

TÍTULO:	ADECUACIÓN Y ALINEACIÓN DE LAS NORMAS LOCALES DE AUDITORÍA, ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS NORMAS INTERNACIONALES
AUTOR/ES:	Mancini, Andrés A.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXII
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

ANDRÉS A. MANCINI

ADECUACIÓN Y ALINEACIÓN DE LAS NORMAS LOCALES DE AUDITORÍA, ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS NORMAS INTERNACIONALES

PROYECTO 43 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE)

Con el objetivo de alinear las normas de auditoría, encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados en el ámbito local con las normas internacionales, con fecha 1/10/2020 la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) puso a disposición de los matriculados de todo el país el proyecto 43 de resolución técnica (RT) sobre normas de auditoría, que fue aprobado por la Junta de Gobierno de la institución.

La iniciativa elaborada por el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) cuyo título es: "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento", se elevó a consulta de la profesión contable hasta el 4/4/2021 y tiene el objetivo de modificar la actual resolución técnica (FACPCE) 37.

El autor realiza un análisis comparativo entre la presente normativa vigente desde el año 2013 [RT (FACPCE) 37] y el proyecto 43 mencionado, destacando sus principales diferencias, agregados de importancia, modificaciones, nuevas propuestas y considerandos a tener en cuenta.

Sin duda, este proyecto tiende a un progreso normativo con la futura emisión de una versión mejorada de la actual resolución técnica sobre la materia y representa un avance de la profesión contable hacia la consideración de aquellos servicios profesionales de auditoría, encargos de aseguramiento y servicios relacionados que no se hallan actualmente previstos, para adecuar las normas de aseguramiento local a las "Normas Internacionales de Auditoría" (NIA) y adaptar los cambios producidos.

I - INTRODUCCIÓN

El objetivo del proyecto 43 emitido por Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) es adecuar la actual resolución técnica 37 "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones y servicios relacionados", aprobada por la Junta de Gobierno de la FACPCE con fecha 22/3/2013, para incorporar a la misma servicios profesionales que no se hallan previstos hasta el momento, pero manteniendo sus características principales, dado que:

- Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) han sido modificadas desde la aprobación de la resolución técnica (FACPCE) 37 y
- Las normas adoptadas por las resoluciones técnicas (FACPCE) 32, 33 y 35 para adoptar los cambios producidos han generado diferencias entre la aplicación de las actuales normas nacionales y las internacionales vigentes.⁽¹⁾

II - NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS PROFESIONALES

II.1. Condición básica para el ejercicio profesional: independencia

La premisa básica es que el contador público debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo. El proyecto 43 agrega dos conceptos adicionales necesarios para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que el contador realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros. Estos conceptos son los siguientes, según lo define en su glosario el nuevo proyecto:

- a) *Actitud mental independiente*: aquella que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- b) *Independencia aparente*: Supone evitar los hechos y circunstancias relevantes que un tercero con juicio y bien informado, evaluando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente pueda concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo se han visto comprometidos.

II.2. Normas para el desarrollo del trabajo

II.2.1. Aspectos a tener en cuenta antes de aceptar el encargo y en el transcurso del mismo

El proyecto 43 introduce los siguientes aspectos que debe tener en cuenta el contador al momento de aceptar su trabajo o continuar en el mismo:

- Tener competencia y capacidad para hacerlo;
- Poder cumplir los requerimientos de ética aplicables;
- Haber considerado la integridad del cliente y no disponga de información que lo lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa;
- Que 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;
- Tener 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.

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.

En este apartado el proyecto 43 también agrega que cuando el contador planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, deberá considerar aparte de la significación, los riesgos valorados de incorrecciones.⁽²⁾

II.2.2. Documentación del encargo

Aquí el nuevo proyecto propuesto señala, además de los considerandos ya previstos en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, que el contador deberá preparar documentación que le 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.

II.2.3. Contratación del trabajo de expertos

Cuando el contador decide contratar y utilizar el trabajo de un experto, evaluará la competencia, capacidad, objetividad e independencia necesaria para sus fines, dependiendo de los riesgos valorados. Aquí el proyecto 43 agrega que el contador será responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del mismo no reduce dicha responsabilidad.

II.3. Normas sobre informes

Los lineamientos generales que debe contener todo informe escrito del contador y que establece el proyecto son los mismos que los considerados en la resolución técnica (FACPCE) 37.

El proyecto 43 agrega aquí la responsabilidad del contador cuando el documento al que se refiere su informe sea presentado juntamente con otros documentos o con otra información⁽³⁾, contable o no contable, prescribiendo que el profesional debe leer 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.

III - NORMAS INCLUIDAS EN EL PROYECTO 43

En la Tabla 1 se presenta un cuadro comparativo de las normas vigentes en la actual resolución técnica (FACPCE) 37 y las propuestas en el proyecto 43.

Adicionalmente a los agregados y modificaciones que propone el proyecto para los encargos que están en la actualidad contenidos en la resolución técnica (FACPCE) 37, que se analizarán en detalle en este artículo, se incluyen en el mismo nuevos encargos de aseguramiento que tienen como finalidad cubrir las expectativas de ciertos organismos reguladores, de acuerdo con sus requerimientos, y las de otros usuarios, como, por ejemplo, encargos de aseguramiento sobre gases efecto invernadero, para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un folleto, encargos de aseguramiento del balance social y encargos para la emisión de un informe de cumplimiento.

