TÍTULO:	DESAFÍOS PARA LOS INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE FORMAS DE INFORMACIÓN EXTERNA EMERGENTES
AUTOR/ES:	Rodríguez de Ramírez, Ma. del Carmen
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

MA. DEL CARMEN RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ

DESAFÍOS PARA LOS INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE FORMAS DE INFORMACIÓN EXTERNA EMERGENTES

La autora pasa revista a los puntos centrales del Documento de Discusión de IAASB "Apoyando la Credibilidad y la Confianza en las Formas de Información Externa Emergentes (IEE): Diez desafíos clave para los Compromisos de Aseguramiento", en el que se analiza la suficiencia de los estándares internacionales existentes para que los contadores independientes, a través de su servicio profesional, contribuyan a aumentar la credibilidad y confianza de toda una nueva gama de informes no tradicionales para terceros.

I - INTRODUCCIÓN

El 17/8/2016, el Grupo de Trabajo sobre Información Integrada de la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por la sigla en inglés de *International Auditing and Assurance Standards Board*) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por la sigla en inglés de *International Federation of Accountants*) publicó un Documento de Discusión cuyo título traducimos como "Apoyando la Credibilidad y la Confianza en las Formas de Información Externa Emergentes (IEE): Diez desafíos clave para los Compromisos de Aseguramiento".

El propósito explícito del documento es facilitar la discusión abierta acerca del papel potencial que pueden desempeñar (o que es preciso que hagan) tanto la IAASB(1) como otros actores dentro de lo que se pretende que sea un proceso holístico e interactivo para apoyar la credibilidad y la confianza en las formas de información externa emergentes (IEE(2), en inglés EER por *Emerging forms of external reporting*) que se están desarrollando y suelen aparecer ya sea incorporadas a los informes anuales tradicionales o publicadas como informes complementarios(3). El documento incluye el trabajo realizado por el Grupo que tomó en consideración el *feedback* al documento de consulta sobre Aseguramiento de Información Integrada publicado por el IIRC en julio de 2014 y que se publicó un año después.(4)

Se analiza cómo pueden aplicarse las normas internacionales de la IAASB, en especial el ISAE 3000 Revisado sobre *Compromisos de Aseguramiento diferentes de las Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica*.

El Documento consta de cinco partes:

I - Introducción.

II - Principales hallazgos de la investigación y alcance hasta la fecha.

III - Credibilidad y confianza en relación con los informes de IEE.

IV - Servicios profesionales relevantes cubiertos por las normas internacionales de la IAASB.

V - Diez desafíos clave para los Compromisos de Aseguramiento referidos a informes de IEE.

A continuación se transcriben las principales cuestiones que la consulta pretende esclarecer (IAASB, 2016c:3):

- De parte de todos los comentaristas: su opinión cerca del análisis del Grupo de Trabajo sobe los factores que aumentan la credibilidad y confianza de los informes de IEE (P1) y con quién se considera que la IAASB debe continuar vinculándose y colaborando para estos propósitos (P9).

- De parte de los *preparadores y de quienes ejercen roles en el gobierno organizacional*: las acciones que deben tomarse para aumentar la credibilidad y confianza en su IEE, tanto para uso interno como externo (P2 y P3).

- De los *inversores y reguladores*: los tipos de servicios profesionales que consideran serían útiles o necesarios en relación con los informes de IEE (P2 y P3), en particular con respecto a su opinión sobre la necesidad de diferentes tipos de compromisos de aseguramiento externo (P8).

- De los *emisores de normas y contadores prácticos*: cómo se están aplicando las Normas Internacionales de la IAASB vigentes y qué más podría ser necesario (P4 y P6), cómo se podrían abordar los diez desafíos clave relacionados con los compromisos de aseguramiento (P7) y cómo se están satisfaciendo a través de ellas las demandas de los usuarios mediante la provisión de servicios especiales (P8).

II - PRINCIPALES MENSAJES DESTACADOS EN EL DOCUMENTO DE DISCUSIÓN

A los efectos de determinar dónde es preciso que la IAASB focalice el análisis, a través de mayor diálogo y aportes de *stakeholders* para identificar de qué manera y cuándo responder más efectivamente al interés público sobre las formas emergentes de información externa, se resumen los siguientes puntos (IAASB, 2016c:5):

- *La credibilidad y confianza de los usuarios se mejoran a través de cuatro factores clave*: un marco de información sólido; un gobierno organizacional fuerte; información más amplia consistente; informes de servicios profesionales externos.

