

**NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE  
ASEGURAMIENTO 3410**

**ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE  
DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO**

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

**CONTENIDO**

---

|  | Apartado |
|--|----------|
| <b>Introducción</b> .....  | 1        |
| Alcance de esta NIEA .....   | 2–11     |
| Fecha de entrada en vigor .....  | 12       |
| <b>Objetivos</b> .....   | 13       |
| <b>Definiciones</b> .....  | 14       |
| <b>Requerimientos</b>  |          |
| NIEA 3000 .....  | 15       |
| Aceptación y continuidad del encargo .....   | 16–18    |
| Planificación .....  | 19       |
| Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución<br>del encargo.....  | 20–22    |
| Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno<br>de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos<br>de incorrección material..... | 23–34    |
| Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material<br>y procedimientos posteriores .....  | 35–56    |
| Utilización del trabajo de otros profesionales .....   | 57       |
| Manifestaciones escritas .....   | 58–60    |
| Hechos posteriores .....   | 61       |
| Información comparativa .....  | 62–63    |
| Otro tipo de información .....   | 64       |
| Documentación .....  | 65–70    |
| Revisión del control de calidad de los encargos .....  | 71       |
| Formación de la conclusión de aseguramiento .....  | 72–75    |

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO  
INVERNADERO

|   |           |
|---|-----------|
| Contenido del informe de aseguramiento .....  | 76–77     |
| Otros requerimientos de comunicación .....  | 78        |
| <b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>  |           |
| Introducción .....  | A1–A7     |
| Definiciones .....  | A8–A16    |
| NIEA 3000 .....   | A17       |
| Aceptación y continuidad del encargo .....  | A18–A37   |
| Planificación .....   | A38–A43   |
| Importancia relativa o materialidad en la planificación<br>y ejecución del encargo .....  | A44–A51   |
| Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control<br>interno de la entidad y la identificación y valoración<br>de los riesgos de incorrección material ..... | A52–A89   |
| Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección<br>material y procedimientos posteriores .....   | A90–A112  |
| Utilización del trabajo de otros profesionales .....  | A113–A115 |
| Manifestaciones escritas .....  | A116      |
| Hechos posteriores .....  | A117      |
| Información comparativa .....   | A118–A123 |
| Otro tipo de información .....  | A124–A126 |
| Documentación .....   | A127–A129 |
| Revisión del control de calidad de los encargos .....   | A130      |
| Formación de la conclusión de aseguramiento .....   | A131–A133 |
| Contenido del informe de aseguramiento .....  | A134–A152 |
| Anexo 1: Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones  |           |
| Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases<br>de efecto invernadero   |           |

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

## Introducción

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

## Alcance de esta NIEA

2. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad.
3. La conclusión del profesional ejerciente respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este. En dichos casos: (Ref.: Apartados A1–A2)
  - (a) Esta NIEA se aplica a los procedimientos de aseguramiento realizados con respecto a la declaración de GEI, excepto cuando la declaración de GEI es una parte relativamente menor de la información global sujeta a encargos de aseguramiento; y
  - (b) la NIEA 3000 (Revisada)<sup>1</sup> (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.
4. Esta NIEA no trata ni proporciona orientación específica para los encargos de aseguramiento que deben informar acerca de:
  - (a) Declaraciones de emisiones, excepto emisiones de GEI, por ejemplo, óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de azufre (SO2). Esta NIEA puede proporcionar orientación para tales encargos;<sup>2</sup>

<sup>1</sup> NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*.

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

- (b) otra información relacionada con GEI, tal como las "huellas" del ciclo de vida de un producto, información "de base" hipotética e indicadores de rendimiento clave basados en los datos de las emisiones; o (Ref.: Apartado A3)
- (c) instrumentos, procesos o mecanismos, tales como proyectos de compensación utilizados por otras entidades como deducciones de emisiones. Sin embargo, cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que están sujetas al encargo de aseguramiento, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones, según corresponda (ver apartado 76(f)).

*Encargos de constatación y encargos de informes directos*

5. El Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (el Marco de Aseguramiento) estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos de constatación.<sup>3</sup>

*Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada*

6. La NIEA 3000 (Revisada) indica que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada<sup>4</sup>. Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada.
7. Tanto en los encargos de seguridad razonable como en los encargos de seguridad limitada de una declaración de GEI, el profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos de aseguramiento, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones. La determinación de los procedimientos de aseguramiento acerca de un encargo específico es una cuestión de juicio profesional. Debido a que las declaraciones de GEI cubren una amplia gama de circunstancias, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos pueden variar considerablemente de encargo a encargo.
8. A menos que se indique lo contrario, cada requerimiento de esta NIEA se aplica tanto a los encargos de seguridad razonable como a los encargos de seguridad limitada. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente aplicará en un encargo de seguridad limitada diferirán en cuanto a su naturaleza y momento

---

<sup>3</sup> NIA 3000 (Revisada), apartado 12(a)(ii).

<sup>4</sup> NIA 3000 (Revisada), apartado 12a)(i)(b).

de realización, y serán de una menor extensión que en un encargo de seguridad razonable.<sup>5</sup> Los requerimientos que se aplican a un tipo u otro de encargo solamente han sido presentados en un formato de columna con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) después del número de apartado. A pesar de que algunos procedimientos solo son requeridos para los encargos de seguridad razonable, estos pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada (ver también apartado A90, que incluye las diferencias principales entre los procedimientos posteriores del profesional ejerciente para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada relacionado con una declaración de GEI). (Ref.: Apartados A4, A90)

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

9. Al profesional se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad. Esta NIEA complementa, pero no reemplaza, la NIEA 3000 (Revisada) y amplía la información acerca de cómo la NIEA 3000 (Revisada) debe aplicarse a un encargo de aseguramiento a fin de informar acerca de una declaración de GEI de la entidad. (Ref.: Apartado A17)
10. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA)*, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*Código de Ética del IESBA*) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.<sup>6</sup> También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1<sup>7</sup> u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref.: Apartados A5–A6)
11. Cuando el encargo está sujeto a disposiciones legales o reglamentarias locales o a las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones, esta NIEA no elude dichas disposiciones legales y reglamentarias o las disposiciones del plan. En el caso que las disposiciones legales o reglamentarias o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones difieran de esta NIEA, un encargo llevado en cumplimiento de las disposiciones legales o

---

<sup>5</sup> NIA 3000 (Revisada), apartado 12(a)(iii).

<sup>6</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(a), 20 y 34.

<sup>7</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31(a). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados".

reglamentarias, o las disposiciones de un plan en particular, no cumplirán automáticamente con esta NIEA. El profesional ejerciente tiene derecho a declarar el cumplimiento con esta NIEA además del cumplimiento con las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones del plan de comercialización de emisiones solamente cuando se ha cumplido con todos los requerimientos aplicables de esta NIEA. (Ref.: Apartado A7)

### **Fecha de entrada en vigor**

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

### **Objetivos**

13. Los objetivos del profesional ejerciente son:
  - (a) Obtener bien seguridad razonable o bien seguridad limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión de seguridad razonable o limitada;
  - (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del profesional ejerciente acerca de si:
    - (i) en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o
    - (ii) en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; y
  - (c) comunicar, según lo requiera esta NIEA, de acuerdo con los hallazgos del profesional ejerciente.

### **Definiciones**

14. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:<sup>8</sup>
  - (a) Criterios aplicables - Los criterios utilizados por la entidad para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.

---

<sup>8</sup> Las definiciones presentes en la NIEA 3000 (Revisada) también se aplican a esta NIEA.

- (b) Afirmaciones - manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en las declaraciones de GEI y que el profesional ejerciente tiene en cuenta al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pudieran existir.
- (c) Año base - Un año específico o un promedio de varios años con los que se comparan las emisiones de la entidad a lo largo del tiempo.
- (d) Límite y comercialización - Un sistema que establece límites de emisiones globales, asigna volúmenes de emisiones a los participantes y les permite comercializar créditos de emisiones y volúmenes unos con otros.
- (e) Información comparativa - Las cantidades e información a revelar incluidas en la declaración de GEI relativas a uno o más periodos anteriores.
- (f) Emisiones - Los GEI que, durante el periodo en cuestión, han sido emitidos a la atmósfera o que hubieran sido emitidos a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. Las emisiones se pueden categorizar de la siguiente manera:
- Emisiones directas (también conocidas como emisiones de Alcance 1), que son emisiones de fuentes pertenecientes a la entidad o controladas por esta. (Ref.: Apartado A8)
  - Emisiones indirectas, que son emisiones derivadas de las actividades de la entidad pero que ocurren en fuentes pertenecientes a otra entidad o controladas por esta. Las emisiones indirectas se pueden categorizar de la siguiente manera:
    - Emisiones de Alcance 2, que son emisiones asociadas con la energía que se transfiere hacia la entidad y que esta consume. (Ref.: Apartado A9)
    - Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas. (Ref.: Apartado A10)
- (g) Deducción de emisiones – Cualquier elemento incluido en la declaración de GEI que se deduce del total de las emisiones informadas, pero que no constituye una eliminación; por lo general incluye compensaciones adquiridas, pero también puede incluir una variedad de otros instrumentos o mecanismos, tales como créditos de rendimiento y volúmenes reconocidos por un plan normativo o de otro tipo del cual la entidad forma parte. (Ref.: Apartados A11–A12)
- (h) Factor de emisiones – Un factor o una ratio matemática para convertir la medida de una actividad (por ejemplo, litros de combustible consumidos, kilómetros recorridos, la cantidad de animales de una

industria pecuaria o toneladas obtenidas de un producto) en una estimación de la cantidad de GEI asociada con dicha actividad.

- (i) Plan de comercialización de emisiones – Un método basado en el mercado que se utiliza a fin de controlar los gases de efecto invernadero por medio de incentivos económicos para lograr reducciones en las emisiones de dichos gases.
- (j) Entidad – La entidad legal, la entidad económica o la parte identificable de una entidad legal o económica (por ejemplo, una fábrica única u otra forma de instalación, tal como un vertedero), o la combinación de entidades legales o de otro tipo o partes de dichas entidades (por ejemplo, un negocio conjunto) con la cual las emisiones de la declaración de GEI están relacionadas.
- (k) Fraude – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno en la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
- (l) Procedimientos posteriores - Procedimientos realizados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, incluyendo pruebas de controles (de ser el caso), pruebas de detalle y procedimientos analíticos.
- (m) Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo.<sup>9</sup>
- (n) Gases de efecto invernadero (GEI) – Dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>-e).

<sup>9</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(x).

- (o) Límites de la organización – El límite que determina las operaciones a incluir en la declaración de GEI de la entidad.
- (p) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo – La cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la importancia relativa para la declaración de GEI al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para la declaración de GEI. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.
- (q) Compensación adquirida – Una deducción de emisiones en la cual la entidad paga por la reducción de las emisiones de otra entidad (reducciones de emisiones) o por el aumento de las eliminaciones de emisiones de otra entidad (mejoramiento de eliminaciones), comparada con referencia hipotética. (Ref.: Apartado A13)
- (r) Cuantificación - El proceso de determinación de la cantidad de GEI relacionados con la entidad, ya sea directa o indirectamente, según su emisión (o eliminación) por parte de ciertas fuentes en particular (o sumideros).
- (s) Eliminación – Los GEI que la entidad, durante el periodo en cuestión, ha eliminado de la atmósfera o que hubiera emitido a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. (Ref.: Apartado A14)
- (t) Instalación significativa – Una instalación con importancia significativa individual debido al tamaño de sus emisiones en relación con la suma de emisiones incluidas en la declaración de GEI o por su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos particulares de incorrección material. (Ref.: Apartados A15–A16)
- (u) Sumidero – Una unidad física o proceso que elimina GEI de la atmósfera.
- (v) Fuente – Una unidad física o proceso que libera GEI en la atmósfera.
- (w) Tipo de emisión – Un agrupamiento de emisiones basado en, por ejemplo, la fuente de emisión, tipo de gas, región o instalación.