Tabla 1. Cuadro comparativo de las normas previstas en la RT (FACPCE) 37 y el Proyecto 43

Referencia en este artículo	RT 37	Proyecto 43 RT XX
III.1.	NORMAS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES Y OTRA INFORMACIÓN CONTABLE	
III.1.1.	A. Auditoría externa de estados contables con fines generales	A. Auditoría externa de estados contables con fines generales
III.1.2.	B. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información de fines específicos	B. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información de fines específicos
III.1.3.	C. Auditoría de un solo estado contable, o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable	C. Auditoría de un solo estado contable, o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable
III.1.4.	D. Auditoría de estados contables resumidos	D. Auditoría de estados contables resumidos
III.2.	NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE PERIODOS INTERMEDIOS	
III.3.	NORMAS SOBRE OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO	
III.3.1.	A. Otros encargos de aseguramiento en general	A. Otros encargos de aseguramiento en general
III.3.2.	B. Examen de información contable prospectiva	B. Examen de información contable prospectiva
III.3.3.	C. Informes sobre los controles de una organización de servicios	C. Informes sobre los controles de una organización de servicios
III.3.4.	n/a	D. Encargos de aseguramiento sobre gases efecto invernadero
III.3.5.	n/a	E. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un folleto
III.4.	N/A	ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL
III.5.	NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES	CERTIFICACIONES
III.6.	NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS	
III.6.1.	A. Encargos para aplicar procedimientos acordados	A. Encargos para aplicar procedimientos acordados
III.6.2.	B. Encargos de compilación	B. Encargos de compilación
III.7.	INFORMES ESPECIALES QUE NO BRINDAN ASEGURAMIENTO (no incluidos en capítulo V de la norma)	
III.8.	N/A	ENCARGOS PARA LA EMISIÓN DE UN INFORME DE CUMPLIMIENTO

Fuente: Elaboración propia en base a FACPCE (2020)

A continuación se desarrollan una explicación de las normas previstas en el proyecto 43 (Tabla 1), destacando sus principales diferencias, agregados de importancia y nuevas propuestas respecto a la resolución técnica (FACPCE) 37.

III.1. Normas de auditoría externa de estados contables y otra información contable

III.1.1. Auditoría externa de estados contables con fines generales

Al igual que lo establece la actual resolución técnica (FACPCE) 37 el proyecto menciona que 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. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados contables, ya sea prescripto por (i) normas profesionales o (ii) disposiciones legales o reglamentarias.

III.1.1.1. Proceso de auditoría

El proyecto 43 agrega en este apartado algunos pasos adicionales de importancia, no previstos en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, que el contador debería tener en cuenta para desarrollar su tarea y emitir su opinión como los siguientes:

- 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 los riesgos;
- Obtener un conocimiento del control interno relevante para la auditoría⁽⁴⁾, que será aquel que a su juicio sea necesario obtener para valorar los riesgos de incorrección significativa en las afirmaciones relativas, saldos contables o información a exponer y para diseñar los procedimientos posteriores de auditoría que respondan a tales riesgos;
- En caso de que el contador haya decidido aplicar una estrategia de confianza en controles, ejecutar pruebas de los mismos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes en cuanto a la eficacia operativa de aquellos controles en los que el profesional pretenda confiar. Obtendrá dichos elementos de juicio combinando indagaciones, procedimientos de observación, reproceso y examen de documentación;
- Constatación de los registros relevantes para la auditoría a través de la revisión de los procedimientos mediante los que la información se genera, utilizando técnicas analíticas, evaluando su integridad y seguridad.

III.1.1.2. Auditoría de grupos

Todo grupo⁽⁵⁾ y sus componentes⁽⁶⁾ pueden no tener un mismo auditor, ya sea porque se contraten a diferentes profesionales, por la ubicación geográfica de los componentes o por cualquier otro motivo.

El apartado sobre "Auditoría de grupos" es introducido por el proyecto 43 y considera que cuando se auditan estados contables de un grupo debe existir una 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 de sus hallazgos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la información contable de los componentes del grupo.

Los aspectos destacables que menciona el proyecto con relación a la responsabilidad del auditor del grupo son los siguientes:

- Es el responsable de la auditoría integral del grupo y que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias;
- Comunicará sus requerimientos al auditor de un componente;
- Solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que como auditor del grupo alcance una conclusión con relación a la auditoría del mismo, los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u

opinión.

III.1.1.3. Limitación en el alcance impuesta por la entidad

Otro apartado importante que introduce el proyecto 43 es aquel que establece que si después de aceptar el encargo el contador observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría, que el profesional 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 realizar procedimientos alternativos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes. En caso de no poder obtenerlos determinará las implicancias de este en su opinión, la que puede ser con salvedades, renuncia a la auditoría o abstención de opinión.

III.1.1.4. Comunicación de observaciones y sugerencias

Otro acápite incorporado por el proyecto menciona que el contador podrá emitir, independientemente del informe de auditoría, un informe con observaciones recogidas durante el desarrollo de su tarea acerca del funcionamiento del control interno, prácticas contables, dificultades encontradas durante la realización de la auditoría y otras cuestiones relevantes. También puede brindar sugerencias de tipo general, basadas en estándares o buenas prácticas para mejora continua de control interno. Por otro lado, podrá emitir también un informe preliminar con incorrecciones detectadas, ajustes recomendados y su impacto en la opinión.

