



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

Para recibir comentarios  
hasta el 31 de julio de 2009

# BOLETÍN

## MARCO DE REFERENCIA PARA TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO



IMCP



COMISIÓN DE NORMAS Y  
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

México, D.F., 29 de mayo de 2009.

## **A la membresía del**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Se acompaña el proyecto del "Marco de Referencia para Trabajos de Aseguramiento", el cual fue aprobado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), en la sesión del 13 de marzo de 2009, y ratificado en la junta del Comité Ejecutivo Nacional (CEN) celebrada el 22 de mayo de 2009.

Con el propósito de continuar con el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la CONPA consideró conveniente emitir este documento, basado fundamentalmente en la Norma Internacional del Marco General de los Trabajos de Aseguramiento, denominada ISA 000 (ISA 000-*International Framework for Assurance Engagements*), emitida por la *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), dependiente de la *International Federation of Accountants* (IFAC).

El objetivo de este marco es definir y describir los elementos y objetivos de un trabajo de aseguramiento, e identificar los trabajos a los que aplican las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGA), las Normas para Atestiguar (NAT) y las Normas de Revisión (NR).

Este Marco de Referencia por sí mismo, no establece normas ni proporciona requerimientos de procedimientos para el desempeño de trabajos de aseguramiento, en virtud de que las NAGA, NAT y NR contienen principios básicos, procedimientos esenciales y guías relativas, consistentes con los conceptos de este Marco de Referencia para la realización de trabajos de aseguramiento.

Asimismo, este marco contiene un prefacio, el cual ilustra a los usuarios de las normas de auditoría, de revisión, de atestiguamiento y de otros servicios relacionados, respecto a su aplicación en los trabajos realizados por el Contador Público y de la correlación de este marco, con las disposiciones emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), en materia del Código de Ética Profesional, la Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de Contadores Públicos que realizan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados, así como de los procedimientos y guías recomendadas en la aplicación de la normatividad respectiva.

La CONPA considera que la emisión de este documento generará que la normatividad en México se encuentre a la altura de las Normas Internacionales de Auditoría, por lo que espera la nutrida participación de la membresía en este importante documento.

Se propone que el boletín inicie su vigencia, a partir de su aprobación final por el CEN del IMCP, una vez que se haya concluido el proceso de auscultación correspondiente.

El plazo de auscultación de este proyecto concluye el 31 de julio de 2009, por lo cual las sugerencias y comentarios deben enviarse al domicilio del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., o al correo electrónico: [auscultaciones.conpa@imcp.org.mx](mailto:auscultaciones.conpa@imcp.org.mx), en atención a la Vicepresidencia de Legislación.

Actualmente, la CONPA está trabajando en diversos proyectos de boletines, estrechamente relacionados con el proyecto de claridad de la IAASB, dependiente de IFAC y que, recientemente, fue terminado (marzo de 2009), por lo que en fechas próximas, más boletines se estarán sometiendo al proceso de auscultación.

Atentamente,

C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez  
*Vicepresidente de Legislación*

C.P.C. José Luis Franco Murayama  
*Presidente de la Comisión de Normas y  
Procedimientos de Auditoría*

**MARCO DE REFERENCIA  
PARA TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO**

**CONTENIDO**

Párrafos	Párrafos
Introducción .....1-6	Evidencia suficiente y apropiada .....39-55
Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento .....7-11	Informe de aseguramiento .....56-60
Alcance del marco de referencia .....12-16	Uso inapropiado del nombre del Contador Público .....61
Aceptación del trabajo .....17-19	Perspectiva del sector gobierno.....62
Elementos de un trabajo de aseguramiento: .....20	Apéndice: Diferencias entre trabajos de aseguramiento con seguridad razonable y trabajos de aseguramiento con seguridad limitada
Relación entre tres partes.....21-30	
Asunto sobre el cual se realizará el trabajo.....31-33	
Criterios adecuados .....34-38	

**MARCO DE REFERENCIA  
PARA TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO**

**Introducción**

1. Este Marco de Referencia define y describe los elementos y objetivos de un trabajo de aseguramiento e identifica los trabajos a los que se aplican las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGA), las Normas para Atestiguar (NAT) y Normas de Revisión (NR); asimismo, proporciona un marco de referencia para:
  - a. Contadores Públicos cuando desempeñen trabajos de aseguramiento.
  - b. Otros implicados en trabajos de aseguramiento, incluidos los usuarios de un informe de aseguramiento y la parte responsable.
  - c. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) en su desarrollo de NAGA, NAT y NR.
2. Este Marco de Referencia por sí mismo no establece normas ni proporciona requerimientos de procedimientos para el desempeño de trabajos de aseguramiento. Las NAGA, NAT y NR contienen principios básicos, procedimientos esenciales y guías relativas, consistentes con los conceptos de este Marco de Referencia para el desarrollo de trabajos de aseguramiento.
3. El siguiente es un panorama general de este Marco de Referencia:
  - Introducción. Este Marco de Referencia se refiere a los trabajos de aseguramiento realizados por Contadores Públicos. Proporciona una estructura de referencia para los Contadores Públicos y otros involucrados en los trabajos de aseguramiento, como los que contratan a un Contador Público (“la parte contratante”).

- Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento. Esta sección define los trabajos de aseguramiento e identifica el objetivo de cada uno de los dos tipos de trabajo que se permite desarrollar a un Contador Público. Este Marco de Referencia denomina a estos tipos de trabajo como: trabajos con seguridad razonable y trabajos con seguridad moderada o limitada.<sup>1</sup>
- Alcance del Marco de Referencia. Esta sección distingue los trabajos de aseguramiento de otros trabajos, como los de consultoría.
- Aceptación del trabajo. Esta sección establece las características que deben considerarse, antes de que un Contador Público pueda aceptar un trabajo de aseguramiento.
- Elementos de un trabajo de aseguramiento. Esta sección identifica los cinco elementos que presentan los trabajos de aseguramiento desarrollados por el Contador Público: 1) una relación entre tres partes, 2) asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, 3) criterios, 4) evidencia y 5) informe. Además, explica importantes distinciones entre los trabajos con seguridad razonable y los trabajos con seguridad limitada (también mostrados en el Apéndice). También, menciona, por ejemplo, las diferencias significativas entre los objetivos de los dos tipos de trabajo de aseguramiento, las características de los criterios aplicables, el impacto del riesgo, la importancia relativa y cómo se expresan las conclusiones en cada uno de ellos.
- Uso inapropiado del nombre del Contador Público. Esta sección menciona las implicaciones de la asociación del Contador

Público con el asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento.

*Principios éticos y normas de control de calidad*

4. Además de este Marco de Referencia, y de las NAGA, NAT y NR, el Contador Público que desarrolle trabajos de aseguramiento debe observar lo establecido en:
  - a. El Código de Ética Profesional (el Código) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el cual establece principios éticos fundamentales para el Contador Público.
  - b. La Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de Contadores Públicos que realizan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.
5. Los requisitos éticos relativos a auditorías y revisiones de información financiera, así como los relativos a trabajos de atestiguamiento, generalmente comprenden los siguientes postulados tratados en el Código de Ética:
  - a. Independencia de criterio.
  - b. Calidad profesional de los trabajos.
  - c. Preparación y calidad profesional.
  - d. Responsabilidad personal.
  - e. Secreto profesional.
6. El Código de Ética analiza la amenaza de familiaridad que puede crearse al asignar, por un periodo largo de tiempo, al mismo personal profesional, de alto nivel, en un trabajo específico y las salvaguardas que podrían ser apropiadas para responder a dicha amenaza. Requiere que las firmas y los miembros de los equipos de trabajo, identifiquen y evalúen las circunstancias y relaciones que crean incumplimiento de la independencia profesional, así como tomar las acciones apropiadas para

<sup>1</sup> Para los trabajos de aseguramiento relacionados, particularmente, con la información financiera histórica, si se realiza con una seguridad o certeza razonable se denomina "auditoría", pero si se realiza con una seguridad limitada se denomina "revisión".

eliminar esas posibilidades o reducirlas a un nivel que cumpla con los requisitos básicos mencionados en el Código de Ética.

### Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento

7. *Trabajo de aseguramiento*, significa aquel trabajo en el cual un Contador Público expresa una conclusión diseñada para incrementar el grado de confianza de los usuarios (que no sean la parte responsable), acerca del resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento con los criterios aplicados.
8. El resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, es la información que resulta de aplicar los criterios relativos sobre dicho asunto, por ejemplo:
  - El reconocimiento, medición, presentación y revelación incluidos en los estados financieros son resultado de aplicar un marco de referencia como las Normas de Información Financiera mexicanas (criterios), a la situación financiera, al resultado de sus operaciones y los flujos de efectivo (asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento) de una entidad.
  - Una afirmación sobre la efectividad del control interno, resulta de aplicar un marco de referencia para evaluar la efectividad del control interno, como es el COSO<sup>2</sup> o COCO<sup>3</sup> (criterios) de un proceso específico (asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento).
9. La información objeto del trabajo podría dejar de expresarse de manera apropiada en el contexto del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento y de los criterios, y por lo tanto, podría ser presentada de manera errónea, al grado de ser materialmente importante. Esto ocurre cuando la información no refleja de forma apropiada la aplicación de los criterios al asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no dan un punto de vista verdadero y razonable de (o no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes) la posición financiera, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivos, de acuerdo con las Normas de Información Financiera; o cuando la aseveración de la entidad respecto a la efectividad del control interno para la preparación de la información financiera, no está razonablemente establecida en todos los aspectos importantes, con base en COSO o COCO.
10. En algunos trabajos de aseguramiento, la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, se lleva a cabo por la parte responsable y es en forma de una aseveración emitida por dicha parte que somete a disposición de los usuarios. Estos trabajos se denominan “trabajos con base en una aseveración”. En otros trabajos, el Contador Público realiza directamente la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo correspondiente u obtiene una confirmación de la parte responsable, que ha llevado a cabo la evaluación o medición del asunto de referencia y que no está disponible a los usuarios. La información del objeto del trabajo se proporciona a los usuarios en el informe de aseguramiento, y estos trabajos se llaman “trabajos de informe directo”.

En este Marco de Referencia, se usará el término “información objeto del trabajo” para referirse al resultado de la evaluación o me-

2 Marco de Control Interno, establecido por *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* y considerado en el Boletín 3050 de las Normas de Auditoría aplicables en México.