## Requerimientos

### NIEA 3000 (Revisada)

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

### Aceptación y continuidad del encargo

#### *Cualificaciones, conocimiento y experiencia*

16. El socio del encargo:
  - (a) Tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y la competencia necesaria para la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones a fin de aceptar la responsabilidad de la conclusión del aseguramiento; y
  - (b) estará conforme con el hecho de que quienes van a realizar el encargo colectivamente tienen la competencia y capacidades adecuadas, tanto para la cuantificación e información sobre emisiones como en encargos de aseguramiento para cumplir con el encargo de aseguramiento de acuerdo con esta NIEA. (Ref.: Apartados A18–A19)

#### *Condiciones previas para el encargo*

17. Para determinar si concurren las condiciones previas para el encargo:
  - (a) El socio del encargo determinará que ambos, la declaración de GEI y el encargo, tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios a quienes se destina el informe, teniendo en cuenta, en especial: (Ref.: Apartado A20)
    - (i) si la declaración de GEI es para excluir emisiones significativas que han sido, o podrían ser, cuantificadas, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias;
    - (ii) si el encargo es para excluir dar un grado de seguridad sobre las emisiones significativas sobre las cuales la entidad informa, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias; y
    - (iii) si el encargo es para incluir un grado de seguridad sobre deducciones de emisiones, si la naturaleza del grado de seguridad que el profesional ejerciente obtendrá con respecto a las deducciones y el contenido del informe de aseguramiento que se busca con respecto a ellos es claro, razonable dadas las circunstancias y entendido por la parte contratante. (Ref.: Apartados A11–A12)

- (b) Al determinar la adecuación de los criterios aplicables, según los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada),<sup>10</sup> el profesional ejerciente determinará si los criterios abarcan al menos: (Ref.: Apartados A23–A26)
  - (i) el método para determinar el límite organizativo de la entidad; (Ref.: Apartados A27–A28)
  - (ii) los GEI a justificar;
  - (iii) métodos de cuantificación aceptables, que incluyen métodos para hacer ajustes al año base (si corresponde); e
  - (iv) información para revelar adecuada de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios significativos hechos en la preparación de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A29–A34)
- (c) El profesional ejerciente obtendrá la aceptación de la entidad respecto de que reconoce y comprende su responsabilidad:
  - (i) de diseñar, implementar y mantener dicho control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI libre de incorrección material, debida a fraude o error;
  - (ii) relativa a la preparación de su declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y (Ref.: Apartado A35)
  - (iii) de referirse a, o describir en su declaración de GEI, los criterios aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulta fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló. (Ref.: Apartado A36)

*Acuerdo de los términos del encargo*

18. Los términos del encargo que la NIEA 3000 (Revisada)<sup>11</sup> requiere que sean acordados incluirán: (Ref.: Apartado A37)
- (a) El objetivo y el alcance del encargo;
  - (b) las responsabilidades del profesional ejerciente;
  - (c) las responsabilidades de la entidad, que incluyen aquellas descritas en el apartado 17(c);
  - (d) la identificación de los criterios aplicables para la preparación de la declaración de GEI;

---

<sup>10</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 24(b) y 41.

<sup>11</sup> NIA 3000 (Revisada), apartado 27.

- (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado; y
- (f) un reconocimiento de que la entidad acepta proporcionar manifestaciones escritas al momento de la conclusión del encargo.

### **Planificación**

19. Al planificar el encargo, según lo requiere la NIEA 3000 (Revisada),<sup>12</sup> el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A38–A41)
  - (a) Identificará las características del encargo que definen su alcance;
  - (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización del encargo y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
  - (c) considerará los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
  - (d) considerará los resultados de los procedimientos de aceptación o continuidad del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo;
  - (e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo, incluyendo la participación de expertos y otros profesionales ejercientes y (Ref.: Apartados A42–A43)
  - (f) determinará el impacto de la función de auditoría interna de la entidad, en su caso, en el encargo.

### **Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo**

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

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

---

<sup>12</sup> NIA 3000 (Revisada), apartado 40.

*Revisión a medida que el encargo avanza*

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

**Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material**

*Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno*

23. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de lo siguiente: (Ref.: Apartados A52–A53)
- (a) Factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes incluidos los criterios aplicables.
  - (b) La naturaleza de la entidad, lo que incluye:
    - (i) La naturaleza de las operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad, que comprende: (Ref.: Apartados A27–A28)
      - a. las fuentes e integridad de las emisiones y, de ser el caso, deducciones de emisiones y sumideros;
      - b. la contribución de las emisiones globales de cada una de las entidades; y
      - c. las incertidumbres asociadas a las cantidades informadas en la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A54–A59)
    - (ii) Cambios con relación al periodo anterior en la naturaleza o extensión de las operaciones, incluyendo si han existido fusiones, adquisiciones o ventas de las fuentes de emisión, o externalización de funciones con emisiones significativas; y
    - (iii) la frecuencia y naturaleza de las interrupciones en las operaciones. (Ref.: Apartado A60)
  - (c) La selección y aplicación de métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes por parte de la entidad, incluidas las razones para los cambios correspondientes y la posibilidad de contabilizar dos veces las emisiones en la declaración de GEI.
  - (d) Los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones, incluida la correspondiente información a revelar.
  - (e) El objetivo y la estrategia para el cambio climático de la entidad, en su caso, y los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados. (Ref.: Apartado A61)

- (f) La supervisión y responsabilidad de la información sobre las emisiones dentro de la entidad.
- (g) Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna y, en su caso, sus actividades y hallazgos principales con respecto a las emisiones.

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

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

*Obtención de conocimiento del control interno de la entidad*

| Seguridad limitada  | Seguridad razonable  |
|---|--|
| <p>25L. Para el control interno relativo a la cuantificación de emisiones y preparación de informes de las emisiones, como base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento, por medio de indagaciones, acerca de: (Ref.: Apartados A52–A53, A69–A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) El entorno del control;</li> <li>(b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; y</li> <li>(c) los resultados del proceso de valoración de riesgos por la entidad.</li> </ul> | <p>25R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de los siguientes componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material: (Ref.: Apartados A52–A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) El entorno del control;</li> <li>(b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones;</li> <li>(c) el proceso de valoración de riesgos por la entidad;</li> <li>(d) las actividades de control relevantes para el encargo, que serán aquellas que a su juicio es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar</li> </ul> |

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO  
INVERNADERO

| Seguridad limitada | Seguridad razonable   |
|--------------------|---|
|                    | <p>los procedimientos posteriores que respondan a los riesgos valorados. Un encargo de aseguramiento no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de emisión e información a revelar en la declaración de GEI o cada afirmación correspondiente a estos; y (Ref.: Apartados A71–A72)</p> <p>(e) seguimiento de los controles.</p> |
|                    | <p>26R. Al obtener el conocimiento requerido por el apartado 25R, el profesional ejerciente evaluará el diseño de los controles y determinará si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad responsable de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A52–A53)</p>                                       |

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

27. Si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, este considerará si la información obtenida es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. (Ref.: Apartado A73)
28. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, o falta de cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que afectan la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A84–A86)
29. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo del profesional ejerciente discutirán la probabilidad de incorrección material en la declaración de GEI de la entidad debido a fraude o error y la aplicación de los criterios correspondientes a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará qué cuestiones deben ser comunicadas a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no esté involucrado en la discusión.
30. El profesional ejerciente evaluará si los métodos de cuantificación y las políticas de emisión de informes, incluida la determinación del límite

organizativo de la entidad, son adecuados a sus operaciones y congruentes con los criterios aplicables y políticas de emisión de informes y cuantificación utilizadas en la industria en cuestión y en periodos anteriores.

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

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

Auditoría interna

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

*Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

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

### Causas de los riesgos de incorrección material

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

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

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

| Seguridad limitada  | Seguridad razonable  |
|---|--|
| <p>37L. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A90, A94)</p> <p>(a) considerará los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de incorrección material para los tipos materiales de emisiones e información a revelar; y (Ref.: Apartado A95)</p> <p>(b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A97)</p> | <p>37R. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A90, A94)</p> <p>(a) Considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para los tipos materiales de emisiones e información a revelar, lo que incluye: (Ref.: Apartado A95)</p> <p>(i) la probabilidad de que exista incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de emisión o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y</p> <p>(ii) si el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; y (Ref.: Apartado A96)</p> <p>(b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A97)</p> <p><i>Pruebas de controles</i></p> <p>38R. El profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si: (Ref.: Apartado A90(a))</p> <p>(a) el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; o (Ref.: Apartado A96)</p> <p>(b) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí solos evidencia suficiente y adecuada sobre las afirmaciones. (Ref.: Apartado A98)</p> <p>39R. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el profesional ejerciente realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus</p> |

| Seguridad limitada   | Seguridad razonable   |
|--|---|
|  | <p>consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref.: Apartado A90)</p> <p>(a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;</p> <p>(b) son necesarias pruebas de controles adicionales; o</p> <p>(c) resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección material mediante otros procedimientos.</p> <p><i>Procedimientos distintos a las pruebas de controles</i></p> <p>40R. Independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de detalle o procedimientos analíticos además de las pruebas de controles, si corresponde, para cada tipo material de emisión o información a revelar. (Ref.: Apartados A90, A94)</p> <p>41R. El profesional ejerciente considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa. (Ref.: Apartados A90, A99)</p> |
| <p><i>Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material</i></p> <p>42L. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref.: Apartados A90(c), A100–A102)</p> <p>(a) Determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso;</p> <p>(b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; y</p> | <p><i>Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material</i></p> <p>42R. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref.: Apartados A90(c), A100–A102)</p> <p>(a) Determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones;</p> <p>(b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; y</p> <p>(c) desarrollará una expectativa de las cantidades registradas o ratios</p>             |

| <b>Seguridad limitada</b>  | <b>Seguridad razonable</b>   |
|--|--|
| <p>(c) desarrollará una expectativa con respecto a las cantidades o proporciones registradas o ratios.</p> <p>43L. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente hará las indagaciones correspondientes ante la entidad acerca de dichas diferencias. El profesional ejerciente considerará las respuestas a dichas indagaciones con el fin de determinar si otros procedimientos resultan necesarios dadas las circunstancias. (Ref.: Apartado A90(c))</p>  | <p>suficientemente precisa para identificar posibles incorrecciones materiales.</p> <p>43R. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente investigará dichas diferencias por medio de: (Ref.: Apartado A90(c))</p> <p>(a) Indagaciones ante la entidad y obtención de evidencia adicional relacionada con las respuestas de la entidad; y</p> <p>(b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario, en función de las circunstancias consideradas.</p>  |
| <p><i>Procedimientos concernientes a las estimaciones</i></p> <p>44L. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A103–A104)</p> <p>(a) Evaluará si:</p> <p>(i) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones; y</p> <p>(ii) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes; y</p> <p>(b) es necesario aplicar otros procedimientos, en función de las circunstancias consideradas.</p> | <p><i>Procedimientos concernientes a las estimaciones</i></p> <p>44R. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref.: Apartado A103)</p> <p>(a) La entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones; y</p> <p>(b) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes.</p> <p>45R. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de las estimaciones: (Ref.: Apartado A103)</p> <p>(a) Pruebas sobre el modo en que la entidad realizó la estimación y los datos en los que dicha estimación se basó. Para ello, el profesional ejerciente evaluará si:</p> <p>(i) el método de cuantificación utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y</p> <p>(ii) las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables.</p> |

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO  
INVERNADERO

| Seguridad limitada | Seguridad razonable   |
|--------------------|---|
|                    | <p>(b) realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles respecto de cómo la entidad realizó la estimación, junto con la aplicación de otros procedimientos adecuados.</p> <p>(c) desarrollo de una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación de la entidad. Para ello:</p> <p>(i) Si el profesional ejerciente emplea hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la entidad, este obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la entidad para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del profesional ejerciente tiene en cuenta variables relevantes, así como también para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la entidad.</p> <p>(ii) Si el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado utilizar un rango, este reducirá el rango sobre la base de la evidencia disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables.</p> |

*Muestreo*

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

*Fraude y disposiciones legales y reglamentarias*

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

| Seguridad limitada  | Seguridad razonable  |
|---|--|
| <p><i>Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI</i></p> <p>48L. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref.: Apartado A108)</p> | <p><i>Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI</i></p> <p>48R. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref.: Apartado A108)</p> <p>(a) Comprobación de la concordancia o conciliación de</p> |

| Seguridad limitada  | Seguridad razonable   |
|---|---|
| <p>(a) Comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y</p> <p>(b) obtención, por medio de indagaciones ante la entidad, de conocimiento sobre los ajustes materiales realizados durante la preparación de la declaración de GEI y la consideración de si otros procedimientos son necesarios dadas las circunstancias.</p>   | <p>la declaración de GEI con los registros subyacentes; y</p> <p>(b) examen de los ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de la declaración de GEI.</p>  |
| <p><i>Determinación de la necesidad de procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada</i></p> <p>49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda: (Ref.: Apartados A109–A110)</p> <p>(a) Concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o</p> <p>(b) concluir que debido a esa cuestión o cuestiones la declaración de GEI contiene una incorrección material. (Ref.: Apartado A111)</p> | <p><i>Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable</i></p> <p>49R. La valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente en las afirmaciones puede cambiar durante el proceso del encargo a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente haya obtenido evidencia incongruente con la evidencia sobre la que basó inicialmente la valoración de los riesgos de incorrección material, revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos que hubiera planificado. (Ref.: Apartado A109)</p> |

*Acumulación de incorrecciones identificadas*

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

*Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza*

51. El profesional ejerciente determinará si es necesario revisar la estrategia global del encargo y el plan del encargo cuando:
- (a) La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo, podrían ser materiales; o

- (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-22 de esta NIEA.
52. Si, a solicitud del profesional ejerciente, la entidad ha examinado un tipo de emisión o información a revelar y ha corregido las incorrecciones detectadas, el profesional ejerciente llevará a cabo procedimientos con respecto al trabajo realizado por la entidad a fin de determinar si las incorrecciones materiales persisten.