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

III.1.1.5. Normas sobre informes

El proyecto 43 establece que el contador se formará una opinión sobre si los estados contables han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información contable aplicado y para ello:

- Concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados contables en su conjunto están libres de incorrección⁽²⁾ significativa y
- Evaluará si los estados contables:
 - Han sido preparados en todos los aspectos significativos de conformidad con los requerimientos del marco de información contable aplicado y hacen referencia adecuada al mismo;
 - Presentan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas y si ellas son adecuadas y congruentes con el marco de información contable aplicable;
 - Incluyen estimaciones razonables realizadas por la dirección;
 - Presentan información relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - Poseen una terminología adecuada;
 - Presentan información que permite a los usuarios entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan significativos sobre ellos.

Los tipos de opiniones en el informe de auditoría externa de estados contables con fines generales pueden ser de dos tipos: de opinión no modificada (favorable) y de opinión modificada (Tabla 2.).

Tabla 2. Tipos de opiniones en informes de auditoría externa

Opinión no modificada (favorable)	a. Estados contables preparados de conformidad con un marco de presentación razonable
	b. Estados contables preparados de conformidad con un marco de cumplimiento
Opinión modificada	a. Cuando el contador 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
	b. Cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa

Fuente: Elaboración propia en base a FACPE (2020)

En cuanto a los tipos de opiniones modificadas, según lo describe el proyecto 43, pueden ser con salvedades, opinión adversa o abstención de opinión, cuyos fundamentos de cada tipo se describen en la Tabla 3.

Tabla 3. Tipos de opiniones modificadas en informes de auditoría externa

TIPOS DE OPINIONES MODIFICADAS	
Opinión con salvedades	a. Cuando el contador 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
	b. Cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que los estados contables en los que basa su opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativas, aunque no generalizadas
Opinión adversa	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
Abstención de opinión	a. 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 significativas y generalizadas y
	b. 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

Fuente: Elaboración propia en base a FACPCE (2020)

En la Tabla 4 se presenta la estructura y contenido del informe de auditoría cuando el contador expresa una opinión no modificada (favorable), según lo prescribe el proyecto 43.

Tabla 4. Estructura y contenido del informe de auditoría

ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL INFORME CUANDO SE EXPRESA UNA OPINIÓN NO MODIFICADA (Favorable)	
1. Título	
2. Destinatario	
3. Opinión (1)	
a. Identificación de la entidad cuyo estados contables han sido auditados	
b. Manifestación que los estados contables han sido auditados	
c. Identificación del título de cada estado, notas y demás información y resumen de las políticas contables significativas	
d. Especificación de la fecha o el período que cubre cada uno de los estados contables	
4. Fundamento de la opinión (2)	
a. Manifestación que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las normas	
b. Referencia a la sección del informe donde se describen las responsabilidades del contador	
c. Declaración que el contador es independiente de la entidad y ha cumplido las restantes responsabilidades de ética	
d. Manifestación de que el contador considera que los elementos de juicio que ha obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión (3)	
5. Responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables	
a. Descripción de las responsabilidades por 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 los estados contables libres de incorrección significativa	
b. Valoración de la capacidad de la entidad para contribuir como empresa en funcionamiento y si es adecuado utilizar el principio de empresa en funcionamiento y sus cuestiones relacionadas	
6. Responsabilidades del contador en relación con la auditoría de los estados contables (4)	
a. Manifestación que los objetivos del contador son obtener una seguridad razonable sobre si los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa y emitir un informe de auditoría que contenga su opinión	
b. Manifestación 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 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	
c. Manifestación que, como parte de una auditoría, el contador aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría	
d. Describir la auditoría indicando que las responsabilidades del contador son: 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	
e. 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	
f. Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información expuesta por la dirección	
g. 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	
h. 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	
i. Cuando sea aplicable, describirá además las responsabilidades del auditor del grupo en un encargo de auditoría de un grupo	
7. Nombre del contador	
8. Firma del contador	
9. 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	
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	

Notas aclaratorias:

- (1) Cuando el contador exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión adversa" o "Abstención de opinión", según corresponda.
- (2) Cuando el contador exprese una opinión modificada, 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.
- (3) Cuando el contador exprese una opinión con salvedades o adversa, rectificará su declaración 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.
- (4) Cuando el contador se abstenga de opinar porque no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, su declaración de responsabilidad será indicar la realización de la auditoría de conformidad con las normas y la emisión de su informe, pero que debido a las cuestiones descritas en los fundamentos, no ha podido obtener elementos de juicio y suficientes que proporcionen una base para expresar una opinión de auditoría sobre los estados contables

Fuente: Elaboración propia en base a FACPCE (2020)

III.1.1.6. Otras cuestiones relativas al informe de auditoría

III.1.1.6.1. Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

Si bien este apartado está incluido en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, el proyecto 43 realiza algunas aclaraciones adicionales para mayor entendimiento. Un párrafo de énfasis corresponde aquel 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, siempre que como resultado de la cuestión no se requeriría que expresase una opinión con salvedades, adversa o se abstuviese de opinar.

El proyecto 43 agrega que, 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.

Algunas circunstancias en las que el contador pueda considerar necesario incluir un párrafo de énfasis, cuando:

- Existe exista incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales;
- Un hecho posterior al cierre sea significativo y ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría;
- Se permita la aplicación anticipada, antes de su fecha de entrada en vigencia de una nueva norma contable que tenga un efecto significativo sobre los estados contables.

