de elementos de juicio disponibles para la evaluación de los supuestos en los que se basa la *información contable prospectiva*, al contador le puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que los supuestos están libres de *incorrección* significativa. Por lo tanto, al informar sobre la razonabilidad de los supuestos de la *dirección*, el contador proporciona solo un grado de seguridad limitada. Sin embargo, si a su juicio ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a los supuestos.
4. Antes de aceptar el encargo, el contador tendrá en cuenta, entre otras cuestiones:
 - 4.1. la utilización prevista de la información;
 - 4.2. si la información será destinada a distribución general o limitada;
 - 4.3. la naturaleza de los supuestos, es decir, si se trata de la mejor estimación posible (en el caso de *pronósticos*) o de una situación hipotética (en el caso de *proyecciones*);
 - 4.4. los elementos que se incluirán en la información; y
 - 4.5. el período al que se refiere.

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

5. El contador obtendrá un nivel de conocimiento sobre el negocio del ente suficiente para permitirle evaluar si se han identificado adecuadamente todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la *información contable prospectiva*.

A estos efectos, tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- 5.1. los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información prospectiva, así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan;
 - 5.2. la naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustenta los supuestos de la *dirección*;
 - 5.3. la medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas e informáticas;
 - 5.4. los métodos utilizados para establecer y aplicar supuestos;
 - 5.5. la precisión de la *información contable prospectiva* elaborada en períodos anteriores, así como las razones que justifican, en su caso, incorrecciones significativas.
6. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el contador debe considerar los siguientes factores:
 - 6.1. la probabilidad de que la *información contable prospectiva* presente *incorrecciones* significativas;
 - 6.2. el conocimiento obtenido durante encargos previos;
 - 6.3. la competencia de la *dirección* en relación con la preparación de la *información contable prospectiva*;
 - 6.4. la medida en que dicha información se ve afectada por los juicios de la *dirección*; y
 - 6.5. la adecuación y confiabilidad de los datos subyacentes.
 7. El contador obtendrá manifestaciones escritas de la *dirección* respecto del uso previsto de la *información contable prospectiva*, la integridad de los supuestos

significativos de la *dirección* y la aceptación de la *dirección* de su responsabilidad por dicha información.

8. El contador debe considerar el período que abarca la *información contable prospectiva*, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual la *dirección* tiene una base razonable para determinar los supuestos. Según el caso, en la evaluación del período cubierto, puede considerarse:

8.1. el ciclo de producción;

8.2. el grado de confiabilidad de los supuestos y

8.3. las necesidades de los usuarios.

9. Cuando el contador analiza la exposición de la *información contable prospectiva*, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar si:

9.1. la presentación de la *información contable prospectiva* es informativa y no induce a *error*;

9.2. las políticas contables se exponen claramente en las notas explicativas a dicha información;

9.3. los supuestos se exponen en forma adecuada en dichas notas y, cuando se trata de supuestos en áreas significativas sujetas a un alto grado de incertidumbre, se presenta adecuadamente dicha incertidumbre y, como consecuencia, la sensibilidad de los resultados;

9.4. se indica la fecha a la que se refiere la *información contable prospectiva*. La *dirección* confirmará que los supuestos son apropiados a dicha fecha;

9.5. la base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la *información contable prospectiva* se expresan en función de la escala; y

9.6. se revela cualquier cambio que se haya producido en la aplicación de las políticas contables desde la emisión de los últimos *estados contables* históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la *información contable prospectiva*.

ii. Normas sobre informes

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

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

C. INFORMES SOBRE LOS CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de este *encargo de constatación de seguridad razonable* es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una *organización de servicios* que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.
2. Los objetivos del contador en este tipo de encargo son:
 - 2.1. Obtener una *seguridad razonable*, en todos los aspectos significativos, sobre la base de *criterios* apropiados:
 - i. de que la descripción de su sistema realizada por la *organización de servicios* presenta razonablemente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el período especificado (o, en caso de un informe tipo 1, a una determinada fecha);

- ii. de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la *organización de servicios* estaban adecuadamente diseñados durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, a una determinada fecha);
 - iii. cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una *seguridad razonable* de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la *organización de servicios* se alcanzaron a lo largo del período especificado.
- 2.2. Informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.
3. Para emitir un *informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios* (informe tipo 1), el contador debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:
- 3.1. la descripción presenta razonablemente el sistema de la *organización de servicios* implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y
 - 3.2. los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la *organización de servicios* sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.
4. Adicionalmente, para emitir un *informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios* (informe tipo 2), el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.
5. El informe tipo 2 es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el contador puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado ha sido más corto.