#### *Comunicación y corrección de las incorrecciones*

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

#### *Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas*

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

#### **Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente**

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

### Manifestaciones escritas

58. El profesional ejerciente solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión: (Ref.: Apartado A116)
- (a) Que estos hayan cumplido con su responsabilidad de la preparación de la declaración de GEI, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de acuerdo con los criterios aplicables, según se estipula en los términos del encargo;
  - (b) que hayan proporcionado al profesional ejerciente toda la información relacionada y acceso, según lo acordado en los términos del encargo y que hayan reflejado todas las cuestiones relevantes en la declaración de GEI;
  - (c) si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la declaración de GEI. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;
  - (d) si creen que las hipótesis significativas usadas al confeccionar las estimaciones son razonables;
  - (e) que hayan comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes; y
  - (f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento acerca de fraudes, indicios o denuncias de fraude o incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias donde el fraude o incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la declaración de GEI.
59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.
60. El profesional ejerciente denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) acerca de la declaración de GEI o se renunciará al encargo cuando la renuncia sea posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, cuando:
- (a) El profesional ejerciente concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b), los cuales estipulan que las manifestaciones escritas sobre estos aspectos no son confiables; o
  - (b) la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b).

## Hechos posteriores

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

## Información comparativa

62. Cuando se presenta información comparativa con información sobre las emisiones actuales y toda esa información comparativa, o parte de ella, está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, los procedimientos de este último con respecto a la información comparativa incluirán evaluar si: (Ref.: Apartados A118–A121)
  - (a) La información comparativa concuerda con las cifras y otra información revelada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada adecuadamente y esta reexpresión ha sido adecuadamente revelada; y (Ref.: Apartado A121)
  - (b) las políticas de cuantificación reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios, si dichos cambios han sido debidamente aplicados y adecuadamente revelados.
63. Independientemente de si la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, si llega al conocimiento del profesional ejerciente que puede haber incorrecciones materiales en la información comparativa presentada, este:
  - (a) Discutirá la cuestión con aquella persona o personas dentro de la entidad con las responsabilidades y conocimiento de las cuestiones relacionadas y llevará a cabo los procedimientos adecuados dadas las circunstancias; y (Ref.: Apartados A122–A123)
  - (b) considerará el efecto resultante en el informe de aseguramiento. Si la información comparativa presentada contiene una incorrección material y dicha información no ha sido expresada nuevamente:
    - (i) cuando la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, este expresará una conclusión con

- salvedades o una conclusión desfavorable en el informe de aseguramiento; o
- (ii) cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la información comparativa, este incluirá un párrafo bajo el título "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, con una descripción de las circunstancias que afectan la información comparativa.

### **Otra información**

64. El profesional ejerciente estudiará otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto con el fin identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la declaración del GEI o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartado A139)
- (a) Identifica una incongruencia material entre esa otra información y la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella; o
  - (b) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella,

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

### **Documentación**

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

*Control de calidad*

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

*Cuestiones que surgen luego de la fecha del informe de aseguramiento*

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

*Compilación del archivo final del encargo*

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

- (a) Los motivos específicos para ello; y
- (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

### Revisión del control de calidad del encargo

71. Para aquellos encargos, de ser el caso, para los cuales las disposiciones legales y reglamentarias requieren una revisión del control de calidad o para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión del control de calidad del encargo, el revisor del control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref.: Apartado A130)
- (a) Discusiones acerca de cuestiones significativas con el socio del encargo, lo que incluye las competencias profesionales del equipo del encargo con respecto a la cuantificación y confección de informes de las emisiones y el aseguramiento;
  - (b) la revisión de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento propuesto;
  - (c) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
  - (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

### Formación de la conclusión de aseguramiento

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

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

74. Esta evaluación incluirá la consideración de los aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, lo que incluye indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la

realización de las estimaciones y la preparación de la declaración de GEI<sup>13</sup> y si, en vista de los criterios aplicables:

- (a) Los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los criterios aplicables y son adecuados;
- (b) las estimaciones hechas en la preparación de la declaración de GEI son razonables;
- (c) la información presentada en la declaración de GEI es relevante, fiable, completa, comparable y comprensible;
- (d) la declaración de GEI proporciona información a revelar adecuada de los criterios aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios realizados en la preparación; y (Ref.: Apartados A29, A131–A133)
- (e) la terminología utilizada en la declaración de GEI es adecuada.

75. La evaluación requerida según el apartado 73 también incluirá consideración de:

- (a) La presentación, estructura y contenido globales de la declaración de GEI; y
- (b) cuando el contexto de los criterios así lo requiera, la redacción de la conclusión del aseguramiento u otras circunstancias del encargo, si la declaración de GEI manifiesta las emisiones subyacentes de manera tal que cumpla con una presentación fiel.

### **Contenido del informe de aseguramiento**

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

- (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente.
- (b) Un destinatario.
- (c) Identificación o descripción del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente, razonable o limitado.
- (d) Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el periodo o periodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación clara de la información sujeta a

---

<sup>13</sup> Los indicadores de posible sesgo no constituyen incorrecciones en sí mismos a los fines de la formulación de conclusiones acerca de la razonabilidad de las estimaciones individuales.

aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el profesional ejerciente no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no se ha expresado ninguna conclusión al respecto. (Ref.: Apartados A120, A135)

- (e) Una descripción de las responsabilidades de la entidad. (Ref.: Apartado A35)
- (f) Una declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente. (Ref.: Apartados A54–A59)
- (g) Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente en relación a ellas. (Ref.: Apartados A136–A139)
- (h) Identificación de los criterios aplicables;
  - (i) identificación de cómo se puede acceder a dichos criterios;
  - (ii) si dichos criterios sólo están disponibles para determinados usuarios a quienes se destina el informe o si sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la declaración de GEI puede no ser adecuada para otra finalidad. La declaración también restringirá el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios a quienes se destina el informe o para dicho propósito; y (Ref.: Apartados A140–A141)
  - (iii) si los criterios establecidos necesitan ser complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI para que los criterios sean adecuados, una identificación de la nota o notas pertinente. (Ref.: Apartado A131)
- (i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.
- (j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y

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

- (k) Una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, que incluye:
- (i) Una declaración indicando que el encargo fue ejecutado de acuerdo con la NIEA 3410, Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero; y
  - (ii) un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:
    - los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que la de un encargo de seguridad razonable; y
    - en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref.: Apartados A142–A144)
- (l) La conclusión del profesional ejerciente:
- (i) En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará de forma positiva; o
  - (ii) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará en una forma que transmita si, en función de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, una cuestión ha llamado la atención del profesional ejerciente para hacer que crea que la declaración de GEI no está preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables.
  - (iii) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:
    - a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y

- b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente.
- (m) La firma del profesional ejerciente. (Ref.: Apartado A145)
- (n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la declaración de GEI.
- (o) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

*Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones*

- 77. Si el profesional ejerciente considera necesario: (Ref.: Apartados A146–A152)
  - (a) Llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la declaración de GEI que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la declaración de GEI (un párrafo de énfasis) o
  - (b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la declaración de GEI que, a juicio del profesional, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

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

**Otros requerimientos de comunicación**

- 78. Salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, el profesional ejerciente se comunicará con aquella persona o personas con responsabilidades de supervisión para la declaración de GEI acerca de las siguientes cuestiones que el profesional ejerciente aborda durante el proceso del encargo y determinará si existe alguna responsabilidad que deba ser informada a otra parte dentro o fuera de la entidad:
  - (a) Deficiencias en el control interno que, a juicio del profesional ejerciente, revisten la suficiente importancia como para merecer su atención;
  - (b) identificación o indicios de fraude; y

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

\*\*\*

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Introducción**

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

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

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

- A3. Un ejemplo de un indicador clave basado en los datos de GEI es el promedio ponderado de las emisiones por kilómetro por vehículos fabricados por una entidad durante un periodo, lo que se debe calcular y revelar según las disposiciones legales y reglamentarias en algunas jurisdicciones.

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

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

*Independencia (Ref.: Apartados 10, 15)*

- A5. El Código de Ética del IESBA adopta un método de amenazas y salvaguardas para la independencia. El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias. Muchas amenazas recaen en las siguientes categorías:

- Interés propio, por ejemplo, dependencia excesiva del total de los honorarios de la entidad.
  - Autorrevisión, por ejemplo, prestar otro servicio para la entidad que directamente afecta la declaración de GEI, tal como la participación en la cuantificación de las emisiones de la entidad.
  - Abogacía, por ejemplo, actuar como abogado en nombre de la entidad con respecto a la interpretación de los criterios aplicables.
  - Familiaridad, por ejemplo, un miembro del equipo del encargo con una larga asociación o relación cercana o familiar inmediata con un empleado de la entidad que se encuentra en una posición de ejercer influencia significativa y directa en la preparación de la declaración de GEI.
  - Intimidación, por ejemplo, ser presionado para reducir de manera inadecuada la extensión del trabajo realizado a fin de reducir los honorarios, o ser amenazado con el retiro de la habilitación del profesional ejerciente por parte de una autoridad de habilitación que está asociada con el grupo industrial de la entidad.
- A6. Las salvaguardas creadas por la profesión, disposiciones legales o reglamentarias o las salvaguardas en el entorno laboral pueden eliminar o reducir dichas amenazas a un nivel aceptable.

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

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

## **Definiciones**

### *Emisiones (Ref.: Apartados 14(f), Anexo 1)*

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

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

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

### *Compensación adquirida (Ref.: Apartados 14(q), Anexo 1)*

- A13. Cuando la entidad adquiere una compensación de otra entidad, esa otra entidad puede gastar el dinero que recibe de la venta de los proyectos de reducción de emisiones (tal como la generación de energía por medio de la

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

*Eliminación (Ref.: Apartados 14(s), Anexo 1)*

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

*Instalaciones significativas (Ref.: Apartados 14(t), 31)*

A15. Cuando el aporte individual de una instalación al total de emisiones informado en la declaración de GEI aumenta, los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI generalmente aumentan. El profesional ejerciente puede aplicar un porcentaje a una referencia escogida como ayuda para identificar las instalaciones que revisten importancia individual debido al tamaño de las emisiones con relación al total de las emisiones incluidas en la declaración de GEI. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar que las instalaciones que exceden el 15% del total del volumen de producción son instalaciones significativas. Sin embargo, se puede determinar un porcentaje mayor o menor como adecuado según las circunstancias, de acuerdo con el juicio del profesional ejerciente. Este puede ser el caso, por ejemplo, de cuando existe un número reducido de instalaciones, ninguna de las cuales produce menos del 15% del volumen, pero, a juicio del profesional ejerciente, no todas las instalaciones son significativas, o cuando existe una cantidad de instalaciones que, de manera marginal, producen menos del 15% del volumen total de producción, las que, según el juicio del profesional ejerciente, resultan significativas.