El proyecto 43 aclara también las siguientes circunstancias que requieren que el contador incluya un párrafo de énfasis en su informe:

- Cuando el marco de información contable impuesto por disposiciones legales fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto de esa manera;
- Para advertir a los usuarios que los estados contable han sido preparados de conformidad con un marco de información contable con fines específicos,
- Cuando, con posterioridad a la fecha del informe llegan al conocimiento del auditor ciertos hechos posteriores y debe emitir un informe de auditoría nuevo o rectificado.

III.1.1.6.2. Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

Si bien este acápite ya está mencionado en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, el proyecto aclara específicamente las siguientes situaciones en las cuales puede ser necesario incorporar en el informe del contador un "párrafo sobre otras cuestiones"⁽⁸⁾, como las siguientes:

- Limitaciones en el alcance de la auditoría impuestas por la dirección que originen una abstención de opinión y sin que el contador pueda renunciar al encargo;
- Disposiciones o prácticas que puedan requerir o permitir al contador dar explicaciones adicionales sobre su responsabilidad o sobre su informe de auditoría;
- Una entidad puede preparar más de un conjunto de estados contables de conformidad con marcos de información diferente a la misma fecha (por ejemplo, el marco nacional y las NIIF), así como encargar al contador que informe sobre ambos conjuntos de estados contables. En este caso, el contador incluirá un párrafo en su informe sobre otras cuestiones, 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.

III.1.1.6.3. Otra información⁽⁹⁾

Cuando el informe anual de una entidad incluya otra información contable o no contable no incluida en los estados contables, el contador deberá leerla, a efectos de considerar si hay incongruencia entre la "Otra información" y los estados contables o entre la "Otra información" y su conocimiento obtenido en la auditoría.

De existir esta incongruencia solicitará a la dirección que la corrija y si se rehúsa, considerará las implicancias en su informe de auditoría.

El proyecto 43 describe los puntos que debe incluir el contador, en su informe cuando en el mismo deba incluir una sección de "Otra información".

III.1.1.6.4. Información comparativa

El proyecto 43 en este apartado define los mismos enfoques generales que la actual resolución técnica (FACPCE) 37 respecto de las responsabilidades del contador para dar cuenta en su informe de la información comparativa: cifras correspondientes a períodos anteriores o estados contables comparativos.

Los agregados del proyecto 43 respecto a la presentación de información comparativa son los siguientes:

- Cuando los estados contables del período 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 períodos anteriores hayan sido corregidas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados contables del período 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;
- Cuando los estados contables del período anterior no hayan sido auditados, el contador incluirá en su informe, que las cifras correspondientes a período anteriores no han sido auditadas, ya sea que el informe utilizado sea de cifras correspondientes a períodos anteriores o de estados contables comparativos.

III.1.2. Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información de fines específicos

Al igual que lo establece la actual resolución técnica (FACPCE) 37, el proyecto 43 menciona que este tipo de encargo está destinado a satisfacer las necesidades de ciertos usuarios de estados contables emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, ya sea un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

Un agregado del proyecto 43 en las normas para el desarrollo de este encargo indica que en 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 trabajo.

Respecto a las normas sobre estos informes los siguientes agregados de importancia se revelan en el proyecto 43 con relación a este tipo de encargo:

- 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 ente regulador u otros);
- Podrá incluir un párrafo sobre otras cuestiones para indicar que el informe está destinado exclusivamente a usuarios específicos y restringir su distribución o utilización;
- 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;
- En el párrafo sobre las responsabilidades de la dirección en relación con los estados contables, mencionará que la dirección es la responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en estas circunstancias, en el caso de que la dirección pueda elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados.

III.1.3. Auditoría de un solo estado contable, cuenta o partida específica de un estado contable

Este tipo de trabajo puede ser un encargo de auditoría sobre cualquiera de los estados contables básicos con su correspondiente información complementaria, o sobre un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable. Según lo que prescribe el proyecto 43 la información puede ser preparada de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos; pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, de presentación razonable o de cumplimiento,

distinción que afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emita el contador.

Un agregado importante del proyecto 43 respecto a las normas en este tipo de encargo es la mención si el contador no ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados contables de la entidad. En este caso el profesional determinará si la auditoría de un solo estado contable o de un elemento es factible, lo que podría no ocurrir debido a que el profesional no tendrá la misma comprensión de la entidad, su entorno y control interno.

Además el proyecto agrega un nuevo considerando 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 marcha o
- Una declaración que describe una incorrección material en la otra información:

el contador considerará las implicancias que en su caso, pueden tener estas cuestiones sobre su informe de auditoría sobre un solo estado contable o un elemento de dicho estados.

El proyecto agrega también que 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, donde, en uno u otro caso, podrían existir párrafos de énfasis o sobre cuestiones que no sean coincidentes.

III.1.4. Auditoría de estados contables resumidos

Este encargo, ya considerado también en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables, pero que contiene menos detalle que los mismos, aunque supone una presentación estructurada congruente con la presentada en estos.

En las normas para su desarrollo el proyecto 43 incluye una mención de que la dirección obtendrá una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados contables resumidos, de que el informe de auditoría sobre los mismos deberá ser incluido en cualquier documento que los contenga y que pondrá a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados contables resumidos, los estados contables completos auditados.