3 Guías para evaluar el Control, Principios COCO, del Instituto Canadiense de Contadores Certificados.

11. Con base en este Marco de Referencia, existen dos tipos de trabajo de aseguramiento que se permite al Contador Público realizar: uno es con seguridad razonable y otro con seguridad limitada. El objetivo de un trabajo con seguridad razonable es la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias<sup>4</sup> como base para expresar en forma positiva la conclusión del Contador Público. Por otra parte, el objetivo de un trabajo con seguridad limitada es una reducción en el riesgo del trabajo a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del trabajo; sin embargo, este riesgo es mayor que el de un trabajo de seguridad razonable, por lo que da una base para que el Contador Público emita una negativa para expresar su conclusión.
- Trabajos de consultoría (o asesoría)<sup>5</sup> administrativa y consultoría de impuestos.
13. Un trabajo de aseguramiento puede ser parte de otro mayor, por ejemplo, cuando un trabajo de consultoría de adquisición de un negocio incluye un requisito de transmitir seguridad, respecto a la información financiera histórica o prospectiva. En estas circunstancias, este Marco de Referencia es aplicable a la porción del trabajo que se refiere al informe de seguridad.
14. Los siguientes trabajos que pueden cumplir con la definición del párrafo anterior, no necesitan realizarse de acuerdo con este Marco de Referencia:

- a. Trabajos para testificar en procedimientos legales, respecto a asuntos contables, de auditoría, impuestos u otros asuntos.
- b. Trabajos que incluyan opiniones, puntos de vista o formas de redacción profesionales de las que un usuario pueda derivar alguna seguridad, si se aplica todo lo siguiente:
  - i. Dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente incidentales al trabajo en su totalidad.
  - ii. Cualquier informe escrito emitido está restringido, expresamente, para uso

## Alcance del marco de referencia

12. No todos los trabajos desarrollados por el Contador Público son de aseguramiento. Es decir, otros trabajos realizados con frecuencia y que no cumplen con esta definición (por lo tanto, no están cubiertos por este Marco de Referencia) incluyen:
- Trabajos de procedimientos convenidos y compilaciones de información financiera o de otro tipo.
  - Preparación de declaraciones de impuestos en donde no se expresa conclusión alguna, respecto a lo razonable de las mismas.<sup>4</sup>

<sup>5</sup> Los trabajos de consultoría emplean las habilidades técnicas, educación, observaciones, experiencias y conocimiento del proceso de consultoría del Contador Público. El proceso de consultoría es analítico y típicamente implica alguna combinación de actividades relativas a: determinación de objetivos, descubrimiento de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, incluyendo acciones, comunicación de resultados y a veces implementación y seguimiento. Los informes (si se emiten) generalmente se redactan en un estilo narrativo (forma extensa). En general, el trabajo desempeñado es sólo para uso y beneficio del cliente, por lo cual, la naturaleza y el alcance del trabajo se determina por el convenio entre el Contador Público y el cliente. Cualquier servicio que cumpla con la definición de un trabajo de aseguramiento no es un trabajo de consultoría, sino un trabajo de aseguramiento.

<sup>4</sup> Las circunstancias del trabajo incluyen los términos del trabajo, inclusive, si es un trabajo con seguridad razonable o con seguridad limitada, las características del objeto del trabajo, los criterios que se van a utilizar, las necesidades de los usuarios, las características relevantes de la parte responsable y su entorno, y otros asuntos, por ejemplo, hechos, transacciones, condiciones y prácticas, que puedan tener un efecto importante en el trabajo.

de los usuarios especificados en el informe.

- iii. Bajo un entendimiento por escrito con los usuarios especificados, el trabajo no se propone ser de aseguramiento.
- iv. El trabajo no se presenta como de aseguramiento en el informe del Contador Público.

*Informe sobre trabajos que no corresponden a aseguramiento*

15. Un Contador Público que informa sobre un trabajo que no sea de aseguramiento dentro del alcance de este Marco de Referencia, distingue claramente dicho informe de uno de aseguramiento. A modo de no confundir a los usuarios, un informe que no sea de aseguramiento evita, por ejemplo:

- Hacer referencia al cumplimiento con este Marco de Referencia, NAGA, NAT y NR.
- Utilizar inadecuadamente las palabras seguridad, auditoría o revisión.
- Incluir una declaración que pudiera usualmente confundirse con una conclusión para acrecentar el grado de confianza de los usuarios, acerca del resultado de la evaluación o medición de un asunto principal contra criterios.

16. El Contador Público y la parte responsable pueden convenir en aplicar los principios de este Marco de Referencia a un trabajo cuando no haya otros usuarios, además de los responsables, que tengan la intención de que los requerimientos de las NAGA, NAT y NR se cumplan. En esos casos, el informe del Contador Público incluye una declaración que restrinja el uso del informe a la parte responsable.

**Aceptación del trabajo**

17. Un Contador Público acepta un trabajo de aseguramiento sólo cuando el conocimiento preliminar obtenido por él, respecto a las circunstancias del trabajo indica que:

- a. Los requisitos éticos relevantes, de independencia y de competencia profesional, quedan cubiertos.
- b. El trabajo presenta todas las siguientes características:
  - i. El asunto sobre el cual se realizará el trabajo correspondiente es apropiado.
  - ii. Los criterios que se van a utilizar son adecuados y están disponibles a los usuarios.
  - iii. El Contador Público tiene acceso a evidencia suficiente apropiada para soportar la conclusión emitida por éste.
  - iv. La conclusión del Contador Público, en un trabajo con seguridad razonable o limitada, se presenta en un informe por escrito.
  - v. El Contador Público queda satisfecho de que existe un propósito razonable para el trabajo. Si existe una limitación importante en el alcance del trabajo del mismo (ver párrafo 55), pudiera ser poco probable que el trabajo tenga un propósito razonable. También un Contador Público pudiera creer que la parte contratante tiene la intención de asociar el nombre del Contador Público con el asunto sobre el cual se realizará el trabajo de manera inapropiada (ver párrafo 61).

Las NAGA, NAT y NR pueden incluir requisitos adicionales que necesiten ser cubiertos antes de aceptar un trabajo.