A16. Asimismo, el profesional ejerciente puede identificar una instalación como significativa debido a su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos específicos de incorrección material. Por ejemplo, una

instalación podría estar usando diferentes procesos de recolección de datos o técnicas de cuantificación de otras instalaciones, requerir el uso de cálculos particularmente complejos o especializados o involucrar procesos químicos o físicos particularmente complejos o especializados.

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

A17. La NIEA 3000 (Revisada) incluye ciertos requerimientos que se aplican a todos los encargos de aseguramiento (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), lo que incluye encargos en conformidad con esta NIEA. En algunos casos, esta NIEA puede incluir requerimientos adicionales o material de aplicación con relación a dichos temas.

**Aceptación y continuidad del encargo**

Competencia (Ref.: Apartado 16(b))

A18. Las competencias de GEI pueden incluir:

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

- Qué deducciones de emisiones están autorizadas a ser incluidas en la declaración de GEI de la entidad.

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

Especialización en sistemas de información.

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

Especialización científica y de ingeniería

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

combustibles fósiles y los procesos químicos en la producción de cemento son todos diferentes.

- El funcionamiento de sensores físicos y otros métodos de cuantificación y la selección de factores de emisiones adecuados.

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

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

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

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

A21. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente determine si la materia subyacente objeto de análisis es adecuado.<sup>14</sup> En el caso de una declaración de GEI, las emisiones de la entidad (y eliminaciones y deducciones de emisiones, si corresponde) son la materia subyacente objeto de análisis del encargo. La materia subyacente objeto de análisis será adecuado si, entre otras cosas, las emisiones de la entidad tienen la capacidad de presentar una cuantificación congruente por medio de los criterios adecuados.<sup>15</sup>

A22. Las fuentes de GEI se pueden cuantificar por medio de:

- (a) La medición directa (o seguimiento directo) de la concentración y tasas de flujo de GEI a través del seguimiento continuo o muestreos periódicos de las emisiones; o
- (b) la medición de una actividad sustitutiva, tal como el consumo de combustible y el cálculo de emisiones con el uso de, por ejemplo,

---

<sup>14</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(i).

<sup>15</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(ii).

ecuaciones de balance de masa,<sup>16</sup> factores de emisiones específicos de la entidad o factores de emisiones promedio para una región, industria o proceso.

*Determinación de la adecuación de los criterios*

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

- A23. Los criterios adecuados muestran las siguientes características: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Los criterios pueden ser "específicamente desarrollados" o "establecidos", por ejemplo, integrados a las disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que se atienen a un debido proceso transparente.<sup>17</sup> Si bien los criterios establecidos por un regulador pueden considerarse relevantes cuando dicho regulador es el usuario a quien se destina el informe, se pueden desarrollar algunos criterios establecidos con un fin específico y no ser adecuados para su aplicación en otras circunstancias. Por ejemplo, los criterios desarrollados por un regulador que incluyen factores de emisiones para una región en particular pueden proporcionar información engañosa si se utilizan para emisiones en otra región, o los criterios que son diseñados con el fin de informar solamente acerca de aspectos normativos particulares de las emisiones pueden no ser adecuados para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, excepto el regulador que estableció los criterios.
- A24. Los criterios específicamente desarrollados pueden ser adecuados cuando, por ejemplo, la entidad cuenta con maquinaria muy especializada o está agregando información sobre emisiones de diferentes jurisdicciones en las que los criterios establecidos utilizados difieren. Puede resultar necesario tener especial cuidado al valorar la neutralidad y otras características de los criterios específicamente desarrollados, en particular, si estos no están principalmente basados en los criterios establecidos que por lo general se utilizan en la industria o región de la entidad o no son congruentes con dichos criterios.
- A25. Los criterios pueden incluir criterios establecidos complementados con información a revelar, en las notas explicativas de la declaración de GEI, acerca de límites, métodos, hipótesis, factores de emisiones específicos, etc. En algunos casos, los criterios establecidos pueden no ser adecuados, incluso cuando están complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI, por ejemplo, cuando no concuerdan con la materia objeto de análisis indicada en el apartado 17(b).

---

<sup>16</sup> Es decir, la equiparación de la cantidad de una sustancia que ingresa y egresa de un límite definido, por ejemplo, la cantidad de carbono en un combustible a base de hidrocarburos que ingresa a un dispositivo de combustión es igual a la cantidad de carbono que egresa en forma de dióxido de carbono.

<sup>17</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartados A45–A48.

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

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

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

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

*Información para revelar adecuada (Ref.: Apartados 17(b)(iv), 74(d))*

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

- (c) Qué operaciones están incluidas en el límite organizativo de la entidad y el método utilizado para determinar dicho límite si los criterios aplicables permiten optar entre diferentes métodos (ver apartados A27–A28);

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

#### Emisiones de Alcance 1 y Alcance 2

A30. Los criterios por lo general requieren que todas las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 materiales o ambas emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 estén incluidas en la declaración de GEI. Cuando las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido excluidas, es importante que las notas explicativas de la declaración de GEI revelen la razón para determinar qué emisiones se

incluyen y cuáles no, en especial si aquellas que se incluyen no son probablemente las mayores de las cuales la entidad es responsable.

### Emisiones de Alcance 3

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

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

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

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

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

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

A37. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente no acepte un cambio en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello.<sup>18</sup> La solicitud de cambio en el alcance del encargo puede no tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, la solicitud se realiza con el fin de excluir ciertas fuentes de emisiones del alcance del encargo debido a la probabilidad de que la conclusión del profesional ejerciente se vea modificada.

**Planificación** (Ref.: Apartado 19)

A38. Al establecer la estrategia global del encargo, puede ser pertinente considerar el énfasis dado a los diferentes aspectos del diseño y la implementación del sistema de información de GEI. Por ejemplo, en algunos casos, la entidad puede haber sido particularmente consciente de la necesidad de un control interno adecuado para garantizar la fiabilidad de la información dada, mientras que, en otros casos, la entidad puede haberse centrado más en la determinación exacta de las características científicas, operativas o técnicas de la información a ser reunida.

<sup>18</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 29.

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

*Planificación de la utilización de un experto del profesional ejerciente o de otro profesional ejerciente (Ref.: Apartado 19(e))*

- A42. El encargo puede llevarlo a cabo un equipo multidisciplinario que incluye a uno o más expertos, en particular en encargos relativamente complejos cuando es probable que se requiera la competencia de un especialista en cuantificación y confección de informes de emisiones (ver apartado A19). La NIEA 3000 (Revisada) contiene ciertos requerimientos con respecto al uso del trabajo de un experto que puede necesitar ser considerado en la etapa de planificación al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el encargo.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 45(c), 52 y 54.

- A43. El trabajo de otro profesional ejerciente puede utilizarse en relación con, por ejemplo, una fábrica y otra forma de instalación en un lugar remoto; una subsidiaria, división o sucursal en una jurisdicción extranjera; o un negocio conjunto o asociado. Las consideraciones relevantes cuando el equipo del encargo planea solicitar a otro profesional ejerciente que trabaje en la información a ser incluida en la declaración de GEI pueden incluir:
- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
  - La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
  - El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
  - Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

### **Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo**

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

- A44. Los criterios pueden tratar el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la declaración de GEI. Si bien los criterios pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa generalmente incluye que:
- Las incorrecciones, incluso las omisiones, son consideradas de importancia relativa si, en forma individual o agregada, se pudiera esperar razonablemente que influyan en las decisiones relevantes de los usuarios tomadas sobre la base de la declaración de GEI;
  - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas; y
  - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios a quienes se destina el informe de la declaración de GEI se basan en la consideración de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.
- A45. Dicho análisis, si está presente en los criterios aplicables, proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia

relativa a efectos del encargo. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas anteriormente proporcionan al profesional ejerciente dicho marco de referencia.

A46. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

- (h) Tienen un conocimiento razonable de las actividades relacionadas a GEI, así como la disposición para analizar la información de la declaración de GEI con una diligencia razonable;
- (i) comprenden que la declaración de GEI debe ser preparada y ajusta a los niveles de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa incluido en los criterios aplicables;
- (j) comprenden que la cuantificación de las emisiones incluye incertidumbres (ver apartados A54-A59); y
- (k) toman decisiones razonables basándose en la información en la declaración GEI.

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

- Inversores y otros interesados, tales como proveedores, clientes, empleados y la comunidad más amplia en el caso de información a revelar voluntaria. Sus necesidades de información pueden relacionarse con decisiones de comprar o vender patrimonio; prestar, comercializar o ser empleado por la entidad; o hacer manifestaciones a la entidad u otras personas, por ejemplo, políticos.
- Los participantes del mercado en el caso de un plan de comercialización de emisiones, cuyas necesidades de información pueden relacionarse con decisiones para comercializar instrumentos negociables (tales como permisos, créditos o asignaciones) creadas por el plan, o imponer multas u otras sanciones sobre la base de excesos de emisiones.
- Reguladores y responsables de políticas en el caso de un régimen regulado de información a revelar. Sus necesidades de información pueden relacionarse con el cumplimiento del seguimiento con el régimen de información a revelar y una amplia gama de decisiones de políticas de gobierno relacionadas con la mitigación y adaptación del cambio climático, con frecuencia basadas en el total de la información.

- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad que utilizan información acerca de las emisiones para las decisiones estratégicas y operativas, tal como elegir entre decisiones de tecnologías alternativas e inversión y decisiones de desinversión, quizás anticipándose a un régimen normativo de información a revelar o al ingresar en un plan de comercialización de emisiones.

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

A48. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan a la luz de las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por los factores cuantitativos como por los factores cualitativos. No obstante, es importante recordar que las decisiones relacionadas con la importancia relativa no se ven afectadas por el nivel de aseguramiento; es decir, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada.

A49. Con frecuencia se aplica un porcentaje a una referencia escogida como punto de inicio para determinar la importancia relativa. Los factores que pueden afectar la identificación de una referencia adecuada y el porcentaje comprenden:

- Los elementos incluidos en la declaración de GEI (por ejemplo, emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, deducciones de emisiones y eliminaciones). Una referencia que puede resultar adecuada, según las circunstancias, son las emisiones informadas en términos brutos; es decir, la suma de las emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3 informadas antes de restar cualquier deducción o eliminación de emisiones. La importancia relativa se relaciona con las emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente. Por lo tanto, cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la declaración de GEI completa, la importancia relativa se establece en relación solamente con esa parte de la declaración de GEI que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente como si fuera la declaración de GEI.
- La cantidad de un tipo específico de emisión o la naturaleza de la información a revelar específica. En algunos casos, existen tipos específicos de emisiones o de información a revelar para los cuales las

incorrecciones de cifras menores o mayores a la importancia relativa para la declaración de GEI en su totalidad son aceptables. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar adecuado establecer una importancia relativa menor o mayor para las emisiones en una jurisdicción en particular o para un gas, alcance o instalación específicos.

- Cómo la declaración de GEI presenta información relevante, por ejemplo, si esta incluye una comparación de las emisiones con un periodo o periodos anteriores, un año base o un "límite", en cuyo caso determinar la importancia relativa concerniente a la información comparativa puede ser una consideración relevante. Cuando un "límite" resulta relevante, la importancia relativa puede establecerse en relación con la asignación del límite de la entidad si esta es menor a las emisiones informadas.
- La volatilidad relativa de las emisiones. Por ejemplo, si las emisiones varían significativamente de periodo a periodo, puede ser adecuado establecer la importancia relativa en el extremo menor del rango de fluctuación, incluso si el periodo actual es mayor.
- Los requerimientos de los criterios aplicables. En algunos casos, los criterios aplicables pueden establecer un umbral para la exactitud y pueden referirse a este como la importancia relativa. Por ejemplo, los criterios pueden indicar una expectativa de que las emisiones sean medidas utilizando un porcentaje estipulado como el "umbral de importancia relativa". Cuando este es el caso, el umbral establecido por los criterios proporciona un marco de referencia al profesional ejerciente al determinar la importancia relativa del encargo.

A50. Los factores cualitativos pueden incluir:

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

- La naturaleza de la entidad, sus estrategias para el cambio climático y el progreso hacia los objetivos relacionados.
- La industria y el entorno económico y normativo en el cual opera la entidad.