- *Los conceptos subyacentes de un marco de información sólido y de gobierno organizacional fuerte están vigorosamente relacionados con los conceptos subyacentes de los compromisos de aseguramiento*. Estos conceptos están fuertemente focalizados en comunicar información relevante para la toma de decisiones de los usuarios.

- *Un compromiso de aseguramiento de formas de IEE constituye una analogía cercana a una auditoría de estados financieros, pero existen muchas diferencias de detalle importantes*. Los informes de IEE, por lo general, abordan una variedad más amplia de cuestiones que la contenida en los marcos de información financiera y son utilizados por un grupo más amplio y diverso de usuarios para un rango de propósitos más diverso.

- *Se identificaron "Diez desafíos clave" en relación con los compromisos de aseguramiento sobre formas IEE*. Se concluyó que las causas de los mismos se derivan de las principales diferencias entre los marcos de IEE y los de información financiera y los desafíos que generan estas diferencias para establecer una gobernanza sólida sobre las formas IEE.

- *Los "Diez desafíos clave" constituyen en la actualidad barreras para una utilización más amplia de los compromisos de aseguramiento para los informes IEE*. Sin embargo, no se encontró que resulten insuperables; por el contrario, se determinó que el modelo de aseguramiento de la IAASB ya contempla considerable flexibilidad para la aplicación de los conceptos subyacentes.

- *La propuesta del documento para una manera más efectiva de comenzar a abordar los desafíos* es explorar si es preciso desarrollar guías adicionales para permitir que los contadores prácticos apliquen los requisitos de las Normas Internacionales para compromisos de aseguramiento de la IAASB en relación con las formas IEE.

III - DIFERENCIAS DETECTADAS ENTRE LA IEE Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las principales diferencias que señala el documento entre la IEE y la información financiera que motivan los desafíos para los compromisos de aseguramiento tienen que ver con:

- El rango más amplio de temas subyacentes.

- La mayor diversidad de los grupos de interés para los que se prepara la información y la utilización que se hace de la misma.

- La mayor variedad de elementos de contenido, cada uno de los cuales puede ser medido en distintas unidades (diferentes de la moneda y en diversas escalas).

- La existencia de áreas en donde el juicio profesional es mayor, que presentan riesgos de sesgo.

- Los cambios que se están dando en los sistemas de información, los procesos y los controles internos sobre información no financiera.

- Los cambios que se están produciendo en los procesos de gobernanza relacionados.

- Los cambios en la variedad de marcos de IEE que se hallan en evolución.

- La necesidad de más experticia en temas más amplios para preparar los informes de IEE.

IV - IEE Y AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Para los casos en que la IEE se encuentre formando parte de lo que se considera como informe anual, el auditor debe leer el informe y considerar si existe inconsistencia material entre dicha información y los estados financieros, tomando también en cuenta el conocimiento obtenido en la auditoría. Esto es requerido por la NIA 720 (Revisada) *Responsabilidades del Auditor sobre Otra Información* para los propósitos de la auditoría de los estados financieros y no constituye un compromiso de aseguramiento separado sobre la IEE.

El documento señala que existe una gama de servicios profesionales que pueden contribuir a mejorar la credibilidad y confianza en los informes de IEE que va desde los Compromisos de Aseguramiento, pasando por los Compromisos de Procedimientos Acordados y los Compromisos de Compilación, tal como están cubiertos y definidos por las Normas Internacionales de la IAASB (además de otros no abordados por las mismas como las Certificaciones, los Informes de Expertos, los Compromisos de Asesoramiento o Consultoría, los compromisos de aseguramiento de disponibilidad, las evaluaciones de vencimientos, etc.).

V - DESARROLLOS DE LA IEE Y DEMANDAS DE ASEGURAMIENTO SOBRE LA MISMA

Del análisis realizado de la doctrina académica y de las discusiones preliminares mantenidas con diversos grupos de interés para analizar los desarrollos recientes sobre la IEE y la demanda de servicios profesionales sobre dicha información se arribó a las siguientes conclusiones(5) (IAASB, 2016c:4):

- La IEE se halla todavía en evolución para cumplir con las demandas emergentes de una variedad de grupos de interés de contar con información más amplia sobre las entidades.

- Existe demanda de acciones para apoyar la credibilidad y la confianza, pero la misma no se halla limitada a los servicios profesionales.

- Se están llevando a cabo varios tipos de compromisos profesionales de servicios en relación con los informes de IEE, pero se trata, principalmente, de servicios de asesoramiento y compromisos de aseguramiento.