18. Cuando un trabajo potencial no puede aceptarse como trabajo de aseguramiento porque no cumple con las características descritas en el párrafo anterior, la parte contratante pudiera identificar algún tipo de trabajo diferente que cumpla con sus necesidades. Por ejemplo:
- a. Si los criterios originales no fueran adecuados, puede realizarse un trabajo de aseguramiento si:
    - i. La parte contratante puede identificar un aspecto del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, en donde sean adecuados dichos criterios y el Contador Público pudiera desarrollar un trabajo de aseguramiento al respecto. En estos casos, el informe de aseguramiento deja claro que no se relaciona con el asunto original sobre el cual se realizaría el trabajo en su totalidad.
    - ii. Pueden seleccionarse o desarrollarse criterios alternativos adecuados para el asunto original sobre el cual se realizará el trabajo.
  - b. La parte contratante pudiera requerir un trabajo que no sea de aseguramiento, como un trabajo de consultoría o de procedimientos convenidos.
19. Habiendo aceptado un trabajo de aseguramiento, el Contador Público puede cambiar dicho trabajo a uno que no sea de aseguramiento, o bien, de un trabajo con seguridad razonable a uno con seguridad limitada, siempre y cuando exista una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte lo requerido por los usuarios o un malentendido concerniente a la naturaleza del trabajo, requiere generalmente de un cambio. Si este cambio se hace, el Contador Público no debe dejar de considerar la evidencia que se obtuvo antes del mismo.

## Elementos de un trabajo de aseguramiento

20. En esta sección se mencionan los siguientes elementos de un trabajo de aseguramiento:
- a. Relación entre tres partes: el Contador Público, la parte responsable y los usuarios.
  - b. Asunto sobre el cual se realizará el trabajo.
  - c. Criterios adecuados.
  - d. Evidencia suficiente y apropiada.
  - e. Informe escrito de acuerdo con el trabajo desarrollado, con seguridad razonable o con seguridad limitada.

## Relación entre tres partes

21. Los trabajos de aseguramiento implican tres partes independientes: el Contador Público, la parte responsable y los usuarios.
22. La parte responsable y los usuarios pueden ser de diferente o de la misma entidad. Un ejemplo de este último caso, es cuando un órgano del gobierno corporativo busca seguridad sobre la información proporcionada por el consejo de administración. La relación entre la parte responsable y los usuarios necesita considerarse dentro del contexto de un trabajo específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad tradicionales. Por ejemplo, la administración de más alto nivel (dirección) de una entidad (usuario), puede contratar a un Contador Público para que realice un trabajo que le brinde seguridad sobre un aspecto particular de las actividades de la entidad, cuya responsabilidad inmediata corresponde a un nivel más bajo de la administración (la parte responsable), y que la propia administración (dirección) tiene la última responsabilidad.

## Contador Público

23. El término Contador Público en este Marco de Referencia, tiene una definición más amplia

que el término de auditor que utilizan las NAGA, NAT y NR, las cuales sólo relacionan el nombre del Contador Público con quien desempeña trabajos de auditoría o de revisión.

24. A un Contador Público se le puede requerir que desarrolle trabajos de aseguramiento sobre una amplia gama de asuntos, los cuales pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, más allá de los que ordinariamente posee un Contador Público en lo individual. Según se describe en el párrafo 17 a), un Contador Público no acepta un trabajo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del trabajo indica que no se cubren los requisitos éticos, respecto a la competencia profesional. En algunos casos, el Contador Público puede cubrir este requisito utilizando el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, a quienes se les llama especialistas. En esos casos, el Contador Público queda satisfecho con que las personas que llevan a cabo el trabajo poseen las habilidades y los conocimientos requeridos, y él tiene un nivel adecuado de participación y entendimiento del trabajo, en el cual participará el especialista.

#### *Parte responsable*

25. La parte responsable es la persona (o personas) que:
  - a. En un trabajo de informe directo, es responsable del asunto sobre el cual se realizará el trabajo.
  - b. En un trabajo con base en una aseveración, es responsable de la información objeto del trabajo (la aseveración) y, en su caso, puede ser responsable del asunto sobre el cual se realizará el trabajo. Un ejemplo de cuando la parte es responsable, tanto de la información objeto del trabajo como del asunto sobre el cual se realizará el trabajo en sí, es cuando una entidad contrata a un Contador Público para que realice un trabajo de aseguramiento, respecto a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sustentabilidad. Un ejemplo de cuando la

parte es responsable de la información objeto del trabajo, pero no del asunto sobre el cual se realizará el mismo, es cuando una entidad gubernamental contrata a un Contador Público para que lleve a cabo un trabajo de aseguramiento, relativo a un informe sobre las prácticas de sustentabilidad de una compañía privada que la entidad gubernamental ha preparado y va a distribuir a los usuarios.

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

26. La parte responsable proporciona, generalmente, al Contador Público una confirmación por escrito que evalúa o mide el asunto sobre el cual se realizará el trabajo contra los criterios identificados, independientemente de si corresponde a una aseveración que se va a dar a los usuarios. En un informe directo, el Contador Público quizá no pueda obtener esta confirmación cuando el contratante es diferente a la parte responsable.

#### *Usuarios*

27. Los usuarios son las personas o persona para quienes el Contador Público prepara el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios, pero no el único.
28. Siempre que sea factible, el informe de aseguramiento se dirige a todos los usuarios; sin embargo, puede haber otros interesados. El Contador Público pudiera no identificar a todos los usuarios del informe de aseguramiento, particularmente cuando existe un gran número de personas con acceso al mismo. En estos casos y, en particular, donde es probable que los lectores tengan una amplia gama de intereses en el asunto principal, los usuarios pueden limitarse a los principales interesados. Los usuarios pueden identificarse de diferentes formas, por ejemplo, por acuerdo entre el Contador Público y la parte responsable o la contratante, o por ley, etcétera.