Respecto a las normas sobre informes en este tipo de encargo los agregados del proyecto 43 son los siguientes:

- En una sección con el título "Estados contables resumidos" se deberán incluir las siguientes manifestaciones:
 - Una declaración que ponga de manifiesto que los mencionados estados contables 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 mismos no equivale a la lectura de los estados contables completos auditados y de su informe de auditoría;
 - Si la fecha del informe de la auditoría sobre los estados contables resumidos es posterior a la fecha del informe de la auditoría sobre los estados completos auditados, se deberá indicar 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 de la auditoría sobre los estados contables completos auditados, que pudieran requerir un ajuste de los estados contables completos auditados o revelar información sobre ellos.
- En una sección con el título "Estados contables completos auditados y el informe de auditoría correspondiente" se incluirán las siguientes manifestaciones:
 - El tipo y fecha del informe emitido sobre los estados contables completos auditados;
 - Si la opinión sobre los estados contables resumidos es sin modificaciones, de corresponder deberán informarse las circunstancias que afecten a los estados contables completos, cuando el informe de auditoría sobre estos fue con salvedades, con un párrafo de énfasis, una incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento o una declaración que describe una incorrección significativa en la otra información.
 - Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto la situación y sus fundamentos y que como consecuencia de ellos no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados contables resumidos;
 - Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos fue con salvedades, con un párrafo de énfasis, una 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 esta situación y describirá sus fundamentos.

III.2. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios

Esta sección aplicará a los encargos de aseguramiento de información contable histórica diferente a la contenida en un juego de estados contables y la forma en que el contador expresará su opinión dependerá del marco de información bajo el cual se preparen los estados contables de períodos intermedios.

Si bien estas normas están contenidas en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, el proyecto 43 complementa algunas consideraciones adicionales sobre los pasos a seguir para realizar la tarea del contador, que ocurre cuando la entidad impone limitaciones en el alcance en el transcurso de la revisión y algunas consideraciones adicionales en las normas sobre informes para este tipo de encargos.

El proyecto agrega los siguientes procedimientos que debe aplicar el contador para actualizar el conocimiento del ente y control interno en este tipo de encargos:

- Considerar la documentación de la auditoría y revisiones anteriores, riesgos identificados y la información contable anual más reciente y la comparable del período intermedio anterior, así como la significación en los estados contables intermedios para ayudar en la determinación de la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar;
- Considerar la naturaleza de cualquier incorrección significativa corregida o no corregida en los estados contables del período anterior;

- Realizar las siguientes indagaciones ante la dirección del ente:
- Resultados sobre valoración del riesgo de que los estados puedan contener alguna incorrección significativa;
- Efecto de cambios en la actividad del negocio del ente y en el control interno;
- Cambios en los principios contables o en los métodos de aplicación, incorrecciones conocidas no corregidas;
- Cambios respecto a la evaluación de la capacidad del ente para continuar como empresa en funcionamiento durante un período al menos de 12 meses posteriores a la fecha de la revisión;
- Existencia de implementación de innovaciones en procesos de tecnología de la información, registros electrónicos o utilización de empresas de servicios que pudieran tener efectos significativos sobre la información contable.

Respecto a las normas sobre informes en este tipo de aseguramiento, el proyecto 43 agrega que el contador certificante debe incluir en el mismo un párrafo explicativo de que la dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables intermedios objeto de la revisión, ya sea que los mismos se presenten completos o de manera condensada de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.

Otro agregado importante del proyecto 43 es el referido a la aparición de limitaciones en el alcance impuestas por la dirección en el transcurso de la revisión, donde las consecuencias son más estrictas que una auditoría porque la revisión se considera incompleta y el contador no puede bajo esa condición emitir una conclusión de seguridad negativa.

III.3. Normas sobre otros encargos de aseguramiento

III.3.1. Otros encargos de aseguramiento en general

Esta sección, que presentan encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica, fue muy mejorada y tiene una variedad de agregados en el proyecto 43 respecto a la resolución técnica (FACPCE) 37. El proyecto establece que antes de aceptar o continuar un encargo, el contador verificará que:

- La materia objeto de análisis es adecuada;
- Los criterios que espera que se aplicarán en la preparación de la información sean 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;
- Podrá obtener elementos de juicio válidos y suficientes para emitir su conclusión;
- 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
- Las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas.

Por otro lado, el contador realizará indagaciones ante las partes apropiadas y ante el responsable de auditoría interna, en su caso, acerca de si tienen conocimiento de incorrecciones o incumplimientos que afecten la información sobre la materia objeto de análisis o de algún indicio o denuncia de tales incorrecciones o incumplimientos, solicitando los informes que pudieran existir al respecto. Asimismo, el proyecto 43 establece que si los elementos de juicio obtenidos de una fuente no son congruentes con los que se han obtenido de otra fuente o existen 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.

Respecto a la conclusión de este tipo de encargos, el proyecto indica que cuando se trata de un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará en forma positiva, mientras que en un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará en forma negativa⁽¹⁹⁾. 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.

Respecto a las normas sobre este tipo de informes el proyecto 43 establece que 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, y que el informe debe incluir los siguientes elementos particulares:

- 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;
- Identificación de los criterios aplicados;
- Descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios.
- 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:
- Expresará una conclusión con salvedades o adversa, según corresponda; o
- 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 identifique y describa adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones significativas.

III.3.2. Examen de información contable prospectiva

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. Esta información puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.