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

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

**Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 23–26)**

A52. El profesional ejerciente hace uso de su juicio profesional para determinar el alcance de su conocimiento y naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de modo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material requeridos para obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda. La consideración primaria del profesional ejerciente es si el conocimiento que ha obtenido y la identificación y valoración de los riesgos son suficientes para alcanzar el objetivo manifestado en esta NIEA. La profundidad del conocimiento requerido por el profesional ejerciente es menor a la que posee la dirección en la gestión de la entidad y tanto la profundidad del conocimiento como la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material son menores para un encargo de seguridad limitada que para un encargo de seguridad razonable.

A53. Obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material es un proceso iterativo. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en sí mismos no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre la cual basar la conclusión de aseguramiento.

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

- A54. El proceso de cuantificación de GEI raramente puede ser 100% exacto, debido a:
- (l) Incertidumbre científica: Surge debido al conocimiento científico incompleto de las mediciones de GEI. Por ejemplo, la tasa de retención de GEI en sumideros biológicos y los valores de "potencial de calentamiento global" utilizados para combinar las emisiones de distintos gases e informar acerca de ellos como equivalentes del dióxido de carbono están sujetos a conocimiento científico incompleto. El grado hasta el que la incertidumbre científica afecta la cuantificación de las emisiones informadas supera el control de la entidad. No obstante, el potencial de que la incertidumbre científica derive en variaciones no razonables en las emisiones informadas puede ser negado por el uso de criterios que estipulan hipótesis científicas específicas a ser usadas en la preparación de la declaración de GEI o factores específicos que incluyen dichas hipótesis; y
  - (m) incertidumbre en la estimación (o medición): Esto es la consecuencia de los procesos de medición y cálculo utilizados para cuantificar las emisiones dentro de los límites del conocimiento científico existente. La incertidumbre en la estimación puede estar relacionada con los datos sobre los cuales se basa una estimación (por ejemplo, puede relacionarse con la incertidumbre inherente a los instrumentos de medición utilizados) o el método, que incluye, cuando corresponde, el modelo utilizado para hacer la estimación (a veces conocido como incertidumbre de parámetro y modelo, respectivamente). Con frecuencia, la entidad controla el grado de incertidumbre en la estimación. La reducción del grado de incertidumbre en la estimación puede involucrar un costo mayor.
- A55. El hecho de que la cuantificación de las emisiones de una entidad esté sujeta a incertidumbre no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis. Por ejemplo, los criterios aplicables pueden requerir que se calculen las emisiones de Alcance 2 de la electricidad por medio de la aplicación de un factor de emisiones prescrito sobre el número de kilovatios hora consumidos. El factor de emisiones prescrito se basará en las hipótesis y modelos que pueden no ser verdaderos en todas las circunstancias. Sin embargo, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.
- A56. La situación descrita en el apartado A55 puede contrastarse con la cuantificación de acuerdo con los criterios utilizados por los modelos e hipótesis basados en las circunstancias particulares de una entidad. El uso de

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

- A57. Sin perjuicio de ello, en algunos casos, el profesional ejerciente puede decidir que es inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si el impacto de la incertidumbre en la información presente en la declaración de GEI es demasiado alto. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, una parte significativa de las emisiones informadas de la entidad pertenecen a fuentes fugitivas (ver apartado A8), a las que no se les hace seguimiento y cuyos métodos de estimación no son lo suficientemente sofisticados, o cuando una parte significativa de las eliminaciones informadas de la entidad puede atribuirse a sumideros biológicos. Se debe tener en cuenta que las decisiones acerca de ejecutar un encargo de aseguramiento en tales circunstancias no se ven afectadas por el grado de seguridad; es decir, si no es adecuado para un encargo de seguridad razonable, tampoco será adecuado para un encargo de seguridad limitada y viceversa.
- A58. Una indicación en las notas explicativas de la declaración de GEI acerca de la naturaleza, causas y efectos de las incertidumbres que afectan la declaración de GEI de la entidad alerta a los usuarios a quienes se destina el informe sobre las incertidumbres asociadas con la cuantificación de las emisiones. Esto puede ser particularmente importante cuando los usuarios a quienes se destina el informe no determinaron los criterios a ser utilizados. Por ejemplo, una declaración de GEI puede estar disponible para una amplia gama de usuarios a pesar de que los criterios utilizados hayan sido desarrollados para un fin normativo específico.
- A59. Debido a que la incertidumbre es una característica significativa de todas las declaraciones de GEI, el apartado 76(e) requiere que esta sea mencionada en el informe de aseguramiento independientemente de si, dado el caso, la información a revelar se incluye en las notas explicativas de la declaración de GEI.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Ver también NIEA 3000 (Revisada), apartado 69(e).

*La entidad y su entorno*

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

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

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

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

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

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

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

A63. Los procedimientos analíticos realizados para la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material pueden identificar aspectos de la entidad que el profesional ejerciente no conocía y pueden ayudar a valorar los riesgos de incorrección material con el fin de proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. Los procedimientos analíticos pueden incluir, por ejemplo, la comparación de emisiones de GEI de diversas instalaciones con cifras de producción para esas instalaciones.

A64. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de hechos inusuales y cifras, ratios y tendencias que podrían indicar cuestiones con repercusiones para el encargo. Las relaciones inusuales o inesperadas identificadas pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material.

- A65. De todos modos, cuando dichos procedimientos analíticos usan agregados de datos a un nivel alto (lo que puede ser la situación con los procedimientos analíticos realizados para obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material), los resultados de dichos procedimientos analíticos solo proporcionan una indicación inicial amplia acerca de si puede existir una incorrección material. En consecuencia, en los casos antes mencionados, la consideración de otra evidencia reunida al identificar los riesgos de incorrección material, junto con los resultados de dichos procedimientos analíticos, puede ayudar al profesional ejerciente a comprender y evaluar los resultados de los procedimientos analíticos.

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

- A66. La observación consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el profesional ejerciente de los dispositivos de seguimiento que calibra el personal de la entidad o la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar el modo en que se realiza el proceso o el procedimiento.

- A67. La inspección implica:

- (n) El examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, por ejemplo, registros de un dispositivo de seguimiento. La inspección de los registros o documentos proporciona evidencia con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración; o
- (o) un examen físico de, por ejemplo, un dispositivo de calibración.

- A68. La observación e inspección pueden sustentar las indagaciones ante la dirección y otras personas y también puede proveer información acerca de la entidad y su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen la observación o inspección de lo siguiente:

- Las operaciones de la entidad. La observación de los procesos y equipamientos, incluyendo los equipamientos de seguimiento en las instalaciones puede ser particularmente relevante cuando las emisiones de Alcance 1 significativas están incluidas en la declaración de GEI.
- Documentos (tal como planes y estrategias de mitigación de emisiones), registros (como ser registros de calibración y resultados de laboratorios de pruebas) y manuales que detallan procedimientos de recolección de información y controles internos.

- Informes preparados por la dirección o aquellas personas a cargo de funciones de gobierno, tal como informes internos o externos con respecto a los sistemas de gestión ambiental de la entidad.
- Los informes preparados por la dirección (tal como informes de dirección trimestrales) y aquellas personas a cargo del gobierno (como ser como actas de las reuniones del consejo de dirección).

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

A69. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente no tiene la obligación de obtener conocimiento de todos los componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como se requiere en un encargo de seguridad razonable. Asimismo, el profesional ejerciente no tiene la obligación de evaluar el diseño de los controles y determinar si estos han sido implementados. Por ende, en un encargo de seguridad limitada, mientras que con frecuencia puede ser adecuado indagar en la entidad acerca de las actividades de control y el seguimiento de los controles relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones, con frecuencia no es necesario obtener un conocimiento detallado de dichos componentes del control interno de la entidad.

A70. El conocimiento del profesional ejerciente de los componentes relevantes del control interno puede dar origen a dudas acerca de si hay evidencia adecuada y suficiente disponible para que el profesional ejerciente finalice el encargo. Por ejemplo (ver también los apartados A71–A72, A92–A93, y A96):

- Las dudas acerca de la integridad de aquellas personas que preparan la declaración de GEI pueden ser tan serias que pueden causar que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que el riesgo de manifestaciones erróneas por parte de la dirección en la declaración de GEI hagan que no se pueda ejecutar un encargo.
- Las dudas acerca de la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden hacer que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que es improbable que haya evidencia adecuada y suficiente disponible para sustentar una conclusión no modificada sobre la declaración de GEI.

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

A71. El juicio del profesional ejerciente acerca de si las actividades de control específicas son relevantes para el encargo puede verse afectado por el nivel de sofisticación, documentación y formalidad del sistema de información de la entidad, incluso los procesos comerciales relacionados concernientes a la emisión de informes sobre emisiones. A medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo suceda con el

nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información y las actividades de control relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones.

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

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

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

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

- A74. La observación e inspección de los procedimientos de realización del trabajo, así como también otros procedimientos, en el lugar de las instalaciones de la entidad (con frecuencia denominado "visita de inspección") puede resultar importante para obtener conocimiento de la entidad, el cual el profesional ejerciente desarrolla realizando procedimientos en el establecimiento principal. Dado que puede esperarse que el conocimiento de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de la entidad sean más exhaustivos para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, la cantidad de instalaciones en las que se realizan los procedimientos en el lugar en el caso de un encargo de seguridad razonable por lo general es mayor que en el caso de un encargo de seguridad limitada.
- A75. Los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones (o cuando otro profesional ejerciente realiza dichos procedimientos en nombre del profesional ejerciente) pueden llevarse a cabo como parte de la planificación cuando se ejecutan los procedimientos para identificar y valorar

los riesgos de incorrección material o en respuesta a los riesgos de incorrección material que han sido valorados. Los procedimientos de realización del trabajo en instalaciones significativas con frecuencia son de particular importancia cuando el encargo se ejecuta por primera vez al considerar la integridad de las fuentes de Alcance 1 y de los sumideros incluidos en la declaración de GEI y cuando se establece si los sistemas de recolección y procesamiento de datos de la entidad y sus técnicas de estimación son adecuados respecto de los procesos físicos subyacentes y las incertidumbres relacionadas.

A76. Tal como se indica en el apartado A74, los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones pueden ser importantes para obtener el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente desarrolla al llevar a cabo procedimientos en el establecimiento principal. Para muchos encargos de seguridad razonable, el profesional ejerciente también juzgará si es necesario realizar procedimientos en el lugar de cada instalación específica a fin de responder a los riesgos de incorrección material valorados, en particular cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1. Para los encargos de seguridad limitada donde la entidad cuenta con una cantidad significativa de instalaciones con emisiones de Alcance 1, es posible que no se pueda obtener un grado significativo de seguridad sin que el profesional ejerciente realice procedimientos en una selección de instalaciones significativas. Cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1 y el profesional ejerciente determina que este (u otro profesional ejerciente en su nombre) no puede llevar a cabo procedimientos efectivos y eficaces en el lugar de las instalaciones, los procedimientos alternativos pueden incluir uno o más de los siguientes:

- Revisión de los documentos fuente, diagramas de flujo de energía y diagramas de flujo de material.
- Análisis de las respuestas a cuestionarios por parte de la dirección de la instalación.
- Inspección de las imágenes vía satélite de la instalación.

A77. Con el fin de obtener una cobertura adecuada del total de las emisiones, en especial en un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir que es adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones que no son instalaciones significativas. Los factores que pueden ser relevantes para dicha decisión incluyen:

- La naturaleza de las emisiones en diferentes instalaciones. Por ejemplo, es más probable que el profesional ejerciente escoja visitar una instalación con emisiones de Alcance 1 que una instalación con solo emisiones de Alcance 2. En este último caso, el examen de las

facturas de energía en el establecimiento principal es más probable que sea una fuente de evidencia primaria.

- La cantidad y tamaño de las instalaciones y su contribución a las emisiones globales.
- Si las instalaciones hacen uso de procesos diferentes o procesos que utilizan diferentes tecnologías. Cuando este es el caso, puede resultar adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones utilizando diferentes procesos o tecnologías.
- Los métodos utilizados en diferentes instalaciones para reunir información sobre las emisiones.
- La experiencia del personal relevante en las diferentes instalaciones.
- La variación de la selección de las instalaciones a lo largo del tiempo.

*Auditoría interna (Ref.: Apartado 32)*

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

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

A79. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI se relacionan, en forma generalizada, con los riesgos concernientes a la declaración de GEI en su conjunto. Los riesgos de esta naturaleza no son riesgos necesariamente identificables con un tipo específico de emisión o nivel de información a revelar. Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar los riesgos de incorrección material de forma más general, por ejemplo, a través de la omisión del control interno de la dirección. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden ser especialmente relevantes para la consideración del profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material que surgen de acciones fraudulentas.