29. Siempre que sea práctico, los usuarios o sus representantes deben ser involucrados con el Contador Público y la parte responsable (y la parte contratante, si es diferente) para determinar los requerimientos del trabajo. Sin embargo, sin importar la participación de otros, y a diferencia de un trabajo de procedimientos convenidos (que implica informar resultados con base en los procedimientos aplicados, más que en emitir una conclusión), el Contador Público:
- a. Es responsable de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos.
  - b. Requiere darle seguimiento a cualquier asunto que tenga conocimiento y que lo haga cuestionar si debería hacerse una nueva evaluación de la materialidad, en relación con la información objeto del informe.
30. En algunos casos, los usuarios (por ejemplo, instituciones bancarias y entidades reguladoras) imponen requerimientos o solicitan a la parte responsable (o la parte contratante, si es diferente) que se lleve a cabo un trabajo de aseguramiento para un propósito específico. Cuando el trabajo se desarrolle para usuarios o propósitos específicos, el Contador Público debe considerar incluir una restricción en el informe que limite su uso a dichos usuarios o el propósito del mismo.

### Asunto sobre el cual se realizará el trabajo

31. El asunto sobre el cual se realizará el trabajo y la información objeto del mismo, pueden adoptar muchas formas, por ejemplo:
- Desempeño o condiciones financieras (por ejemplo, información financiera histórica o prospectiva, desempeño financiero y flujos de efectivo), para lo cual la información objeto del trabajo puede ser el reconocimiento, la medición, presentación y revelación en los estados financieros.
32. El asunto sobre el cual se realizará el trabajo tiene diferentes características, incluyendo el grado en que la información sea cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospectiva, y se relacione a un momento del tiempo o cubra un periodo. Estas características afectan:
- a. La precisión con que puede evaluarse o medirse el asunto sobre el cual se realizará el trabajo contra criterios.
  - b. La calidad y cantidad de la evidencia disponible.
- El informe de aseguramiento incluye las características particularmente relevantes para los usuarios.
33. Un asunto apropiado sobre el cual se realizará el trabajo es:
- a. Identificable y susceptible de una evaluación o medición consistente contra los criterios identificados.

- b. Aquél cuya información puede sujetarse a procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada, para soportar una conclusión sobre seguridad razonable o limitada, según sea el caso.

### Criterios adecuados

- 34. Los criterios son los puntos de referencia que se utilizan para evaluar o medir el asunto sobre el cual se realizará el trabajo, incluyendo, en donde sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación. Los criterios pueden ser formales, por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios serían las Normas de Información Financiera; cuando se informa sobre control interno, los criterios serían un marco de referencia establecido de control interno u objetivos individuales de control diseñados específicamente para el trabajo, y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la ley, reglamento o contrato aplicable. Algunos ejemplos de criterios menos formales, son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (como el número de veces que se espera que un comité en particular se reúna en un año).
- 35. Se requieren criterios adecuados para una evaluación o medición razonablemente consistente de un asunto sobre el cual se realizará el trabajo, dentro del contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia que proporcione los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a una interpretación individual y a un malentendido. Los criterios adecuados son sensibles al contexto, es decir, relevantes a las circunstancias del trabajo. Aun, para el mismo asunto sobre el cual se realizará el trabajo puede haber diferentes criterios.
- 36. Los criterios adecuados presentan las siguientes características:
  - a. Relevancia. Los criterios contribuyen a conclusiones que ayudan a los usuarios a la toma de decisiones.

- b. Integridad. Los criterios son suficientemente completos cuando no se omiten los factores relevantes que podrían afectar las conclusiones en el contexto de las circunstancias del trabajo. Los criterios completos incluyen, cuando sea relevante, los puntos de referencia para la presentación y revelación.
- c. Confiabilidad. Criterios que permiten la evaluación o medición de la razonabilidad de la consistencia del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, incluyendo, cuando sea relevante, su presentación y revelación, cuando se usan en circunstancias similares por Contadores Públicos con capacidad profesional similar.
- d. Neutralidad. Los criterios contribuyen a conclusiones que están libres de parcialidad.
- e. Comprensibilidad. Los criterios contribuyen a conclusiones claras, integrales y no están sujetas a interpretaciones con diferencias importantes.

La evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo con base en la expectativa, el juicio y la experiencia individual del Contador Público, no constituyen criterios adecuados.

- 37. El Contador Público evalúa lo adecuado de los criterios para un trabajo particular al considerar si reflejan las características mencionadas. La importancia relativa de cada característica para cada asunto sobre el cual se realizará el trabajo, es cuestión de juicio. Los criterios pueden ser establecidos o desarrollados de manera específica. Los criterios establecidos son los que están incorporados en leyes o reglamentos, o se emiten por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un proceso transparente. Los criterios que se desarrollan de manera específica son los diseñados para el propósito del trabajo. El hecho de que los criterios sean establecidos o se desarrollen de manera específica, afecta al trabajo a desarrollar por el Contador Público,

al evaluar si son adecuados para un trabajo en particular.