El proyecto 43 agrega un aporte respecto a la resolución técnica (FACPCE) 37 respecto a los tipos de elementos de juicio disponibles para la evaluación de los supuestos en los que se basa la información contable prospectiva, donde al contador puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente para expresar una opinión positiva de que los supuestos considerados por la sociedad están libres de incorrección significativa.

En este sentido el proyecto considera que al informar sobre la razonabilidad de los supuestos de la dirección, el contador debe proporcionar 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.

El proyecto considera también algunas cuestiones a considerar por el contador antes de aceptar este tipo de encargo, como las siguientes:

- La utilización prevista de la información;
- Si la información será destinada a distribución general o limitada;
- 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);
- Los elementos que se incluirán en la información; y
- El período a que se refiere.

Otro nuevo aspecto considerado es aquel que indica que el contador deberá obtener un nivel de conocimiento sobre el negocio del ente suficiente para permitirle evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos para la preparación de la información contable prospectiva, como los siguientes:

- Los controles internos existentes para preparar la información, así como la especialización y experiencia en las personas que preparan la misma;
- La naturaleza de la documentación que sustenta los supuestos de la dirección;
- La medida en que se utilizan estadísticas matemáticas e informáticas;
- Los métodos utilizados para establecer y preparar supuestos;
- La precisión de la información contable prospectiva elaborada en períodos anteriores, así como las razones que justifican, en su caso, las incorrecciones significativas.

III.3.3. Informes sobre los controles de una organización de servicios

Según lo prescribe el proyecto 43 el objetivo de este encargo de constatación razonable es que el contador emita un informe sobre los controles vigentes en una organización de servicios, que se presumen como relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de estos servicios, en cuanto se relacionan con preparación de información contable.

El proyecto agrega en su redacción los siguientes objetivos a considerar por el contador en este tipo de encargo:

- Obtener una seguridad razonable en todos los aspectos significativos sobre la base de criterios apropiados:
- De que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta razonablemente el sistema tal como estaba diseñado e implementado;
- De que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema, realizada por la organización de servicios, están adecuadamente diseñados durante el período y
- 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;
- Informar sobre las cuestiones descriptas de acuerdo con sus hallazgos.

Al igual que lo establece la resolución técnica (FACPCE) 37 el contador, en este tipo de aseguramiento, puede emitir dos tipos de informes:

- Informe tipo 1: sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios e
- Informe tipo 2: sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios, donde el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.

III.3.4. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases efecto invernadero

Se trata de un tipo de encargo introducido por el proyecto 43 y que no estaba considerado en la resolución técnica (FACPCE) 37 a efectos de alinear las normas locales con lo previsto por la ISAE 3410 ("Norma Internacional de encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero") emitida por el "Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento" (IAASB, por sus siglas en inglés).

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) de una entidad:

- ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los criterios aplicables utilizados por las partes responsables para cuantificar sus emisiones en la declaración de GEI (seguridad razonable) y
- 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).

La evaluación del contador incluirá la consideración de aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, que deberá incluir indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de estimaciones en la preparación de la declaración de GEI.

El proyecto establece que el contador deberá contar con los conocimientos específicos y experiencia suficientes en encargos de aseguramiento y la competencia necesaria para la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones.

Por otro lado dispone que antes de aceptar este tipo de encargo el contador:

- Determinará que la declaración de GEI y el encargo tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios destinatarios de su informe;
- Si de su evaluación de los criterios aplicables, los mismos abarcan al menos: las operaciones de la entidad a incluir en la declaración, los GEI a justificar, los métodos de cuantificación aceptables y la información a revelar;
- Obtendrá la aceptación del ente respecto a que reconoce y comprende su responsabilidad relativa al diseño, implementación y mantención del control interno necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables.

Al igual que lo prevé la ISAE 3410, el proyecto 43 establece que en este tipo de encargos el contador:

- podrá utilizar el trabajo de otros profesionales, a quienes debe comunicar el alcance, el momento de la realización de su trabajo y debe evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, así como el proceso para la inclusión de información relacionada con la declaración de GEI y

- solicitará las manifestaciones escritas a las personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto a los asuntos en cuestión.

Respecto a las normas sobre los informes de este tipo de aseguramiento los aspectos particulares que debe incluir el mismo son:

- Identificación de la declaración de GEI, en lo que respecta a períodos cubiertos y de la información sujeta a aseguramiento, así como la no incluida y sobre aquella sobre la que no expresa opinión;

- Declaración que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre relacionada con los aspectos científicos o de estimación, lo que no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas;

- Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones;

- Identificación de los criterios aplicables, de cómo se puede acceder a ellos y en caso de que estén disponibles para determinados usuarios destinados del informe o si solo son aplicables para un propósito específico; restringiendo el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios destinatarios del informe o para dicho propósito; y si los criterios necesitan ser complementados por información a exponer en las notas explicativas de la declaración de GEI para que los mismos sean adecuados.

III.3.5. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información contable proforma incluida en un folleto

Este es un nuevo tipo de encargo introducido en el proyecto 43. Su objetivo es que el contador emita un informe acerca de si la información contable proforma a presentar por una entidad ha sido compilada en todos los aspectos significativos en base a criterios aplicables.

Compilar información contable proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información contable por la parte responsable⁽¹¹⁾ con el fin de mostrar el impacto de un hecho significativo sobre información no ajustada de la entidad, como si el hecho hubiese tenido lugar en la fecha elegida.