A80. Los riesgos en la declaración de GEI pueden derivar especialmente de un entorno de control deficiente. Por ejemplo, las deficiencias tales como la falta de competencia de la dirección pueden tener un efecto generalizado en la declaración de GEI y pueden requerir una respuesta global del profesional ejerciente. Otros riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden incluir, por ejemplo:

- Mecanismos de recolección de datos, cuantificación de emisiones y preparación de declaraciones de GEI inadecuados, deficientemente controlados o documentados.
- Falta de competencia de la persona que reúne los datos, cuantifica las emisiones y prepara las declaraciones de GEI.
- Falta de participación de la dirección en la cuantificación de las emisiones y preparación de las declaraciones de GEI.
- Falta de identificación exacta de todas las fuentes de GEI.
- Riesgo de fraude, por ejemplo, en relación con los mercados de comercialización de emisiones.
- Presentación de información que cubre periodos anteriores que no ha sido preparada sobre una base congruente, por ejemplo, debido a límites modificados o cambios en las metodologías de medición.
- Presentación errónea de la información en la declaración de GEI, por ejemplo, resaltar excesivamente datos o tendencias de manera favorable.
- Métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes incongruentes, inclusive diferentes métodos para determinar el límite organizativo en diferentes instalaciones.
- Errores en la conversión de unidades al consolidar información de las instalaciones.
- Revelación inadecuada de incertidumbres científicas e hipótesis clave en relación con las estimaciones.

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

- A81. El profesional ejerciente hace uso de afirmaciones en un encargo de seguridad razonable y puede utilizarlas en un encargo de seguridad limitada para considerar los diferentes tipos de correcciones materiales que pueden presentarse.
- A82. Para manifestar que la declaración de GEI concuerda con los criterios aplicables, la entidad, de manera implícita o explícita, hace afirmaciones respecto de la cuantificación, presentación y revelación de las emisiones. Las afirmaciones se clasifican en las siguientes categorías y pueden tomar alguna de las siguientes formas:
- (p) Afirmaciones acerca de la cuantificación de las emisiones para un periodo sujeto a aseguramiento:
    - (i) Ocurrencia—ocurrieron emisiones que han sido registradas y corresponden a la entidad.

- (ii) Integridad—todas las emisiones que deberían haber sido registradas fueron registradas (ver apartados A30-A34 para obtener información sobre una indicación de integridad con respecto a los diversos Alcances).
- (iii) Exactitud—la cuantificación de las emisiones ha sido registrada adecuadamente.
- (iv) Corte—las emisiones han sido registradas en el periodo de emisión de informes correcto.
- (v) Clasificación—las emisiones han sido registradas correctamente en cuanto a su tipo.
- (q) Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:
  - (i) Ocurrencia y responsabilidad—emisiones reveladas y otras cuestiones han acontecido y corresponden a la entidad.
  - (ii) Integridad—se incluyó toda la información a revelar que debía ser parte de la declaración de GEI.
  - (iii) Clasificación y conocimiento—la información acerca de las emisiones ha sido correctamente presentada y descrita y la información a revelar está claramente expresada.
  - (iv) Exactitud y cuantificación—la cuantificación e información relacionada con las emisiones incluida en la declaración de GEI ha sido correctamente revelada.
  - (v) Congruencia—las políticas de cuantificación son congruentes con aquellas aplicadas en el periodo anterior o los cambios son justificados y han sido correctamente aplicados y revelados en forma adecuada, y la información comparativa, de ser el caso, es tal como se informa en el periodo anterior o ha sido reexpresada de manera adecuada.

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

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

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

**Fraude (Ref.: Apartados 28, 34(a))**

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

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

- A87. Esta NIEA distingue las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:
- (r) Las disposiciones legales y reglamentarias que, en forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cifras e información a revelar materiales en la declaración de GEI, en el sentido que determinan las cantidades informadas y la información a revelar en la declaración de GEI de la entidad. El apartado 34(b) requiere que el profesional ejerciente considere la posibilidad de corrección material debida al incumplimiento de las disposiciones de tales disposiciones legales o reglamentarias al realizar los procedimientos requeridos por el apartado 33L o 33R; y
  - (s) otras disposiciones legales o reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en la declaración de GEI, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación o el cumplimiento de disposiciones ambientales).—Planificar y realizar un encargo con escepticismo profesional, tal como lo requiere la NIEA 3000

(Revisada),<sup>21</sup> resulta importante en el contexto de permanecer alerta ante la posibilidad de que los procedimientos aplicados para alcanzar una conclusión acerca de la declaración de GEI pueda dar origen a instancias de identificación o indicios de incumplimiento de tales disposiciones legales o reglamentarias para el profesional ejerciente.

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

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

- (t) Es probable que ocurran omisiones de una o más fuentes de emisiones para las fuentes que son menos obvias y que se pueden pasar por alto, tal como las emisiones fugitivas.
- (u) Los cambios económicos o normativos significativos pueden comprender, por ejemplo, aumentos en los objetivos de energía renovable o cambios significativos en los precios para los volúmenes según el plan de comercialización de emisiones, lo que puede derivar, por ejemplo, en un aumento del riesgo de clasificación errónea de las fuentes en un generador eléctrico.
- (v) La naturaleza de las operaciones de la entidad puede ser compleja (por ejemplo, puede involucrar instalaciones y procesos múltiples y dispares), discontinuos (por ejemplo, generación de electricidad con cargas pico) o derivar en relaciones escasas o débiles entre las emisiones de la entidad y otros niveles de actividad mensurables (por ejemplo, una planta de níquel cobalto). En tales casos, la oportunidad de realizar procedimientos analíticos significativos puede verse severamente reducida.

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

- (w) La selección de un método de cuantificación inadecuado (por ejemplo, calcular emisiones de Alcance 1 con un factor de emisiones cuando hay disponible un método de medición directo más exacto y que resultaría más adecuado). La selección de un método de cuantificación adecuado es de particular importancia cuando el método ha sido modificado. Esto se debe a que los usuarios a quienes se destina el

---

<sup>21</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 37.

informe con frecuencia están interesados en las tendencias de las emisiones a lo largo del tiempo o respecto de un año base. Algunos criterios pueden requerir que los métodos de cuantificación solo sean modificados cuando se utiliza un método más exacto. Otros factores relacionados con la naturaleza de los métodos de cuantificación incluyen:

- La aplicación incorrecta de un método de cuantificación, tal como no calibrar los medidores o no leerlos con la frecuencia suficiente, o el uso de un factor de emisiones inadecuado a las circunstancias. Por ejemplo, se puede predecir un factor de emisiones sobre la hipótesis de un uso continuo y no ser adecuado para su uso luego de una parada.
  - La complejidad de los métodos de cuantificación, que por lo general incluyen un mayor riesgo de incorrección material, por ejemplo, una manipulación matemática extensiva o compleja de los datos fuente (tal como el uso de modelos matemáticos complejos); el uso extensivo de factores de conversión de estado (tal como aquellos que se utilizan para convertir medidas de líquidos a medidas de gas); o el uso extensivo de factores de conversión de unidades (como aquellos que se utilizan para convertir medidas del sistema imperial al sistema métrico).
  - Cambios en los métodos de cuantificación o variables de entrada (por ejemplo, si el método de cuantificación utilizado se basa en el contenido de carbono de la biomasa y la composición de la biomasa utilizada cambia a lo largo del periodo).
- (x) Las emisiones significativas no rutinarias o cuestiones de juicio son una fuente de riesgo de incorrección material mayor en relación con las emisiones rutinarias no complejas sujetas a procesos de cuantificación y emisión de informes sobre emisiones sistemáticas. Las emisiones no rutinarias son aquellas que son inusuales, en su dimensión o naturaleza, y que, por lo tanto, ocurren en forma poco frecuente (por ejemplo, hechos aislados, tales como fallos en las plantas o filtraciones de importancia). Las cuestiones de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones subjetivas. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores debido a cuestiones tales como:
- Una mayor intervención de la dirección para especificar los métodos de cuantificación o tratamiento de la emisión de informes.
  - Una mayor intervención manual para la recolección y procesamiento de datos.

- Cálculos o métodos de cuantificación y principios de emisión de informes complejos.
  - La naturaleza de las emisiones no rutinarias, que puede dificultar la implementación de controles efectivos respecto de los riesgos por parte de la entidad.
  - Los métodos de cuantificación y principios de emisión de informes para las estimaciones pueden estar sujetos a interpretaciones dispares.
  - Los juicios requeridos pueden ser subjetivos o complejos.
- (y) La inclusión de emisiones de Alcance 3 cuando la entidad no conserva los datos fuente utilizados en la cuantificación o cuando los métodos de cuantificación comúnmente en uso son inexactos o conllevan amplias variaciones en las emisiones informadas (ver apartados A31-A34).
- (z) Las cuestiones que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de cómo la entidad realiza estimaciones significativas y los datos sobre los que se basa incluyen, por ejemplo:
- Conocimiento de los datos en los cuáles se basan las estimaciones;
  - el método y, en su caso, el modelo aplicable para realizar las estimaciones;
  - los aspectos relevantes del entorno de control y el sistema de información;
  - si la entidad ha empleado a un experto;
  - las hipótesis subyacentes a las estimaciones;
  - si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones y, si es así, los motivos correspondientes; y
  - si y, si es el caso, cómo la entidad ha valorado el efecto de la incertidumbre de estimación en la declaración de GEI, lo que incluye:
    - si, y en caso afirmativo, de qué manera, la entidad ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis sobre la estimación;

- el modo en que la entidad determina la estimación cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace; y
- si la entidad lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones realizadas en el periodo anterior y si ha respondido adecuadamente al desenlace de este procedimiento de seguimiento.

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

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

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

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

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

- (aa) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo:
- El profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante

el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, lo que podría ser el caso para un encargo de seguridad razonable.

- Cuando la entidad hace uso de equipamientos de medición continuos para cuantificar los flujos de las emisiones, el profesional ejerciente puede decidir, en un encargo de seguridad limitada, responder al riesgo de incorrección material valorado a través de la realización de indagaciones acerca de la frecuencia con la que se calibra el equipamiento. En las mismas circunstancias para un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir examinar los registros de la entidad relativos a la calibración del equipamiento o probar su calibración en forma independiente.
  - Si la entidad quema carbón, el profesional ejerciente puede decidir en un encargo de seguridad razonable analizar de manera independiente las características del carbón, pero en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede decidir que la revisión de los registros de la entidad, de los resultados de las pruebas de laboratorio constituyen una respuesta inadecuada para un riesgo valorado de incorrección material.
- (bb) En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos adicionales realizados son menos que en un encargo de seguridad razonable. Esto puede incluir:
- Seleccionar menos elementos para su examen;
  - la aplicación de menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como pruebas de detalle); o
  - procedimientos de realización del trabajo en el lugar de algunas instalaciones.
- (cc) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material incluyen el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y las

ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable.<sup>22</sup>

Es más, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, la evidencia adecuada en un encargo de seguridad limitada con frecuencia puede obtenerse haciendo indagaciones acerca de la entidad y teniendo en cuenta las respuestas recibidas a la luz de las circunstancias conocidas del encargo, sin obtener evidencia adicional, tal como lo requiere el apartado 43R(a) en el caso de un encargo de seguridad razonable.

Además, cuando se realizan procedimientos analíticos en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo:

- Usar datos agregados a nivel más alto, por ejemplo, datos regionales en lugar de los datos de la instalación, o datos mensuales en lugar de datos semanales.
- Usar datos que no han sido sujetos a procedimientos separados para verificar su fiabilidad con el mismo alcance que tendrían en un encargo de seguridad razonable.

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

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

- Insistir ante el personal del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de manera general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos, por ejemplo, aplicando procedimientos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia, o modificando la naturaleza de los procedimientos con el fin de obtener evidencia más convincente.