38. Los criterios necesitan estar disponibles para los usuarios y permitirles entender cómo se ha evaluado o medido el asunto sobre el cual se realizará el trabajo. Estos criterios están disponibles a los usuarios, en las siguientes formas:
- a. Públicamente.
  - b. Mediante su inclusión, en forma clara, en la presentación de la información del objeto del trabajo.
  - c. Mediante su inclusión, en forma clara, en el informe de aseguramiento.
  - d. Por entendimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

Los criterios pueden estar disponibles sólo para los usuarios específicos. Por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación, únicamente están disponibles para quienes están en la industria. Cuando los criterios identificados están disponibles sólo a usuarios o propósitos específicos, el informe de aseguramiento debe restringirse a dichos usuarios o propósito.<sup>6</sup>

### Evidencia suficiente y apropiada

39. El Contador Público planea y desempeña un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre si la información del asunto por el cual se realizará el trabajo está libre de errores materiales. El Contador Público considera la materialidad,

el riesgo del trabajo, la cantidad y calidad de evidencia disponible cuando planea y desarrolla el trabajo; en particular, cuando determina la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia.

### *Escepticismo profesional*

40. El Contador Público planea y desempeña un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información objeto del trabajo esté presentada en forma materialmente incorrecta. Una actitud de escepticismo profesional significa que el Contador Público hace una evaluación crítica, con una actitud crítica, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a la evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o confirmaciones de la parte responsable. Por ejemplo, es necesaria una actitud de escepticismo profesional en todo el proceso del trabajo para que el Contador Público, reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, de utilizar suposiciones erróneas al determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia y la evaluación de resultados obtenidos.

41. Un trabajo de aseguramiento, rara vez, implica la validez legal de la documentación, y el Contador Público no está entrenado ni se espera que sea un experto en esto. Sin embargo, el Contador Público evalúa la confiabilidad de la información que se va a utilizar como evidencia; por ejemplo, fotocopias, faxes, documentos filmados, digitalizados o electrónicos, incluyendo la evaluación de los controles establecidos para su preparación y mantenimiento, cuando sea relevante.

### *Evidencia suficiente y apropiada*

42. Suficiente es la medida de la cantidad de evidencia. Apropiada es la medida de la calidad de la evidencia; es decir, su relevancia y confiabilidad. La cantidad de evidencia necesaria está relacionada con el riesgo que la información,

<sup>6</sup> Si bien un informe de aseguramiento debe restringirse siempre y cuando se dirija sólo a usuarios identificados o se refiera a un propósito específico, la ausencia de alguna de estas restricciones no es indicador de que el Contador Público posea una responsabilidad legal, en relación con dicho lector o propósito. El que se tenga una responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

- objeto del trabajo, sea materialmente incorrecta (a mayor riesgo, quizá se requiera más evidencia) y por la calidad de dicha evidencia (a mejor calidad, tal vez se requiera menos evidencia). Consecuentemente, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia, están interrelacionadas. Sin embargo, el hecho de obtener simplemente más evidencia no compensa su carencia de calidad.
43. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y naturaleza, y es dependiente de las circunstancias individuales bajo las que se obtiene. Puede generalizarse sobre la confiabilidad de los diversos tipos de evidencia; sin embargo, estas generalizaciones están sujetas a excepciones importantes. Aun cuando la evidencia se obtenga de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afecten su confiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa independiente, puede no ser confiable, si la fuente no es oficialmente reconocida. Aunque pueden existir excepciones, las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia, pueden ser útiles:
    - La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes externas independientes.
    - La evidencia interna es más confiable cuando los controles relacionados son efectivos.
    - La evidencia obtenida directamente por el Contador Público (por ejemplo, validación de la efectividad de un control aplicativo) es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, indagación sobre el desempeño de un control aplicativo).
    - La evidencia es más confiable cuando está documentada, ya sea en papel, electrónica o en otro medio (por ejemplo, la minuta de una junta escrita al momento, es más confiable que una descripción oral hecha posterior a cuando sucedió).
  - La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia de fotocopias o faxes.
  44. El Contador Público obtiene, generalmente, mayor seguridad de evidencia consistente, obtenida de diferentes fuentes o de naturaleza diferente al de las partidas consideradas individualmente. Por ejemplo, corroborar información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede incrementar la seguridad que obtiene el Contador Público de una confirmación de la parte responsable. A la inversa, cuando la evidencia obtenida de una fuente no es consistente con la obtenida de otra fuente, el Contador Público determina los procedimientos adicionales a desarrollar para obtener la evidencia necesaria para resolver dicha inconsistencia.
  45. En términos de obtener evidencia suficiente y apropiada, generalmente, es más difícil obtener seguridad sobre la información objeto del trabajo que cubre un periodo, que sobre un momento específico del tiempo. Además, las conclusiones proporcionadas en el proceso, usualmente son limitadas al periodo cubierto por el trabajo, el Contador Público no proporciona una conclusión sobre si el proceso continuará funcionando de una forma específica en el futuro.
  46. El Contador Público considera la relación entre el costo de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, la cuestión de dificultad o gasto involucrado no representa una base válida para omitir un procedimiento para la obtención de evidencia, si no hay alguna otra alternativa. El Contador Público utiliza el juicio profesional y ejerce su escepticismo profesional para evaluar la cantidad y calidad de evidencia y, por lo tanto, lo suficiente y apropiado de la misma para soportar el informe de aseguramiento.
- Materialidad*
47. La materialidad es relevante cuando el Contador Público determina la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia y cuando evalúa si

la información objeto del trabajo está libre de errores. Cuando considera la materialidad, el Contador Público entiende y evalúa los factores que podrían influir en las decisiones de los usuarios. Por ejemplo, cuando los criterios utilizados permiten alternativas en la presentación de la información objeto del trabajo, el Contador Público considera cómo podría influir la presentación adoptada en las decisiones de los usuarios. La materialidad se considera en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como magnitud, naturaleza y alcance del efecto de estos factores en la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, así como los intereses de los usuarios. La evaluación de la materialidad y la importancia de los factores cuantitativos y cualitativos en un trabajo particular, son cuestiones del juicio profesional del Contador Público.