En este caso, el contador realizará los procedimientos adecuados con el fin de valorar si:

- los criterios aplicados por la parte responsable proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho de la transacción;

- la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si los correspondientes ajustes proforma representan dichos criterios y

- la columna proforma resultante refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información no ajustada.

Asimismo, el contador sobre la base de su conocimiento preliminar del encargo y de una evaluación de la parte responsable determinará si los criterios aplicables son adecuados y que no es posible que la información proforma induzca a error en cuanto a su finalidad. Deberá además realizar una evaluación de la presentación global de la información contable proforma.

Respecto a las normas sobre informes de este tipo de encargo, aparte de los elementos generales que se establecen en el proyecto para todo tipo de informes, se describen en el mismo los siguientes elementos particulares en este caso:

- Identificación de la información contable proforma;

- Fuente donde ha extraído la información contable no ajustada y si se ha publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;

- 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.

En el apartado de su informe, donde se describen las responsabilidades del contador, el mismo deberá incluir declaraciones acerca de que:

- A los fines del encargo no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre la información histórica utilizada en la compilación de la información proforma y que no ha realizado un auditoría o revisión de la información contable histórica utilizada en la compilación proforma; y

- La finalidad de la información contable proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho 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 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.

III.4. Encargos de aseguramiento del balance social

Este es un nuevo tipo de aseguramiento que introduce el proyecto 43 y tampoco está considerado en la actual resolución técnica (FACPCE) 37. El objetivo del mismo es expresar una conclusión por parte del contador con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a los que se destina el informe, acerca del resultado respecto a la preparación y presentación del balance social.

Para la preparación de la información sujeta a este encargo de aseguramiento, la entidad aplicará las normas que surgen de las resoluciones técnicas sobre balance social y las interpretaciones vigentes, en base a los siguientes criterios:

- Para el informe de sostenibilidad, las disposiciones que al respecto emita el Global Reporting Initiative (GRI);

- Para el estado de valor económico generado y distribuido (EVEGyD) las normas contables profesionales vigentes a la fecha de cierre del correspondiente período.

En el caso de que la dirección de la entidad hubiese decidido preparar la 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.

Dentro del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, el encargo de aseguramiento del balance social y de acuerdo a lo convenido con el ente, puede ser de seguridad razonable o de seguridad limitada, o bien de seguridad razonable para

ciertas limitaciones del ente y de seguridad limitada para otras, con los siguientes aspectos que el contador deberá tomar en consideración al planificar su tarea:

- Obtener un conocimiento de la entidad y su negocio, incluido su control interno, así como los riesgos de la información sobre que el balance social contenga incorrecciones materiales para evaluar la estrategia definida por la dirección para:
- Identificar los grupos de interés;
- Determinar la significación a aplicar en los aspectos incluidos en el informe de sostenibilidad;
- Examinar el informe de sostenibilidad para reclasificar, de corresponder, la información financiera a incluir en el EVEGyD;
- Determinar las necesidades de personal y de especialización, la naturaleza y extensión del involucramiento de expertos, lo que conlleva a identificar las competencias para conformar su equipo multidisciplinario;
- Evaluar la significación adoptada por la dirección para identificar aspectos o áreas relevantes y cualquier diferencia que pudiera surgir en los indicadores del balance social.

Respecto al informe sobre aseguramiento del balance social el contador certificante deberá tener en cuenta los aspectos particulares que se describen en el proyecto y además aspectos generales del mismo. Por otro lado, deberá dejar constancia en su informe de los siguientes aspectos de importancia:

- Si ha decidido recurrir a la contratación de especialistas para conformar el equipo multidisciplinario, dejará constancia de esta situación en la sección de responsabilidad, poniendo de manifiesto que ha examinado sus antecedentes profesionales y evaluado su independencia y señalando que no toma responsabilidad sobre los informes de especialistas ya que no es materia de su responsabilidad;
- Brindar su conclusión sobre todos los aspectos del informe de sostenibilidad susceptibles de ser sometidos a trabajos de aseguramiento o sobre alguno de ellos y en este último caso los identificará por separado;
- La conclusión del contador puede ser diferente cuando se trate del aseguramiento del informe de sostenibilidad que cuando se emite sobre el EVEGyD, por cuanto la materia objeto de análisis es diferente, ya que este último estado se prepara con fines generales, sin importar los grupos de interés identificados ni sus particulares intereses, basado en normas contables profesionales de aplicación generalizada.

III.5. Certificaciones

En este apartado la resolución técnica (FACPCE) 43 introduce algunas modificaciones a lo previsto en la resolución técnica (FACPCE) 37, respecto al contenido del informe de certificación, en especial sobre las menciones a las responsabilidades del emisor sobre la certificación, alcance de la tarea realizada, restricciones a la distribución del informe y otras responsabilidades de información.

De acuerdo al nuevo proyecto el informe de certificación deberá contener:

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

III.6. Normas sobre servicios relacionados

III.6.1. Encargos para aplicar procedimientos acordados

Si bien este tipo de encargos para realizar procedimientos acordados ya estaban contemplados en la resolución técnica (FACPCE) 37, la propuesta del proyecto 43 agrega algunos considerandos adicionales, en cuanto a las normas para su desarrollo. Según el proyecto 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 y que el profesional, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

Por otro lado, un agregado del proyecto es aquel que indica que los encargos para aplicar procedimientos acordados podrán utilizarse para encargos relativos a información no contable, siempre que el contador tenga conocimiento adecuado de la materia objeto de análisis y existan criterios razonables en los que pueda basar sus hallazgos.