6. El contador debe obtener manifestaciones escritas de la *dirección* de la *organización de servicios* que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de aseguramiento sobre los controles de una *organización de servicios*, incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii y V.1.A.ii, en lo que fuera de aplicación
2. El informe sobre los controles de una *organización de servicios* debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:
 - 2.1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el contador debe incluir:
 - 2.1.1. descripción y afirmaciones de la *organización de servicios*, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;
 - 2.1.2. de corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;
 - 2.1.3. si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del contador de que su opinión no incluye estos controles y que la efectividad de los controles de la *organización de servicios* está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y
 - 2.1.4. si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la *organización de servicios*, y tales controles como así también los objetivos de control relacionados no son incluidos en la descripción hecha por la *organización de servicios* de su sistema, una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el contador. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el contador.

- 2.2. Identificación de los *criterios* aplicados.
- 2.3. Una manifestación de que el informe y, en el caso de un informe tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado sólo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente conocimiento para su consideración, junto con *otra información*, al evaluar riesgos de *incorrección* significativa de los *estados contables* de las organizaciones usuarias.
- 2.4. Una manifestación de la responsabilidad de la *organización de servicios* y del contador.
- 2.5. Un resumen de los procedimientos aplicados y una declaración de que el contador considera que los elementos de juicio que ha obtenido son suficientes y adecuados para servir de base para su opinión y, en el caso de un informe tipo 1, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.
- 2.6. Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.
3. La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en *criterios* idóneos:
 - 3.1. Para *informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios* (informe tipo 1):
 - 3.1.1. la descripción presenta razonablemente el sistema de la *organización de servicios* diseñado e implementado a una fecha determinada; y
 - 3.1.2. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la *organización de servicios* estaban adecuadamente diseñados a una fecha determinada.
 - 3.2. Para *informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios* (informes tipo 2):

3.2.1.lo indicado en el apartado 2.1 anterior para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una *organización de servicios* (informe tipo 1);

3.2.2.los controles examinados, que son necesarios para brindar una *seguridad razonable* de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción, han operado efectivamente durante el período especificado; y

3.2.3.una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el contador haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

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

i. Normas para su desarrollo

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

- 3.2. estará conforme con el hecho de que el equipo del encargo y cualquier experto externo al contador colectivamente poseen las competencias profesionales necesarias.
4. Antes de aceptar el encargo, el contador:
 - 4.1. determinará que la declaración de GEI y el encargo tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios destinatarios del informe.
 - 4.2. al evaluar la adecuación de los *criterios* aplicables, el contador determinará si los *criterios* abarcan al menos:
 - 4.2.1. el método para determinar qué operaciones pertenecientes a la entidad o controladas por ella se han de incluir en la declaración de GEI;
 - 4.2.2. los GEI a justificar;
 - 4.2.3. métodos de cuantificación aceptables, que incluyen métodos para hacer ajustes al año base (si corresponde); e
 - 4.2.4. información a revelar adecuada, de modo que los usuarios destinatarios del informe puedan comprender los juicios significativos hechos en la preparación de la declaración de GEI;
 - 4.3. obtendrá la aceptación de la entidad respecto de que reconoce y comprende su responsabilidad:
 - 4.3.1. de diseñar, implementar y mantener el control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI libre de *incorrección* significativa;
 - 4.3.2. relativa a la preparación de su declaración de GEI de acuerdo con los *criterios* aplicables; y
 - 4.3.3. de referirse a, o describir en su declaración de GEI, los *criterios* aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulta fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló.
5. El contador concluirá acerca de si ha obtenido *seguridad razonable* o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI.

Esta evaluación incluirá la consideración de los aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, lo que

incluye indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de las estimaciones y la preparación de la declaración de GEI y si, en vista de los *criterios* aplicables:

- 5.1. los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los *criterios* aplicables y son adecuados;
- 5.2. que en la declaración de GEI:
 - 5.2.1. las estimaciones hechas en su preparación son razonables;
 - 5.2.2. la información presentada es relevante, confiable, completa, comparable y comprensible;
- 5.3. se proporciona información adecuada de los *criterios* aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios realizados en la preparación; y
- 5.4. la terminología utilizada es adecuada.
6. Utilización del trabajo de otros profesionales: Cuando el contador tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales, este:
 - 6.1. comunicará claramente a esos otros profesionales el alcance y el momento de realización de su trabajo y sus hallazgos; y
 - 6.2. evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y el proceso para la inclusión de información relacionada en la declaración de GEI.
7. El contador solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión:
 - 7.1. que estos hayan cumplido con su responsabilidad de la preparación de la declaración de GEI, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de acuerdo con los *criterios* aplicables, según se estipula en los términos del encargo;
 - 7.2. que hayan proporcionado al contador toda la información relacionada y acceso, según lo acordado en los términos del encargo y que hayan reflejado todas las cuestiones relevantes en la declaración de GEI;

- 7.3. si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son no significativos, individualmente o en forma agregada, para la declaración de GEI. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;
 - 7.4. si creen que las hipótesis significativas usadas al confeccionar las estimaciones son razonables; y
 - 7.5. que hayan comunicado al contador todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes.
8. El contador se abstendrá de concluir acerca de la declaración de GEI o renunciará al encargo cuando:
- 8.1. concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas, o
 - 8.2. la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas acerca de que han 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 que la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los *criterios* aplicables.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de aseguramiento sobre declaraciones de GEI incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descriptos en II.C y en III.A.ii y V.1.A.ii, en lo que fuera de aplicación:
 - 1.1. Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el período o períodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del contador, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el contador no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no expresa ninguna conclusión sobre ella.