#### *Riesgo del trabajo de aseguramiento*

48. El riesgo del trabajo de aseguramiento es el riesgo de que el Contador Público exprese una conclusión inapropiada cuando la información objeto del trabajo sea materialmente incorrecta.<sup>7</sup>

En un trabajo con seguridad razonable, el Contador Público reduce el riesgo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias, para expresar su conclusión en forma positiva. En un trabajo con seguridad limitada el riesgo es más alto, debido a la diferente naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para la

obtención de evidencia. Sin embargo, en un trabajo con seguridad limitada, la combinación de la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia es suficiente, para que el Contador Público obtenga un nivel significativo de seguridad para expresar su conclusión en forma negativa. Para ser significativo, el nivel de seguridad obtenido por el Contador Público debe incrementar la confianza de los usuarios sobre la información objeto del trabajo.

49. En general, el riesgo en un trabajo de aseguramiento puede representarse por los siguientes componentes, aunque no todos, necesariamente, estarán presentes o serán importantes para todos los trabajos:

a. El riesgo de que la información objeto del trabajo presente errores materiales puede provenir de:

i. Riesgo inherente. Susceptibilidad de la información objeto del trabajo a un error material.

ii. Riesgo de control. El riesgo de que un error material pueda ocurrir y no se prevenga, detecte o corrija con oportunidad por los controles internos relacionados. Cuando el riesgo de control es relevante para el objeto del informe, siempre existirá algún riesgo de control, debido a las limitaciones inherentes del diseño y a la operación de los controles internos.

b. Riesgo de detección. El riesgo de que el Contador Público no detecte algún error material existente.

El grado en que el Contador Público considera cada uno de estos componentes se afecta por las circunstancias del trabajo, en particular, por la naturaleza del objeto del informe y de si se desempeña un trabajo con seguridad razonable o limitada.

<sup>7</sup> a) En trabajos de informe directo, incluye el riesgo donde la información objeto del informe se presenta sólo en la conclusión del Contador Público, y éste concluya de manera inapropiada que el objeto del informe se conforma, en todos los aspectos importantes con los criterios, por ejemplo: "en nuestra opinión, el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en los criterios XYZ".

b) Además del riesgo del trabajo de aseguramiento, el Contador Público está expuesto al riesgo de expresar una conclusión inapropiada cuando la información objeto del informe, no está materialmente incorrecta y a riesgos por pérdidas en litigios, publicidad adversa u otros hechos que surgen en conexión con el objeto del informe. Estos riesgos no son parte del riesgo del trabajo de aseguramiento.

*Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia*

50. La naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia apropiada variará de un trabajo a otro. En teoría, existe una posibilidad infinita de procedimientos para la obtención de evidencia; pero, en la práctica, son difíciles de comunicar claramente y sin ambigüedad. Sin embargo, el Contador Público intenta comunicarlos apropiadamente para un trabajo con seguridad razonable o limitada.<sup>8</sup>

51. *Seguridad razonable*, es un concepto relativo a obtener evidencia necesaria para que el Contador Público concluya, en relación con la información objeto del trabajo, considerada en su conjunto. Para estar en posición de expresar una conclusión en forma positiva (opinión) que se requiere en un trabajo con seguridad razonable, es necesario que el Contador Público obtenga evidencia suficiente y apropiada, como parte de un proceso interactivo y sistemático del trabajo, el cual implica:

- a. Obtener un entendimiento del asunto sobre el cual se realizará el trabajo y otras circunstancias del mismo que, dependiendo de dicho asunto, incluye obtener un entendimiento del control interno.
- b. Con base en dicho entendimiento, evaluar los riesgos de que la información objeto del trabajo pudiera estar materialmente incorrecta.
- c. Responder a la evaluación de riesgos, incluyendo el desarrollar respuestas generales y determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de procedimientos adicionales.

d. Aplicar procedimientos adicionales relacionados directamente con los riesgos identificados, utilizando una combinación de procedimientos de inspección, observación, confirmación, recálculo, reproceso, procedimientos analíticos e indagación. Estos procedimientos adicionales implican procedimientos sustantivos que incluyen, en su caso, obtener evidencia de fuentes independientes de la parte responsable, y dependiendo de la naturaleza del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, pruebas sobre la efectividad operativa de los controles.

e. Evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia.

52. *Seguridad razonable*, es menos que seguridad absoluta. El reducir el riesgo del trabajo a cero, rara vez, se logra como resultado de los siguientes factores:

- El uso de pruebas selectivas.
- Limitaciones inherentes del control interno.
- El hecho de que una gran cantidad de evidencia disponible para al Contador Público sea persuasiva y no concluyente.
- El uso del juicio en la obtención y evaluación de evidencia para llegar a conclusiones con base en dicha evidencia.
- Las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo cuando se evalúa o mide contra los criterios identificados.

53. Los trabajos de seguridad razonable y los de seguridad limitada, requieren de la aplicación de habilidades y técnicas de aseguramiento, así como de la obtención de evidencia suficiente y apropiada, como parte de un proceso interactivo y sistemático del trabajo, que incluye obtener un entendimiento del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, así como de otras circunstancias relacionadas con el mismo.