III.6.2. Encargos de compilación

Según lo establece el proyecto 43 en ampliación a lo previsto en la resolución técnica (FACPCE) 37, un trabajo de compilación consiste en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información.

El proyecto también prescribe en este apartado, sobre que el objetivo de un encargo de compilación es que el contador utilice sus conocimientos especializados en contabilidad y preparación de información contable de conformidad con un marco de información contable, basado en la información proporcionada por la dirección, en base al cual se determinan la estructura y el contenido de la información contable.

Los encargos de compilación pueden aplicarse también 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 GEI o declaraciones estadísticas.

El proyecto incorpora algunos aspectos relativos a la responsabilidad del contador antes de finalizar su trabajo de

compilación, respecto a que el mismo deberá leer la información contable compilada, teniendo en cuenta su conocimiento de las operaciones de la empresa y el marco de información contable aplicado. 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 insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida. En caso de no poder terminar el encargo porque la dirección no puede proporcionar la información corregida o explicaciones del caso, el contador renunciará al encargo e informará a la empresa de las razones.

Respecto a las normas sobre informes de compilación, el proyecto menciona los siguientes aspectos ampliatorios de la resolución técnica (FACPCE) 37, respecto a que el mismo debe incluir:

- Identificación del marco de información contable aplicado o referencia al marco de referencia contable con fines específicos;⁽¹²⁾
- Identificación de la información contable, indicando el título de cada elemento y la fecha de la información contable o el período a que corresponde;
- Explicaciones de que:
 - un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento y que el trabajo del contador no requiere que el mismo verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación;
 - 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.

III.7. Informes especiales que no brindan aseguramiento

Al igual que en la actual resolución técnica (FACPCE) 37, en este apartado el proyecto 43 incluye aquellos informes especiales que no brindan seguridad y donde el contador no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento para los potenciales usuarios.

El proyecto adiciona en este acápite lo siguiente respecto a las normas aplicables:

- El contador debe aplicar una serie de procedimientos para verificar el cumplimiento por parte del ente con los requerimientos del organismo de control (u otro usuario específico);
- Será primordial que el contador comunique los resultados de la aplicación de los procedimientos;
- Frecuentemente en este tipo de encargos los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato, pero el contador debe identificar los procedimientos que él entiende estarían implícitamente admitidos.

Respecto a las normas sobre informes se agrega en este apartado respecto a lo normado en la resolución técnica (FACPCE) 37, que el contador no utilizará en su informe expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo y, además, se debe limitar a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos.

III.8. Encargos para la emisión de un informe de cumplimiento

Se trata de un nuevo concepto de encargos introducido por el proyecto 43 y que presentan características singulares ya que, a diferencia de los informes especiales, el contador otorgará, en este caso, un aseguramiento sobre el cumplimiento de requerimientos normativos, ya sea establecidos por el regulador o por una disposición legal.

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.

En este caso la tarea del contador consistirá 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.

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.

En su informe 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.

IV - BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- FACPCE. (2020). Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). *Proyecto N° 43 de Resolución Técnica N° XX. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento*. Obtenido de <https://cpcecba.org.ar>.

- FACPCE. (2013). Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). *Resolución Técnica N° 37. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados*. Obtenido de <https://www.facpce.org.ar>.

Notas:

(1) "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

(2) En el glosario del proyecto 43 se define "incorrecciones" como la 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 requerida 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 correcciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del mismo, 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

(3) El glosario del proyecto 43 define a la "Otra información" como información contable y no contable (distinta de los estados contables y del informe del auditor correspondiente) incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o de 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 de costumbre, en un documento que contiene la información objeto del encargo y el correspondiente informe del contador

(4) El proyecto 43 establece que el conocimiento del control interno incluye el modo en que el ente ha respondido a los riesgos derivados de la tecnología de la información y es conveniente que se realice en la primera etapa del trabajo, porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos posteriores de auditoría a aplicar

(5) Según el glosario del proyecto 43, un "grupo" son todos los componentes cuya información contable se incluye en los estados contables del grupo. Un grupo está formado por más de un componente

(6) Según el glosario del proyecto 43 representa 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

(7) Según el glosario del proyecto 43 representa la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información expuesta respecto a 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 correcciones pueden deberse a errores o fraudes.

(8) Según glosario del proyecto 43, corresponde a 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

(9) El glosario del proyecto 43 define a la "Otra información" como información contable y no contable (distinta de los estados contables y del informe del auditor correspondiente) incluida, por disposiciones legales o reglamentarias o de 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 de costumbre, en un documento que contiene la información objeto del encargo y el correspondiente informe del contador

(10) El contador informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y elementos de juicio obtenidos, ha llegado a su conocimiento alguna o varias cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene correcciones significativas

(11) Según el glosario del proyecto 43, representan las personas (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 afirmación, es el responsable de proporcionar información sobre la cuestión (afirmación), pudiendo ser también responsable de dicha cuestión. Puede ser o no la parte que contrata al contador (parte contratante)

(12) Según el proyecto 43, cuando la información contable se prepare en base a fines específicos, el contador debe incluir un párrafo donde se describa la finalidad para lo cual se ha preparado y en su caso los usuarios a quienes se destina el informe 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