- 1.2. Una declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente relacionada con aspectos científicos o de estimación, lo cual no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis.
- 1.3. Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del contador, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de la responsabilidad del contador en relación a ellas.
- 1.4. Identificación de los *criterios* aplicables, de cómo se puede acceder a dichos *criterios* y en caso de que solo están disponibles para determinados usuarios destinatarios del informe o si solo son aplicables para un propósito específico, una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios destinatarios del informe o para dicho propósito; y si los *criterios* establecidos necesitan ser complementados por información a exponer en las notas explicativas de la declaración de GEI para que los *criterios* sean adecuados, una identificación de la nota o notas pertinentes.

E. ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO PARA INFORMAR SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de este encargo es que el contador emita un informe acerca de si la información contable proforma ha sido compilada en todos los aspectos significativos sobre la base de los *criterios* aplicables.
2. La compilación de información contable proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información contable por la *parte responsable* con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información no ajustada de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de esos hechos o transacciones.
3. Los *criterios* utilizados por la *parte responsable* en la compilación pueden haber sido establecidos por un organismo emisor reconocido o por disposición reglamentaria.

En caso de no existir *critérios* establecidos, estos serán desarrollados por la *parte responsable*.

4. El contador realizará los procedimientos adecuados con el fin de valorar si los *critérios* aplicables utilizados por la *parte responsable* proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho a la transacción y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos *critérios*, y la columna proforma resultante refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información no ajustada. Realizará, asimismo, una evaluación de la presentación global de la información contable proforma.
5. Antes de aceptar el encargo, el contador, sobre la base de su conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una evaluación con la *parte responsable*, determinará que los *critérios* aplicables son adecuados y que no es probable que la información proforma induzca a *error* teniendo en cuenta su finalidad.
6. Cuando las fuentes de las que han sido extraídas la información contable no ajustada y la información contable de cualquier objeto de inversión o de desinversión hayan sido auditadas o revisadas y se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o el informe contenga un *párrafo de énfasis*, el contador considerará si es posible la utilización de tales opiniones o conclusiones o que se haga referencia a ellas en su informe.
7. Si la información histórica de la entidad nunca ha sido auditada o revisada, considerará si puede obtener un conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de la información contable para llevar a cabo el encargo.
8. El contador obtendrá manifestaciones escritas de los responsables de la entidad acerca de que han identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el período de la demostración y que la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los *critérios* aplicables.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un folleto incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii y V.1.A.ii, en lo que fuera de aplicación:
 - 1.1. En el apartado introductorio, además de identificar la información contable proforma, el contador incluirá:
 - 1.1.1. la fuente de la que se ha extraído la información contable no ajustada y si se ha publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
 - 1.1.2. la fecha o el periodo cubierto por la información proforma y
 - 1.1.3. una referencia a los *criterios* aplicables sobre cuya base la *parte responsable* ha realizado la compilación de la información contable proforma y la fuente de los *criterios*.
 - 1.2. En el apartado donde se describen las responsabilidades del contador, incluirá además declaraciones que:
 - 1.2.1. a los fines de este encargo el contador no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre la información contable histórica utilizada en la compilación de la información proforma, y que, en el curso de este encargo, tampoco ha realizado una auditoría o revisión de la información contable histórica utilizada en la compilación de la información proforma; y que
 - 1.2.2. la finalidad de la información contable proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información contable no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y que, como consecuencia de ello, el contador no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se expone.
 - 1.3. En el apartado de opinión, excepto que existan disposiciones legales o reglamentarias en contrario, se expresará la opinión del contador utilizando una de las alternativas que se consideran equivalentes:

1.3.1. la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de [los *criterios* aplicables], o

1.3.2. la información contable proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada.