A92. La valoración de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, y por ende en las respuestas globales del profesional ejerciente, se ve afectada por el conocimiento del entorno de control por parte del profesional

---

<sup>22</sup> Este no siempre es el caso; por ejemplo, en algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede desarrollar una expectativa precisa basada en relaciones físicas o químicas fijas, incluso en un encargo de seguridad limitada.

ejerciente. Un entorno de control eficaz puede permitirle al profesional ejerciente tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Por el contrario, las deficiencias en el entorno de control tienen un efecto opuesto. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede responder a un entorno de control ineficiente mediante:

- La aplicación de un mayor número de procedimientos al cierre del periodo en lugar de en una fecha intermedia.
- La obtención de mayor evidencia de procedimientos en lugar de pruebas de controles.
- El aumento de los tamaños de las muestras y la extensión de los procedimientos, tal como la cantidad de instalaciones donde se realizan los procedimientos.

A93. Dichas consideraciones, por ende, inciden en el método general del profesional ejerciente, por ejemplo, el énfasis relativo en las pruebas de controles en comparación con otros procedimientos (ver también apartados A70-A72 y A96).

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

A94. Los procedimientos posteriores pueden incluir, por ejemplo:

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

- Muestreo y análisis independiente de las características de los materiales, tal como el carbón, o la observación de las técnicas de muestro y revisión de los registros de los resultados de las pruebas de laboratorio de la entidad.
- Verificación de la exactitud de los cálculos y de lo adecuado de los métodos de cálculo utilizados (por ejemplo, la conversión y suma de las mediciones de entrada).
- Comprobación de la concordancia de los datos registrados con los documentos fuente, como registros de producción, registros de uso de combustible y facturas de la energía adquirida.

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

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

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

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

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

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

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

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

A98. La cuantificación de las emisiones puede incluir procesos altamente automatizados con poca o ninguna intervención manual, por ejemplo, cuando se registran, procesan o informan datos relevantes en formatos electrónicos, tal como en un sistema de seguimiento continuo, o cuando el procesamiento de los datos de actividad está integrado a un sistema tecnológico de emisión de informes financieros u operativos. En dichos casos:

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

*Procedimientos de confirmación (Ref.: Apartado 41R)*

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

- Se reúnen datos de terceros, como datos acerca de: viajes aéreos de los empleados cotejados por el agente de viajes, el flujo de entrada de energía a la instalación medido por un proveedor o los kilómetros recorridos por los vehículos de propiedad de la entidad registrados por un gestor de flota externo.

- Los datos de referencia de la industria utilizados para calcular los factores de las emisiones.
- Los términos de los acuerdos, contratos o transacciones entre la entidad y otras partes, o la información acerca de si otras partes incluyen o no las emisiones específicas en sus declaraciones de GEI cuando se tiene en cuenta el límite organizativo de la entidad.
- Los resultados de los análisis de laboratorio de las muestras (por ejemplo, el valor calórico de las muestras de entrada).

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

- A100. En muchos casos, la naturaleza fija de las relaciones físicas o químicas entre emisiones específicas y otros fenómenos mensurables permite diseñar procedimientos analíticos intensos (por ejemplo, la relación entre el consumo de combustible y las emisiones de dióxido de carbono y óxido de nitrógeno).
- A101. De modo similar, una relación predecible y razonable puede existir entre la información financiera u operativa y las emisiones (por ejemplo, la relación entre las emisiones de Alcance 2 de la electricidad y el saldo del libro mayor para las compras de electricidad u horas de operación). Otros procedimientos analíticos pueden incluir comparaciones de información acerca de las emisiones de la entidad con datos externos tales como promedios de la industria, o el análisis de las tendencias durante el periodo para identificar anomalías para investigaciones posteriores y tendencias a lo largo de los periodos para su congruencia con otras circunstancias, como la adquisición o enajenación de instalaciones.
- A102. Los procedimientos analíticos pueden ser particularmente eficaces cuando hay disponibles datos desagregados o cuando el profesional ejerciente tiene motivos para considerar que los datos a utilizar son confiables, como cuando se los extrae de una fuente bien controlada. En algunos casos, los datos a ser utilizados los puede capturar el sistema de información para emisión de informes financieros o se pueden introducir en otro sistema de información en paralelo con la entrada de datos financieros relacionados, y se pueden aplicar algunos controles comunes de entrada. Por ejemplo, la cantidad de combustible adquirida, según los registros de las facturas de los proveedores puede introducirse en las mismas condiciones en que se introducen las facturas relevantes en el sistema de cuentas a pagar. En algunos casos, los datos a ser utilizados pueden ser una entrada fundamental para las decisiones operativas y, por ende, estar sujetos a un mayor escrutinio por parte del personal operativo, o a procedimientos de auditoría externa separados (por ejemplo, como parte de un acuerdo de negocio conjunto o supervisión por el regulador).

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

- A103. En algunos casos, puede ser adecuado que el profesional ejerciente evalúe cómo la entidad ha considerado las hipótesis o desenlaces alternativos y por qué los ha rechazado.
- A104. En algunos encargos de seguridad limitada, puede resultar adecuado que el profesional ejerciente realice uno o más de los procedimientos identificados en el apartado 45R.

*Muestreo (Ref.: Apartado 46)*

- A105. El muestreo incluye:
- (dd) La determinación de un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo del muestreo a un nivel aceptablemente bajo. Debido a que el nivel aceptable de riesgo del encargo de aseguramiento es menor para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, también puede serlo el nivel de riesgo de muestreo que es aceptable en el caso de las pruebas de detalle. Por lo tanto, cuando se utilizan muestreos para pruebas de detalle en un encargo de seguridad razonable, el tamaño de la muestra puede ser mayor cuando se utiliza en circunstancias similares en un encargo de seguridad limitada.
  - (ee) La selección de los elementos para la muestra de manera que cada unidad de muestreo de la población tenga oportunidad de selección y la aplicación de procedimientos adecuados a su finalidad sobre cada elemento seleccionado. Si el profesional ejerciente no puede aplicar los procedimientos diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el profesional ejerciente tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle.
  - (ff) Investigación de la naturaleza y causa de las desviaciones o incorrecciones identificadas y la evaluación de su posible efecto en el objetivo del procedimiento y en otras áreas del encargo.
  - (gg) Evaluar:
    - (i) los resultados de la muestra, incluyendo las pruebas de detalle, la proyección de las incorrecciones halladas en la muestra de la población; y
    - (ii) si la utilización del muestreo ha proporcionado una base adecuada para extraer conclusiones sobre la población que ha sido comprobada.

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

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

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

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

- (hh) concluya que el incumplimiento tiene un efecto material en la declaración de GEI y este no ha sido reflejado en la declaración de GEI; o
- (ii) se vea impedido por la entidad de obtener evidencia adecuada suficiente para evaluar si ocurrió o podría un incumplimiento que tiene o podría tener un efecto material en la declaración de GEI, en cuyo caso el apartado 66 de esta NIEA es aplicable.

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

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

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

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

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

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

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

*Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref.: Apartado 50)*

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

circunstancias por el que se juzguen. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

### **Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente**

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

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

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

*Comunicación de la información a otros ~~profesionales~~ ejercientes (Ref.: Apartado 57(a))*

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

- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables al encargo del grupo, incluidos los relativos a la independencia y competencia profesional.
- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI.

- Una lista de las incorrecciones no corregidas identificadas por el otro profesional ejerciente durante el encargo que no son claramente poco significativas.
- Indicadores de posibles sesgos en la preparación de la información relevante.
- Una descripción de cualquier deficiencia significativa identificada en el control interno identificado por el otro profesional ejerciente durante el encargo.
- Otras cuestiones significativas que el otro profesional ejerciente ha comunicado o espera comunicar a la entidad, incluidos fraudes o indicios de fraude.
- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la declaración de GEI, o sobre la que el otro profesional ejerciente desee llamar la atención del equipo del encargo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el otro profesional ejerciente a la entidad.
- Los hallazgos globales del otro profesional ejerciente, sus conclusiones u opinión.

*Evidencia* (Ref.: Apartado 57(b))

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

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

**Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 58)**

A116. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 58, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas. La persona o personas a quienes el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas por lo general son miembros de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, debido a que las estructuras de la dirección y del gobierno de la entidad varían

según la jurisdicción y la entidad, que reflejan influencias tales como diferentes antecedentes culturales y legales y las características de tamaño y propiedad, no es posible que esta NIEA especifique, para todos los encargos, la persona o personas adecuadas a quienes se solicita manifestaciones escritas. Por ejemplo, la entidad puede ser una instalación que no constituye una entidad legal independiente por derecho propio. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

### **Hechos posteriores (Ref.: Apartado 61)**

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

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

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

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

- (jj) Cambios significativos en las operaciones desde el periodo anterior;
- (kk) cambios significativos en los factores de conversión; o
- (ll) inconsistencias en las fuentes o métodos de medición.

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

*Reexpresiones* (Ref.: Apartado 62(a))

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

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

A122. En un encargo de seguridad limitada que incluye proporcionar un grado de seguridad sobre información comparativa, si llega a conocimiento del profesional ejerciente que podría haber una incorrección material en la información comparativa presentada, los procedimientos a ser realizados deben concordar con los requerimientos del apartado 49L. En el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos a ser efectuados deben ser suficientes para formarse una opinión acerca de la información comparativa.

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

**Otra información** (Ref.: Apartado 64)

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

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

- Una descripción de los procesos del gobierno y los recursos de la entidad que han sido asignados a la identificación, gestión y supervisión de los problemas relacionados con el cambio climático.
- A125. En algunos casos, la entidad puede publicar información sobre emisiones que se calcula sobre una base diferente a aquella usada para preparar la declaración de GEI, por ejemplo, la otra información puede ser preparada sobre una base "de igual a igual" donde las emisiones se recalculan para omitir el efecto de hechos no recurrentes, tal como la puesta en marcha de una nueva planta o el cierre de una instalación. El profesional ejerciente puede buscar que esa información sea eliminada si los métodos utilizados para prepararla estaban prohibidos por los criterios usados para preparar la declaración de GEI. El profesional ejerciente también puede buscar que cualquier información narrativa que no concuerda con los datos cuantitativos incluidos en la declaración o que no puede ser justificada (por ejemplo, proyecciones especulativas o reclamos acerca de acciones futuras) sea eliminada.
- A126. Las acciones posteriores que pueden resultar adecuadas cuando otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyen, por ejemplo:
- Solicitar a la entidad que consulte con un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la entidad.
  - Obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
  - Comunicarse con terceros, por ejemplo, un regulador.
  - Retener el informe de aseguramiento.
  - Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
  - Describir la cuestión en el informe de aseguramiento.

## Documentación

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

- A127. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente prepare oportunamente documentación del encargo que proporciona un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento<sup>23</sup>. Los siguientes son ejemplos de cuestiones adecuadas para incluir en la documentación del encargo:
- Fraude: Los riesgos de incorrección material y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos respecto del fraude,

---

<sup>23</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 79.

y las comunicaciones acerca de fraude hechas a la entidad, reguladores y otras personas.

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

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

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

responsabilidades de revisión, según lo requiere la NICC 1, donde se indica que el socio del encargo es el responsable final de los cambios.<sup>24</sup>

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

A129. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.<sup>25</sup> Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento.<sup>26</sup>

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

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

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

---

<sup>24</sup> NICC 1, *Control de calidad en las firmas que realizan auditorías y revisiones de los estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento y encargos de servicios relacionados*, apartado 32-33.

<sup>25</sup> NICC 1, apartado 45.

<sup>26</sup> NICC 1, apartado A54.

## **Formación de la conclusión de aseguramiento**

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

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

## **Contenido del informe de aseguramiento**

*Informes de aseguramiento ilustrativos (Ref.: Apartado 76)*

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

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

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

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

- A136. La redacción de la declaración a ser incluida en el informe de aseguramiento cuando la declaración de GEI incluye emisiones puede variar considerablemente según las circunstancias.