- Es necesario que exista flexibilidad en la naturaleza de los servicios profesionales a medida que evolucionan los marcos de información para permitir que se brinde credibilidad y confianza de manera apropiada.

Se destacan los siguientes aspectos del modelo de aseguramiento de la IAASB plasmados en el ISAE 3000:

- **Relación de por lo menos tres partes**. El responsable (que también puede ser el que mide o evalúa y el contratante), el contador práctico y los destinatarios. El medidor o evaluador tiene la responsabilidad de contar con una base razonable para la información sobre la materia de análisis; aunque el contador informará sobre la materia, el medidor debe tener sus propios procesos para lograr una base razonable para la información.

- **Materia subyacente/información sobre la materia de análisis**. Una materia de análisis apropiada (como podría ser la creación de valor) tiene que ser identificable y susceptible de medición o evaluación consistente tomando como referencia los criterios aplicables de tal forma que la información sobre la materia resultante pueda ser sometida a procedimientos que permitan obtener evidencia apropiada para apoyar la concusión del aseguramiento. En algunos casos, el compromiso puede vincularse solo a una

parte de una materia más amplia, por lo que el contador práctico deberá considerar si con ello cumple con las necesidades de información de los destinatarios como grupo.

- **Criterios apropiados**. Son los que el profesional espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia de análisis y que resulten apropiados para las circunstancias del compromiso y estén disponibles para los destinatarios. Deben cumplir con las características de relevancia, completitud, confiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Pueden ser establecidos (por leyes o regulaciones o emitidos por organismos reconocidos de expertos que siguen un proceso debido transparente si son relevantes para las necesidades de información de los destinatarios) o especialmente diseñados para los propósitos de preparación de la información sobre la materia de análisis.

- **Evidencia**. El profesional realiza procedimientos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y apropiada para apoyar su conclusión, pudiendo variar la naturaleza, oportunidad y profundidad de los mismos de acuerdo al tipo de compromiso (de aseguramiento razonable o limitado) que se trate.

- **Compromiso de aseguramiento razonable o limitado**. En el compromiso de aseguramiento razonable, el profesional reduce el riesgo del compromiso a un nivel bajo aceptable para las circunstancias (se expresa en forma positiva). En el de aseguramiento limitado, el riesgo es mayor que en el anterior puesto que la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos son más limitados (se expresa en forma negativa). Puede variar el nivel de aseguramiento por los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida pero tiene que tener significado para los destinatarios.

- **Informe de aseguramiento**. Debe ser por escrito y contener clara expresión de la conclusión del profesional sobre la información de la materia de análisis.

- **Ética y control de calidad**. El equipo que lleva adelante el compromiso cumple con los requerimientos éticos, incluyendo los de independencia, y el contador que lo desarrolla es un miembro de una firma que está sujeta a control de calidad.

VI - LOS DIEZ DESAFÍOS CLAVE PARA EL ASEGURAMIENTO DE LA IEE

A continuación se transcriben los desafíos que el Documento identifica sobre el aseguramiento de la IEE:

1. Complejidad para determinar el alcance de un compromiso de aseguramiento sobre la IEE.

2. Evaluación de la pertinencia de criterios de manera consistente.

3. Abordaje de la materialidad para información diversa contando con pocas guías en los marcos de IEE.

4. Desarrollo de afirmaciones para temas de naturaleza diversa.

5. Falta de madurez en la gobernanza y el control interno sobre procesos de información de IEE.

6. Obtención de aseguramiento sobre información narrativa.

7. Obtención de aseguramiento sobre información orientada al futuro.

8. Ejercicio del escepticismo profesional y del juicio profesional.

9. Logro de las competencias necesarias para desarrollar el compromiso.

10. Comunicación efectiva en el informe de aseguramiento.

El parágrafo 102 del documento señala (IAASB, la traducción es nuestra) respecto del alcance del compromiso:

102. Comprender el desafío. El alcance potencial de un compromiso de aseguramiento sobre IEE puede ser más amplio y diverso que el de una auditoría de estados financieros, reflejando la diversidad mucho mayor existente en la información contenida en estos informes. Los desafíos identificados supra para establecer una gobernanza fuerte relacionada con las principales diferencias entre los marcos de información financiera y de IEE pueden resultar en juicios de aceptación difíciles en una cantidad de áreas o en costos que superen los beneficios para que se lleven a cabo compromisos de aseguramiento de alcance total en este momento. Mientras parecen estar emergiendo algunas formas nuevas de compromisos, existe también un deseo de considerar compromisos alternativos (de menor alcance) en estas circunstancias, siempre que exista un propósito racional para tales compromisos. Sin embargo, para muchos esto parece ser una posibilidad compleja para encarar y las consideraciones necesarias no siempre se comprenden bien.