V.2. ENCARGO DE ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL

i. Normas para su desarrollo

1. Serán de aplicación para el presente encargo las normas que surgen de las resoluciones técnicas sobre el balance social, las interpretaciones vigentes, y las que seguidamente se establecen.
2. El objetivo de este encargo es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a los que se destina el informe, acerca del resultado respecto de la preparación y presentación del balance social.
3. Para la preparación de la información sujeta a este *encargo de aseguramiento*, la entidad aplicará los siguientes *criterios*:
 - a. Para el informe de sostenibilidad, las disposiciones que al respecto emita el General Reporting Initiative (GRI), y
 - b. Para el estado del valor económico generado y distribuido (EVEGyD), las normas contables profesionales vigentes a la fecha de cierre del correspondiente período.
4. El contador deberá obtener un conocimiento profundo del contenido de las normas aplicables a la preparación del balance social, así como de los sistemas y procesos considerados por la entidad para la determinación del contenido del informe de sostenibilidad, a fin de determinar cómo deberá estar compuesto su equipo de trabajo concluyendo acerca de si necesitará contar con expertos o bien, en casos especiales, con la participación de profesionales o especialistas en otras disciplinas.
5. Asimismo, deberá obtener un conocimiento adecuado de la entidad, su negocio y las normas aplicables, planificar procedimientos en función de la *significación*, obtener elementos de juicio válidos y suficientes, documentándolo apropiadamente, antes de emitir su informe de aseguramiento.

6. Dependiendo del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, convenido con la entidad, el encargo podrá ser de *seguridad razonable* o de seguridad limitada, o bien de *seguridad razonable* para ciertas afirmaciones del ente y de seguridad limitada para otras.
7. En caso de que la *dirección* de la entidad hubiese decidido preparar la respectiva información siguiendo los requerimientos de un organismo diferente del GRI, el *encargo de aseguramiento* podrá ser realizado por el contador, pero no se denominará balance social, pudiendo optar por una denominación que represente con claridad el contenido de la información.
8. Dentro de los diferentes aspectos que el contador deberá tomar en consideración al planificar su tarea, se señalan los siguientes:
 - 8.1. obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, así como de los riesgos de que la información sobre el balance social contenga incorrecciones materiales a efectos de poder evaluar la razonabilidad de la estrategia definida por la *dirección* del ente para:
 - 8.1.1. identificar los grupos de interés;
 - 8.1.2. determinar la *significación* a aplicar en los aspectos incluidos en el informe de sostenibilidad, así como los principios para la elaboración de informes relativos a las definiciones del contenido y a la calidad del informe de sostenibilidad; y
 - 8.1.3. examinar el informe de sostenibilidad para reclasificar, de corresponder, la información financiera a incluir en el EVEGyD;
 - 8.2. determinar las necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión del involucramiento de expertos, lo que conlleva identificar las competencias necesarias para conformar, en su caso, un equipo multidisciplinario;
 - 8.3. evaluar la *significación* adoptada por la *dirección* para identificar aspectos o áreas relevantes y cualquier diferencia que pudiere surgir en los indicadores. Para responder a la definición de *significación*, el contador debe entender y evaluar los factores que pueden influir en el resultado de la evaluación que hagan los grupos de interés a quienes se destina el informe. Para ello, entre otros procedimientos, mantendrá entrevistas con personal clave y con el

equipo responsable de la preparación del informe de sostenibilidad a efectos de comprender la visión de sostenibilidad de la organización, la estrategia de la *dirección* sobre los aspectos de sustentabilidad y el compromiso con los grupos clave de interés.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de aseguramiento incluirá los elementos particulares que se detallan en este subcapítulo, adicionales a los generales descritos en II.C, y en III.A.ii, y en V.1.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. Si el contador hubiese decidido recurrir a la contratación de especialistas para conformar un equipo multidisciplinario bajo su conducción y coordinación, por considerar que el informe de sostenibilidad incluye algunos asuntos que resultan notoriamente alejados de su formación y experiencia, dejará constancia de esa situación en la sección de Responsabilidad del contador público, poniendo de manifiesto que ha examinado sus antecedentes profesionales y evaluado su *independencia*, y señalando que los informes de los especialistas acompañan a su informe de contador poniendo de resalto que no asume responsabilidad sobre ellos por cuanto tratan cuestiones que escapan a su competencia profesional.
3. En lo que se refiere a la materia objeto de análisis, el contador, basado en el requerimiento de la *dirección* de la entidad, podrá brindar una conclusión sobre todos los componentes del informe de sostenibilidad susceptibles de ser sometidos a trabajos de aseguramiento o solo sobre algunos de ellos y en este último caso los identificará con el agregado de una sigla, una tilde, un asterisco u otros métodos.
4. La conclusión del contador podrá ser diferente cuando se trata del aseguramiento del informe de sostenibilidad que cuando se emite sobre el EVEGyD, por cuanto la materia objeto de análisis es diferente, difieren con frecuencia en el origen de la información que se considera y se distinguen en los objetivos que se persiguen. Esto resulta del hecho de que el EVEGyD se prepara con fines generales, es decir sin importar cuáles son los grupos de interés identificados ni sus particulares intereses, basado en normas contables profesionales de aplicación generalizada. Por tal motivo, podría resultar que la conclusión del contador fuese modificada cuando se refiere al Informe de sostenibilidad y no modificada cuando se trata del EVEGyD o de manera inversa.