- A137. La disponibilidad de información relevante y fiable en relación con las compensaciones y otras deducciones de emisiones varía ampliamente y, por ende, lo mismo sucede con la evidencia disponible para que el profesional ejerciente sustente las deducciones de emisiones reclamadas por la entidad.
- A138. Debido a la naturaleza diversa de las deducciones de emisiones y la frecuentemente reducida cantidad y naturaleza de los procedimientos que pueden aplicarse a las deducciones de emisiones por parte del profesional ejerciente, esta NIEA requiere la identificación en el informe de aseguramiento de aquellas deducciones de emisiones, si corresponde, cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente respecto de ellas.
- A139. La declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente con respecto a las deducciones de emisiones puede redactarse de la siguiente manera, cuando las deducciones de emisiones se incluyen como compensaciones: "La declaración de GEI incluye una deducción de emisiones de ABC para el ejercicio de yyy toneladas de CO<sub>2</sub>-e relacionadas con compensaciones. Hemos llevado a cabo procedimientos respecto de si estas compensaciones fueron adquiridas durante el año y si su descripción en la declaración de GEI constituye un resumen razonable de los contratos relevantes y la documentación relacionada. Sin embargo, no hemos realizado ningún procedimiento relacionado con los proveedores externos de dichas compensaciones, y no expresamos ninguna conclusión acerca de si tales compensaciones han derivado en una reducción de yyy toneladas de CO<sub>2</sub>-e o si lo harán en el futuro.

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

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

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

- A142. El informe de aseguramiento en un encargo de seguridad razonable normalmente contiene una redacción estándar y solo describe, en forma breve, los procedimientos realizados. Esto se debe a que, en un encargo de seguridad razonable, la descripción de cualquier nivel de detalle de los procedimientos específicos llevados a cabo no ayudaría a los usuarios a comprender que, en todos los casos donde se emite un informe no modificado, se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente a fin de permitir al profesional ejerciente expresar una opinión.
- A143. En un encargo de seguridad limitada, resulta esencial incluir una apreciación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para los usuarios a quienes se destina el informe a fin de comprender la conclusión expresada en el informe de seguridad limitada. Por lo tanto, la descripción de los procedimientos del profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada por lo general es más detallada que en un encargo de seguridad razonable. También puede resultar adecuado incluir una descripción de los procedimientos que no fueron aplicados y que, por lo general, se aplicarían en un encargo de seguridad razonable. Sin perjuicio de ello, puede ser que una identificación de dichos procedimientos no sea posible dado que el conocimiento y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente son menores en un encargo de seguridad razonable.

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

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).
  - Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
  - Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- A144. Al describir los procedimientos realizados en el informe de seguridad limitada, es importante que estos se escriban de manera objetiva pero que no se resuman hasta el punto de resultar ambiguos, o que no se escriban de manera que se vean sobrevalorados u ornamentados, o que impliquen que se ha obtenido una seguridad razonable. También es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordados y que, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

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

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

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

A146. El uso generalizado de los párrafos de énfasis o párrafos de otras cuestiones disminuye la eficacia del profesional ejerciente en la comunicación de este tipo de cuestiones.

A147. Un párrafo de énfasis puede resultar adecuado cuando, por ejemplo, se han usado diferentes criterios o estos se han revisado, actualizado o interpretado de manera diferente en periodos anteriores, y ello ha tenido un efecto fundamental en las emisiones informadas, o cuando un fallo en el sistema para parte del periodo en cuestión significa que se ha utilizado una extrapolación para estimar las emisiones correspondientes a ese momento y ello ha sido expresado en la declaración de GEI.

A148. Un párrafo de otras cuestiones puede ser adecuado cuando, por ejemplo, el alcance del encargo ha cambiado significativamente respecto del periodo anterior y ello no ha sido expresado en la declaración de GEI.

A149. El contenido del párrafo de énfasis incluye una clara referencia a la cuestión que se resalta y la ubicación en la declaración de GEI de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. También indica que el profesional ejerciente no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ver también apartado A125)

A150. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en la declaración de GEI. El apartado 77 limita el uso de los párrafos sobre otras cuestiones a cuestiones relevantes para el conocimiento de encargo por el usuario, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento que el profesional ejerciente considera necesarias para la comunicación en el informe de aseguramiento. (Ver también apartado A124)

A151. La inclusión de las recomendaciones del profesional ejerciente acerca de cuestiones tales como mejoras en el sistema de información de la entidad, en el informe de aseguramiento puede significar que aquellas cuestiones no han sido abordadas correctamente al momento de la preparación de la declaración de GEI. Dichas recomendaciones pueden comunicarse, por ejemplo, en una carta a la dirección o en una discusión con los responsables del gobierno en la entidad. Las consideraciones relevantes para decidir si corresponde incluir

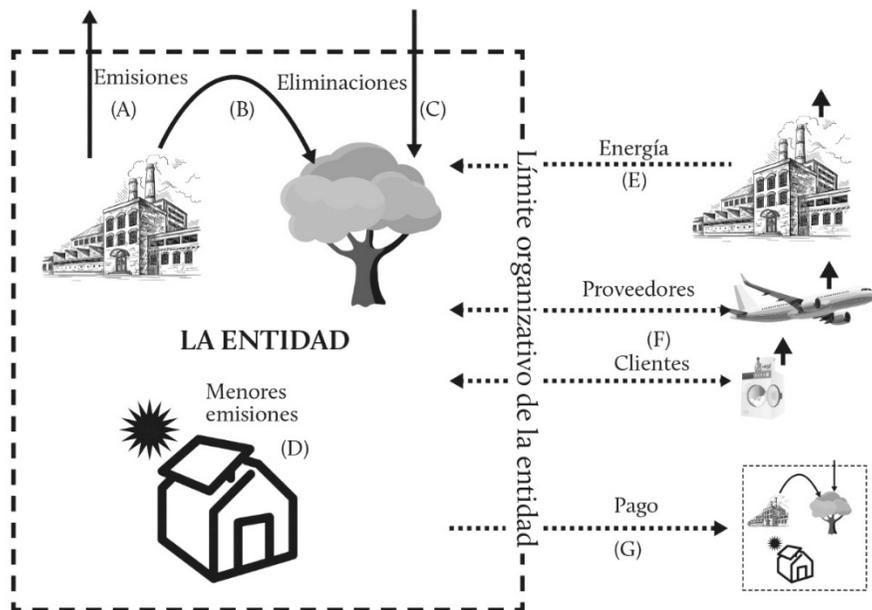
recomendaciones en el informe de aseguramiento comprenden si su naturaleza es relevante para las necesidades de información de los usuarios y si estas han sido expresadas en forma adecuada a fin de que no sean malinterpretadas como una salvedad a la conclusión del profesional ejerciente en la declaración de GEI:

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

## Anexo 1

(Ref.: Apartados A8–A14)

### Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones



- A = Emisiones directas o de Alcance 1 (ver apartado A8).
- B = Eliminaciones (emisiones que se generan dentro del límite de la entidad pero que se capturan y almacenan dentro del silo en lugar de liberarlas a la atmósfera. Por lo general se tienen en cuenta en términos brutos, es decir, como emisiones de Alcance 1 y una eliminación) (ver apartado A14).
- C = Eliminaciones (GEI que la entidad ha eliminado de la atmósfera) (ver apartado A14).
- D = Acciones que la entidad pone en práctica para reducir sus emisiones. Tales acciones pueden reducir las emisiones de Alcance 1 (por ejemplo, por medio de la utilización de vehículos con mayor ahorro de combustible), emisiones de Alcance 2 (por ejemplo, con la instalación de paneles solares para reducir la cantidad de electricidad adquirida) o emisiones de Alcance 3 (por ejemplo, a través de la reducción o venta de productos que requieren menos energía para su uso). La entidad puede incluir dichas acciones en las notas explicativas de la declaración de GEI, pero estas solo afectan la cuantificación de las emisiones frente a la declaración de GEI en el sentido que las emisiones informadas son menores de lo que serían de otro modo o que constituyen una deducción de emisiones de acuerdo con los criterios aplicables (ver apartado A11).

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO  
INVERNADERO

- E = Emisiones de Alcance 2 (ver apartado A9).
- F = Emisiones de Alcance 3 (ver apartado A10).
- G = Deducciones de emisiones, incluso las compensaciones adquiridas (ver apartados A11–A13).

## Anexo 2

(Ref.: Apartado A134)

### Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero

#### **Ejemplo 1:**

**Las circunstancias incluyen lo siguiente:**

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

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

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

[Destinatario correspondiente]

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

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

*Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI*

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

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI].<sup>3</sup> La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico

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

<sup>2</sup> [Criterios aplicables] se pueden descargar en forma gratuita desde [www.#####.org](http://www.#####.org).

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

incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

#### *Nuestra independencia y control de calidad*

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

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad <sup>14</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

#### *Nuestra responsabilidad*

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

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

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

---

<sup>4</sup> NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

- la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI.

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

### *Opinión*

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

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

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

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

### **Ejemplo 2:**

**Las circunstancias incluyen lo siguiente:**

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

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

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

[Destinatario correspondiente]

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

Hemos asumido un encargo de seguridad limitada sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones [y las notas explicativas en las páginas xx-yy]. [Este encargo

ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente].<sup>5</sup>

### *Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI*

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [criterios aplicables],<sup>6</sup> aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI],<sup>7</sup> La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

### *Nuestra independencia y control de calidad*

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

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1<sup>8</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

### *Nuestra responsabilidad*

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión de seguridad limitada acerca de la declaración de GEI basada en los procedimientos que hemos realizado y la evidencia obtenida. Hemos realizado nuestro encargo de seguridad limitada conforme la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero (“NIEA 3410”), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad limitada sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

---

<sup>5</sup> La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).

<sup>6</sup> [Criterios aplicables] se pueden descargar en forma gratuita desde [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>7</sup> Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.

<sup>8</sup> NICC 1 *Control de calidad para las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

Un encargo de seguridad limitada asumido de acuerdo con esta NIEA 3410, incluye la valoración, de acuerdo con las circunstancias, de la adecuación del uso de [criterios aplicables] por parte de ABC como base para la preparación de la declaración de GEI, la evaluación de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, ya sea debido a fraude o error, como respuesta a los riesgos valorados, según sea necesario dadas las circunstancias, y la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI. Un encargo de seguridad limitada tiene un alcance sustancialmente menor que un encargo de seguridad razonable en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo, incluido el conocimiento de control interno, así como los procedimientos aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

Los procedimientos que realizamos estuvieron basados en nuestro juicio profesional e incluyeron indagaciones, observación de los procesos realizados, inspección de documentos, procedimientos analíticos, evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes, y comprobación de la concordancia o conciliación con los registros subyacentes.

*[El profesional ejerciente puede insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios de la base para la conclusión del profesional ejerciente<sup>9</sup>. La siguiente sección ha sido proporcionada a modo de orientación, y los ejemplos de procedimientos no constituyen una lista exhaustiva del tipo o extensión de los procedimientos que pueden ser importantes para el conocimiento de los usuarios relacionado con el trabajo efectuado].<sup>10</sup>*

Dadas las circunstancias del encargo, al momento de poner en práctica los procedimientos que se detallan arriba, nosotros:

- Por medio de indagaciones, obtuvimos conocimiento del entorno de control y sistemas de información de ABC relevantes para la cuantificación y emisión de informes sobre las emisiones, pero no evaluamos el diseño de las actividades de control específicas, ni obtuvimos evidencia acerca de su implementación ni comprobamos su eficacia operativa.
- Evaluamos si los métodos de ABC para el desarrollo de las estimaciones son adecuados y si han sido aplicados de manera congruente. Sin embargo, nuestros procedimientos no incluyeron la comprobación de datos sobre los cuales se basaron las estimaciones ni desarrollamos, de manera independiente, nuestras propias

---

<sup>9</sup> *Los procedimientos deben resumirse, pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordado y, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.*

<sup>10</sup> En el informe final, este párrafo explicativo deberá eliminarse.

estimaciones para evaluar las estimaciones de ABC a través de su comparación.

- Realizamos visitas de inspección [en tres instalaciones] con el fin de efectuar una evaluación de la integridad de las fuentes de emisiones, métodos de recolección de datos, datos fuente e hipótesis relevantes aplicables a todas las instalaciones. Las instalaciones seleccionadas para las pruebas se eligieron teniendo en cuenta sus emisiones en relación con el total de emisiones, fuentes de las emisiones y las instalaciones seleccionadas en periodos anteriores. Nuestros procedimientos [incluyeron/no incluyeron] la comprobación de los sistemas de información a fin de recolectar y agregar datos sobre la instalación o los controles en dichas instalaciones].<sup>11</sup>

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

#### *Conclusión de seguridad limitada*

Basándonos en los procedimientos que hemos aplicado y la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de GEI de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [criterios aplicables] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

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

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

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

---

<sup>11</sup> Esta sección debe eliminarse si el profesional ejerciente concluye que la información ampliada acerca de los procedimientos realizados no es necesaria en las circunstancias del encargo.