Y, en el 103, se indica cómo se halla contemplado el tema en la actualidad:

Cómo las normas internacionales de la IAASB encaran el problema. Entendemos que el ISAE 3000 (R) ya permite una flexibilidad considerable en el alcance de los compromisos de aseguramiento en relación con informes de IEE. Por ejemplo, el alcance de un compromiso de aseguramiento puede limitarse a

partes del informe integrado (tales como las que no dan lugar a algunos de los desafíos mencionados en el p. 102). Además, puede ser posible superar algunos de estos desafíos específicos identificados, por ejemplo, a través del establecimiento de criterios desarrollados para la entidad para informar o a través de informes de aseguramiento más informativos.

Con respecto al juicio profesional y al escepticismo, resultan reveladores los siguientes comentarios vertidos en el párrafo 105 en el que se explora la evaluación de la pertinencia de los criterios apropiados:

105. Comprendiendo el desafío. Las características de los criterios apropiados (ver p. 69) se hallan muy relacionadas con las características de un marco de IEE que sea posible que generen información creíble (ver Tabla 1).Los marcos de IEE generalmente son menos prescriptivos sobre los elementos de contenido y los métodos de representación y, por lo tanto, son más ambiguos sobre la determinación de estos elementos. La naturaleza diversa de los elementos de contenido permite que se produzca un sesgo gerencial al realizar estas determinaciones. Por lo tanto, existe una necesidad considerable de que el contador práctico aplique juicio profesional y escepticismo profesional al abordar la pertinencia de los criterios en un compromiso de aseguramiento de IEE.

Se aclara, además, que el ISAE 3000(R) no se pronuncia sobre la evaluación de la pertinencia de los criterios apropiados:

107. (…) El ISAE 3000 (R) menciona que los criterios establecidos se presumen apropiados, en ausencia de indicaciones en contrario. Los criterios desarrollados por la entidad deben hallarse disponibles para los destinatarios y, por lo tanto, los prácticos también deben hacer juicios sobre la adecuación de su transparencia. ISAE 3000 (R) no especifica en detalle cómo evaluar la pertinencia de los criterios. En lugar de ello, aborda estas cuestiones de manera neutral.

Y sobre la Materialidad, se expide de la siguiente forma:

109. El contenido de informes de IEE generalmente es menos especificado en forma integral y mayormente basado en juicios de valor. Un desafío clave, por lo tanto, en un compromiso de aseguramiento sobre IEE es cómo evaluar lo que podría ser material cuando tanto los usuarios como sus necesidades de información pueden ser diversos y hasta desconocidos. Los marcos de IEE no siempre proporcionan guías sobre materialidad. Al aplicar el concepto de materialidad, probablemente exista la necesidad de que el proceso de materialidad de la IEE de la entidad asegure que estos juicios reflejan las perspectivas más amplias y diversas de los usuarios que se suelen encontrar. Otro desafío clave es que, comparado con los EEFF, la IEE no tiene una unidad común de medida o evaluación en la cual expresar cada uno de los elementos de contenido relacionados con la materia de análisis subyacente y, por lo tanto, la realización de juicios generales de materialidad es más difícil de comparar.

Se aclara que, puesto que el ISAE 3000 tiene que ser neutral con respecto a los marcos, solo proporciona guías muy generales sobre la materialidad y no aclara que, puesto que la materialidad refleja la perspectiva de los usuarios, lo que es material es igual tanto para los compromisos de seguridad limitada como para los de seguridad razonable. Es por ello que proponen analizar si es preciso emitir guías adicionales en el contexto de la IEE, para evaluar el proceso de materialidad de una organización, incluyendo el alcance y la naturaleza del involucramiento de los grupos de interés, considerando la materialidad general de incorrecciones y la materialidad de representaciones cualitativas, incluyendo las descripciones narrativas y la información con orientación futura.