5. Respecto del tratamiento de la información comparativa, la no presentación en el mismo documento de la información del período anterior más reciente en el mismo documento pero de fácil acceso para los usuarios, no constituirá un *incumplimiento* normativo y por lo tanto el contador no modificará su conclusión por este motivo. En cambio, si el EVEGyD no se presentara comparativo en el mismo documento, sí se considerará *incumplimiento* normativo, debiendo el contador asignarle el tratamiento correspondiente en su informe de aseguramiento.

VI. CERTIFICACIONES

i. Normas para su desarrollo

1. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los *registros contables* y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los *estados contables* de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del contador sobre dichos *estados contables* (certificación literal).
2. A través del desarrollo de la tarea, el contador certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.
3. Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes, el contador no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá su manifestación.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de certificación incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. El contador no utilizará expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

3. La certificación contendrá:

- 3.1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).
- 3.2. Destinatario.
- 3.3. Apartado introductorio con la identificación del objeto de la certificación y el motivo del encargo.
- 3.4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto de la certificación y al contador.
- 3.5. Indicación de la tarea realizada.
- 3.6. Manifestación del contador.
- 3.7. Restricción a la distribución de la certificación.
- 3.8. Otras responsabilidades de información, de corresponder.
- 3.9. Lugar y fecha de emisión.
- 3.10. Identificación y firma del contador.

VII. NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS

A. ENCARGOS PARA APLICAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un *encargo para realizar procedimientos acordados* sobre información contable es que el contador lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el contador, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

Las disposiciones de esta norma podrán utilizarse para encargos relativos a información no contable, siempre que el contador tenga el conocimiento adecuado de la materia objeto de análisis y existan *criterios* razonables en los que pueda basar sus hallazgos.

2. Dado que el contador sólo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados, no expresa ningún grado de seguridad al respecto. Son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos y los hallazgos obtenidos por el contador y los que obtendrán sus

propias conclusiones.

3. A este informe sólo podrán acceder las partes que han acordado los procedimientos a desarrollar, ya que otros terceros, al desconocer las razones de haber aplicado esos procedimientos, podrían interpretar incorrectamente los resultados.
4. Algunas de las cuestiones a acordar por escrito son las siguientes:
 - 4.1. Naturaleza del encargo, resaltando el hecho de que los procedimientos a aplicar no constituyen una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se expresará ningún grado de seguridad.
 - 4.2. Propósito específico del encargo.
 - 4.3. Identificación de la información contable (o eventualmente, no contable) sobre la que se aplicarán los procedimientos acordados.
 - 4.4. Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.
 - 4.5. Forma prevista del informe con hallazgos.
 - 4.6. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos.
5. El contador realizará los procedimientos acordados y utilizará los elementos de juicio reunidos para la redacción de su informe con hallazgos.
6. Entre los procedimientos que rigen un *encargo para realizar procedimientos acordados*, pueden figurar los siguientes:
 - 6.1. Indagación y análisis.
 - 6.2. Recálculo, comparación y otras pruebas de exactitud aritmética.
 - 6.3. Observación.
 - 6.4. Inspección.
 - 6.5. Obtención de confirmaciones.

ii. Normas sobre informes

1. El informe que surge de un encargo para aplicar procedimientos acordados incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación:

- 1.1. identificación de la información contable o no contable sobre la que se han aplicado los procedimientos acordados;
- 1.2. una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se acordaron con la parte contratante;
- 1.3. identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados;
- 1.4. un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo;
- 1.5. una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen una auditoría ni una revisión y, que, por lo tanto, no se expresará ningún grado de seguridad respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados;
- 1.6. una declaración que establezca que, si el contador hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podría haber hallado otras cuestiones que habrían sido informadas;
- 1.7. una declaración que establezca que la distribución del informe queda limitada a aquellas partes con las que se han acordado los procedimientos realizados;
- 1.8. una descripción de los hallazgos del contador que incluya, de existir, suficiente detalle de los *incorrecciones* y excepciones que se hayan encontrado;
- 1.9. una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe se refiere únicamente a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los *estados contables* de la entidad considerados en su conjunto.

B. ENCARGOS DE COMPILACIÓN

i. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un *encargo de compilación* es que el contador:
 - 1.1. utilice sus conocimientos especializados en contabilidad y preparación de información contable para facilitar a la *dirección* la preparación y presentación de información contable de conformidad con un marco de información contable aplicable, basado en la información proporcionada por la *dirección*, y

1.2. que emita un informe de conformidad con los requerimientos de esta sección.

Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

La información contable puede estar preparada de conformidad con un marco de información contable diseñado para satisfacer:

- las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios, es decir, *estados contables con fines generales*, o
- las necesidades de información contable de usuarios específicos, es decir, *estados contables con fines específicos*.

Los requerimientos del marco de información contable aplicable determinan la estructura y el contenido de la información contable.

Esta sección puede ser aplicada sobre información contable que no sea histórica o sobre información no contable, con las adaptaciones necesarias, tales como información contable proforma, *información contable prospectiva*, informes de gas de efecto invernadero o declaraciones estadísticas.

También se puede contratar a un contador para realizar algunas otras actividades en nombre de la *dirección*, adicionales al *encargo de compilación*. Por ejemplo, se puede solicitar al contador que recopile, clasifique y resuma datos contables de la entidad y los procese 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 contador puede compilar la información contable que es el objetivo del *encargo de compilación* realizado de conformidad con esta norma.

2. Los procedimientos utilizados no permiten al contador expresar ningún grado de seguridad sobre la información contable ni están concebidos para tal efecto.
3. El contador obtendrá un conocimiento suficiente acerca de los negocios y las operaciones del ente así como de su sistema contable y sus *registros contables* y deberá estar familiarizado con el marco de las normas contables aplicables así como su aplicación para el sector en el que opera.
4. El contador compilará la información contable utilizando los registros, documentos,

explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la *dirección*.

5. Cualquier apartamiento conocido al marco contable aplicable debe revelarse dentro de la información contable del ente, aun cuando los efectos no necesitan ser cuantificados.
6. El contador no estará obligado a:
 - 6.1. realizar consultas a la *dirección* para evaluar la razonabilidad y confiabilidad de la información suministrada;
 - 6.2. examinar los controles internos;
 - 6.3. verificar cualquier tipo de cuestión; ni
 - 6.4. verificar cualquier tipo de explicación.
7. Antes de finalizar el encargo, el contador leerá la información contable compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información contable aplicable.

Si, en el transcurso del encargo, llega a su conocimiento que los registros, documentos, explicaciones u *otra información*, así como los juicios significativos proporcionados por la *dirección* son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la *dirección* y solicitará información adicional o corregida.

Si el contador no puede terminar el encargo porque la *dirección* no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u *otra información*, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la entidad de las razones que le obligan a ello.

8. El contador obtendrá de la *dirección* una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información contable compilada.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de compilación incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación:

- 1.1. declaración de que el contador ha compilado la información contable sobre la base de información proporcionada por la *dirección*;
- 1.2. identificación del marco de información contable aplicable y, si se trata de un marco con fines específicos, su descripción o una referencia a su descripción en la información contable;
- 1.3. identificación de la información contable, indicando el título de cada elemento de la información contable en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información contable o el período al que corresponde;
- 1.4. explicaciones de que:
 - dado que un *encargo de compilación* no es un *encargo de aseguramiento*, no se requiere que el contador verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la *dirección* para la compilación, y
 - en consecuencia, el contador no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información contable se preparó de conformidad con el marco contable aplicable.

En el caso de que la información contable se prepare utilizando un marco de información contable con fines específicos, un apartado en el que:

- se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información contable y, en su caso, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información contable con fines específicos que contiene dicha información, y
 - se advierta a los usuarios del informe que la información ha sido preparada de conformidad con un marco de información contable con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.
2. Cuando el contador tome conocimiento de que la información compilada y su informe sobre ella van a incluirse en un documento que contiene *otra información*, procurará que se identifique la información contable a la que se refiere su informe.

C. INFORMES ESPECIALES NO INCLUIDOS EN EL CAPÍTULO V

i. Normas para su desarrollo

1. En los informes especiales que no brindan seguridad (es decir, los no incluidos en los capítulos V.1 y V.2), el contador no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto.
2. Están comprendidos en este tipo de encargo, aunque no está limitado a esto, aquellos con que responden a requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.
3. En este tipo de encargo, el contador aplica una serie de procedimientos para verificar el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del organismo de control (u otro usuario específico), y se limita a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos de esos procedimientos.
4. En este tipo de encargo es primordial comunicar los resultados de la aplicación de los procedimientos.
5. Un encargo para emitir un informe especial es aplicable también en aquellos casos en que, a juicio del contador, no existan o no puedan diseñarse *criterios* idóneos o apropiados contra los cuales contrastar la información sobre un asunto.
6. Frecuentemente en este tipo de encargos los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato, pero el contador identifica los procedimientos que él entiende que estarían implícitamente admitidos.
7. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el contador debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

ii. Normas sobre informes

1. El informe especial incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación
2. El contador no utilizará expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.
3. El contador deberá limitarse a dar una manifestación de los hallazgos que surgieran a partir de los procedimientos aplicados

VIII. ENCARGOS PARA LA EMISIÓN DE UN INFORME DE CUMPLIMIENTO

i. Normas para su desarrollo

1. Los encargos de informes de cumplimiento se realizan con el único objetivo de corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización, para la realización de diversos trámites, gestiones o procedimientos.
2. Se trata de encargos que presentan características singulares ya que, a diferencia de los informes especiales, el contador da un aseguramiento sobre el cumplimiento de requerimientos normativos, ya sea establecidos por el regulador o por una disposición legal.
3. La tarea del contador consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del regulador para el trámite en cuestión.
4. El objeto del encargo es normalmente información del ente contenida en algún medio de soporte, preparada por la *dirección* del ente, y que debe ser apropiadamente identificada por el profesional en su informe.

ii. Normas sobre informes

1. El informe de cumplimiento incluirá los elementos generales descritos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.
2. En su manifestación, el contador brindará su opinión acerca del cumplimiento del ente respecto de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del regulador para el trámite en cuestión.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Componente - Una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados contables del grupo.