VII - CONCLUSIÓN PRELIMINAR DEL DOCUMENTO PUESTA A CONSIDERACIÓN DE LOS COMENTARISTAS

Como resultado del análisis se concluyó que el ISAE 3000 (R) proporciona una base importante para desarrollar compromisos de aseguramiento relacionados con los informes de IEE y que, si bien algunos desafíos identificados requieren acciones más profundas, todavía es demasiado pronto como para desarrollar una norma de compromiso de aseguramiento específica para la IEE. Por lo tanto, el documento pretende obtener opiniones acerca de si el ISAE 3000 (R) es o no suficiente y, si no lo es, dónde sería necesario elaborar guías adicionales para permitir que los contadores prácticos lo apliquen de manera más efectiva.

VIII - BIBLIOGRAFÍA

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016 a): "*Supporting Credibility and Trust in Emergency Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements" -* Discussion Paper - agosto/2016, en www.ifac.org

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016 b): "*Supplemental Information to the Discussion Paper Supporting Credibility and Trust in Emergency Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements"* - Supplemental Information - agosto/2016, en www.ifac.org

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016 c): "*At a Glance. Supporting Credibility and Trust in Emergency Forms of Reporting, An Overview of the IAASB´s Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emergency Forms of External Reporting"* - Ten Key Challenges for Assurance Engagements - agosto/2016, en www.ifac.org

- International Integrated Reporting Council (IIRC): "*Assurance on <IR>. Overview of feedback and call to action"* -julio/2015, en http://integratedreporting.org

- International Integrated Reporting Council (IIRC): "*Assurance on <IR>: Introduction to the discussion"* - julio/2014, en http://integratedreporting.org

- International Integrated Reporting Council (IIRC): "*Assurance on <IR>: an exploration of issues"* - julio/2014, en http://integratedreporting.org

- Rodríguez de Ramírez, Ma. del Carmen: "La información integrada. Una aproximación preliminar" - Primer Informe de Avance Proyecto UBACYT 2014-2017 - FCE - UBA, en www.economicas.uba.ar

---

Notas:

(1) Fue, precisamente, con la intención de monitorear cuándo y cómo responder en el interés público a las IEE que se creó el Grupo de Trabajo sobre Información Integrada (IRWG, por la sigla en inglés de *Integrated Resporting WorkingGroup*) que produjo el Documento de Discusión bajo análisis

(2) Puede consultarse un Apéndice en el que se resumen los 33 Organismos e Iniciativas de IEE que se consideran más prominentes. En el mismo se indican para cada uno: los objetivos; principales promotores; otros promotores clave; grupos de interés focalizados; breve reseña de su origen; principales productos; área de focalización/alcance y cobertura geográfica. Algunas de estas iniciativas (como el Pacto Global o la *Global Reporting Initiative*) buscan promover un enfoque amplio para la información, en tanto otras (como la *Carbon Disclosure Standards Board*, o el *Carbon Disclosure Project*) se focalizan solo en aspectos vinculados con cuestiones ambientales. Otras, como el Diálogo de Información Corporativa, buscan lograr colaboración entre diversas iniciativas para lograr mayor consistencia entre sus marcos (en este caso, IIRC, GRI, SASB, IASB, FASB, CDP, CDSB, ISO), en www.ifac.org

(3) Preferimos traducir *supplemental* como complementario/a pues da la idea de algo necesario para completar algo que, en este caso, sería la información financiera tradicional a través de información social (incluyendo la referida a las prácticas de buen gobierno) y/o ambiental, de manera de integrar perspectivas para dar una mejor idea de cómo la organización crea valor en el tiempo

(4) En julio de 2015, el IIRC publicó un documento denominado "*Overview of feedback and call to action*", en el que resumía las cuestiones importantes planteadas en el debate sobre el documento de consulta "Aseguramiento en <IR>: Introducción a la discusión", que había sido lanzado en julio 2014, junto con la más detallada "Aseguramiento en <IR>: una exploración de temas". El debate incluyó mesas redondas en las que participaron alrededor de 400 personas en el mundo y dio como resultado 63 presentaciones por escrito recibidas. Una de ella corresponde a la efectuada por el Centro de Investigaciones en Auditoría y Responsabilidad Social de la FCE de la UBA. Entre los aspectos resaltados en el resumen ejecutivo del *Feedback* se indicaba que la <IR> es relativamente nueva y está todavía en evolución y que el aseguramiento en <IR> necesitará evolucionar junto con la práctica del reporte mismo

(5) Se aclara que se trabajó, en particular, con el resultado de las discusiones sobre aseguramiento de formas de IEE que se llevaron a cabo a través de la vinculación con el IIRC (*International Integrated Reporting Council)*, la GRI (*GlobalReporting Initiative*) y el WBCSD (*World Business Council for Sustainable Development*)

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.