Criterios - Las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para la presentación y exposición de la información. Puede haber criterios diferentes para una misma materia objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales o menos formales. En el ejercicio del juicio del contador, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios apropiados.

Dirección - Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. También puede referirse a la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

Encargo de aseguramiento - Encargo en el que un contador tiene como objetivo obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones:

Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:

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

Encargo de seguridad limitada - Encargo de aseguramiento en el que el contador reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de los elementos de juicio obtenidos, ha llegado a conocimiento del contador alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el contador 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.

Como encargo de constatación o como encargo consistente en un informe directo:

Encargo de constatación - Encargo en el que una parte distinta del contador mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del contador también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del contador trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. La conclusión del contador puede redactarse refiriéndose a:

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

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

Encargo de compilación - Encargo en el que un contador aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información contable para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información contable de una entidad de conformidad con un marco

Encargo de revisión - El objetivo de un encargo de revisión es permitir al contador determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan todos los elementos de juicio que serían necesarios en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del contador algún hecho que le haga considerar que los estados contables no han sido preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con un marco de información contable aplicable.

Encargo para realizar procedimientos acordados - Contrato en el que un contador se compromete a realizar aquellos procedimientos que en su naturaleza son de auditoría acordados por el contador, la entidad contratante y terceras partes, y a informar sobre los hallazgos obtenidos. Los destinatarios del informe extraen sus propias conclusiones a partir del informe del contador. El informe va dirigido únicamente a aquellas partes que han acordado los procedimientos a aplicar, dado que otros, no conocedores de los motivos de los procedimientos, podrían malinterpretar los resultados.

Error - Una incorrección no intencionada contenida en los estados contables u otra información objeto del trabajo del contador, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a exponer.

Escepticismo profesional - Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones, y una valoración crítica de los elementos de juicio.

Estados contables - Presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información contable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados contables” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados contables establecido por los requerimientos del marco de información contable aplicable, pero también puede referirse a un solo estado contable.

Estados contables comparativos - Información comparativa consistente en importes e información a exponer del período anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados contables del período actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados contables comparativos es comparable al de los estados contables del período actual.

Estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores - Información comparativa consistente en importes e información expuesta del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados contables del período actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información expuesta del período actual (denominados “cifras del período actual”). El grado de detalle de la información comparativa depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del período actual.

Estados contables con fines específicos - Estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Estados contables con fines generales - Los estados contables preparados de conformidad con normas contables profesionales vigentes o de acuerdo con un marco de información distinto al establecido en dichas normas, en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias así lo requirieran.

Estados contables resumidos - Información contable histórica derivada de los estados contables completos pero que contiene menos detalle que dichos estados contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables completos sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios producidos en ellos en un período de tiempo.

Fraude - Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Generalizado - Término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de estas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener elementos de juicio válidos y suficientes. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- en relación con la exposición de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Grupo - Todos los componentes cuya información contable se incluye en los estados contables del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.

Incorrección - Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información expuesta respecto de una partida incluida en los estados contables y la cantidad, clasificación, presentación o exposición de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. Cuando el contador manifiesta una opinión sobre si los estados contables se presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del contador, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la exposición de información para que los estados contables se presenten razonablemente, en todos los aspectos significativos.

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

Independencia - La independencia es:

- Actitud mental independiente — Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- Independencia aparente — Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo se han visto comprometidos.

Información contable prospectiva - Información contable basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, una proyección o una combinación de ambas.

Informe anual - Un documento, o una combinación de documentos, preparado generalmente de forma anual por la dirección de acuerdo con la ley, regulación o costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (o partes interesadas similares) información sobre las operaciones de la entidad, los resultados contables y la situación patrimonial de la entidad según lo establecido en los estados contables. Un informe anual contiene o acompaña los estados contables y el informe del auditor al respecto y, por lo general, incluye información sobre los desarrollos de la entidad, sus perspectivas futuras y los riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes que cubren asuntos de gobernanza.

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (Informe tipo 1) - Informe que comprende:

- (a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada junto con una aseveración escrita de esa dirección acerca de la presentación razonable, de la descripción, en todos los aspectos significativos, y de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control; y
- (b) un informe elaborado por el contador, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (Informe tipo 2) - Informe que comprende:

- (a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado a lo largo de un período específico, junto con una aseveración escrita de esa dirección acerca de la

presentación razonable de la descripción, en todos los aspectos significativos, y de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control y su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y

(b) un informe elaborado por el contador con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

- (i) su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles a lo largo de un período específico; y
- (ii) una descripción de las pruebas de controles realizadas por el contador y de los resultados obtenidos.

Marco aceptable - Un marco de información destinado a la preparación de estados contables con fines generales se presume aceptable para concluir sobre presentación razonable cuando sus normas provienen (a) de un emisor autorizado o reconocido para la emisión de normas contables profesionales, que siga un debido proceso establecido y transparente que implique deliberación y consideración de las opiniones de una amplia gama de partes interesadas (por ejemplo, las normas contables profesionales argentinas, las normas internacionales de información financiera y los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos de Norteamérica), o (b) de disposiciones legales o reglamentarias, en la medida que no estén presentes indicadores que puedan rebatir tal presunción, como ser, la existencia de diferencias significativas con el marco que utilizaría el contador para concluir sobre presentación razonable de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, en cuyo caso, el contador evaluará las razones para esas diferencias, y si la aplicación de las convenciones contables del marco legal o regulatorio, o la descripción de ese marco en los estados contables, puede dar lugar a información que induzca a error. Si el marco de información no se considera aceptable para concluir sobre presentación razonable, puede serlo para concluir sobre el cumplimiento de sus requerimientos.

En el caso de estados contables con fines específicos de un determinado tipo de entidad, el marco de información aplicado se presume aceptable cuando haya sido establecido, para el fin especificado, por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido que cumpla el debido proceso de emisión, o, se presume aceptable en ausencia de indicadores en contrario, cuando resulte de disposiciones legales o

reglamentarias. En otros casos, el contador deberá ejercer su juicio profesional para concluir sobre la aceptabilidad, a cuyo efecto tendrá en cuenta la finalidad para la cual se preparó la información, los usuarios a los que se destina el informe; y las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco es aceptable en las circunstancias.

Marco de información con fines específicos - Un marco de información contable diseñado para satisfacer las necesidades de información contable de usuarios específicos. El marco de información contable puede ser un marco de razonabilidad o un marco de cumplimiento.

Marco de cumplimiento - Se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) de la definición de “Marco de presentación razonable”.

Marco de presentación razonable - Se utiliza para referirse a un marco de información contable que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados contables, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados contables. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

Normas contables profesionales argentinas - Resoluciones Técnicas e Interpretaciones emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas vigentes en la jurisdicción del ente que publica sus estados contables, excepto las Resoluciones Técnicas N° 26 y 29.

Organización de servicios - Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias. Ejemplo de estas organizaciones son las que prestan el servicio de teneduría de libros o la función de cumplir con los impuestos.

Otra información - Información contable y no contable (distinta de los estados contables y del informe del auditor correspondiente) incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o la costumbre, en un documento que contiene los estados contables auditados y el informe del auditor correspondiente. Esta definición aplica también a los encargos cuyo objeto no está referido a estados contables. En ese caso, se trata de información contable y no contable incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o por costumbre, en un documento que contiene la información objeto del encargo y el correspondiente informe del contador.

Párrafo de énfasis - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o expuesta de forma adecuada en los estados contables y que, a juicio del contador, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables.

Párrafo sobre otras cuestiones - Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las expuestas en los estados contables y que, a juicio del contador, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del contador o el informe de auditoría.

Parte responsable - Persona (o personas) que:

- en el marco de un encargo de informe directo, es el responsable de la cuestión analizada; o
- en el marco de un encargo sobre afirmaciones, es el responsable de proporcionar información sobre la cuestión (afirmación), pudiendo ser también responsable de dicha cuestión.

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

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.

Pronóstico - Información contable prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que tengan lugar, así como las medidas que la dirección espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información (hipótesis de la mejor estimación posible).

Proyección - Información contable prospectiva preparada sobre la base de:

- hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, 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
- una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles.

Registros contables - Comprenden los libros contables requeridos por la ley y los reguladores u otros medios auxiliares permitidos por estos últimos, y otros ajustes realizados para la confección de los estados contables que no se reflejen en los registros anteriormente descritos, como por ejemplo los ajustes para la preparación de los estados contables consolidados.

Seguridad razonable (en el contexto de un encargo que proporciona un grado de seguridad, incluidos los encargos de auditoría, y de control de calidad) - Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

Servicios relacionados - Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

Significación - Importancia relativa de una cuestión según el contexto. El contador determina la significatividad de una cuestión en el contexto en el que está siendo objeto de consideración. Ello puede incluir, por ejemplo, evaluar la posibilidad razonable de que el informe emitido por el contador cambie o influya en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe; o, como otro ejemplo determinar si la cuestión analizada será considerada importante por los responsables de la dirección de acuerdo con sus responsabilidades, a los efectos de determinar si debe o no informarse a estos acerca de dicha cuestión. La significatividad puede ser resultante tanto de factores cuantitativos como de factores cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios.

Valoración del riesgo - Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, tanto en los estados contables como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.