<sup>8</sup> Cuando la información objeto del informe está compuesta por diferentes aspectos, se pueden dar conclusiones separadas sobre cada aspecto. Si bien, no todas estas conclusiones necesitan relacionarse con un mismo nivel de procedimientos para la obtención de evidencia, cada conclusión se expresa en forma apropiada, tanto para un trabajo con seguridad razonable o con seguridad limitada.

La naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada en un trabajo de seguridad limitada son deliberadamente limitados, en relación con un trabajo de seguridad razonable. Para algunos asuntos sobre los cuales se realizará el trabajo, puede haber pronunciamientos específicos que den lineamientos sobre los procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada para un trabajo de seguridad limitada. En ausencia de un pronunciamiento relevante, los procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada variarán en las circunstancias del trabajo, en particular; así como, de las necesidades de los usuarios y de la parte contratante, incluyendo restricciones relevantes de tiempo y costo, tanto para trabajos con seguridad razonable como con seguridad limitada. Si el Contador Público se entera de un asunto que lo lleve a cuestionar si debería modificar la evaluación de la materialidad en la información objeto del trabajo, desarrollará otros procedimientos para permitirle emitir su informe.

#### *Cantidad y calidad de la evidencia disponible*

54. La cantidad o calidad de la evidencia disponible es afectada por:
- Las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo e información objeto del mismo. Por ejemplo, podría esperarse evidencia menos objetiva cuando la información objeto del trabajo está más orientada hacia el futuro, que a hechos históricos (ver párrafo 30).
  - Circunstancias del trabajo ajenas de las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, cuando no hay la evidencia disponible que se esperaría, debido a, por ejemplo, la fecha en que se nombra al Contador Público, la política de retención de documentos de una entidad o una restricción impuesta por la parte responsable.

Generalmente, la evidencia disponible es más persuasiva que concluyente.

55. Una conclusión sin salvedades, no es apropiada para los dos tipos de trabajos de aseguramiento, cuando existe una limitación material en el alcance del trabajo del Contador Público; es decir, cuando:
- Las circunstancias impiden que el Contador Público obtenga la evidencia requerida para reducir a un nivel apropiado, el riesgo del trabajo.
  - La parte responsable o la parte contratante, impone una restricción que impide al Contador Público obtener la evidencia requerida para reducir a un nivel apropiado el riesgo del trabajo.

#### **Informe de aseguramiento**

56. El Contador Público emite un informe escrito que contiene una conclusión sobre la seguridad obtenida de la información objeto del trabajo. Las NAGA, NAT y NR establecen los elementos básicos para los informes de aseguramiento. Además, el Contador Público considera otras responsabilidades que debe observar al informar, incluyendo la comunicación con los encargados del gobierno corporativo, cuando sea apropiado hacerlo.
57. En un trabajo basado en una aseveración, la conclusión del Contador Público puede redactarse de la siguiente manera:
- En términos de la aseveración de la parte responsable (por ejemplo, “en mi opinión, las declaraciones por la parte responsable, de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en los criterios XYZ, se presenta razonablemente”).
  - Directamente en términos del asunto sobre el cual se realizará el trabajo y de los criterios (por ejemplo, “en mi opinión, el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en los criterios XYZ”).

En un trabajo de informe directo, la conclusión del Contador Público se redacta en términos del asunto sobre el cual se realiza el trabajo y los criterios.

58. En un trabajo con seguridad razonable, el Contador Público expresa la conclusión en forma positiva, por ejemplo: “en mi opinión, el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en los criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite “seguridad razonable”. Habiendo realizado procedimientos para obtener evidencia de una naturaleza, alcance y oportunidad razonables, dadas las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo y de otras circunstancias relevantes del trabajo, descritas en el informe de aseguramiento, el Contador Público ha obtenido evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo del trabajo a un nivel aceptablemente bajo.
59. En un trabajo con seguridad limitada, el Contador Público expresa la conclusión en forma negativa, por ejemplo: “con base en el trabajo descrito en este informe, no he observado situación alguna que haya llamado la atención, o algo que me haga creer que el control interno no es efectivo, respecto a todos los aspectos importantes, con base en los criterios XYZ”. Esta forma de expresión transmite un nivel de seguridad limitada, proporcional al nivel de los procedimientos para obtener evidencia del Contador Público, dadas las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo y de otras circunstancias del mismo descritas en el informe de aseguramiento.
60. Un Contador Público expresa una conclusión con salvedades o se abstiene de expresarla, para cualquiera de los dos tipos de trabajo de aseguramiento, cuando existen las siguientes circunstancias y, a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser materialmente importante:
- a. Hay una limitación en el alcance del trabajo del Contador Público (ver párrafo 55). Dependiendo de la materialidad o de lo importante de la limitación, se expresa una conclusión con salvedades o una

abstención de la misma; incluso, pudiera considerar retirarse del trabajo.

- b. En aquellos casos cuando:
  - i. La conclusión del Contador Público se redacta en términos de la aseveración de la parte responsable, y dicha aseveración no está expresada de manera razonable, en todos los aspectos importantes.
  - ii. La conclusión del Contador Público se redacta de manera directa, en términos del asunto sobre el cual se realizará el trabajo y los criterios, y la información objeto del trabajo es materialmente incorrecta,<sup>9</sup> el Contador Público expresa una conclusión con salvedades o una conclusión adversa dependiendo de la materialidad del asunto.
- c. Cuando después de haber aceptado el trabajo, se descubre que los criterios no son adecuados o que el asunto sobre el cual se realizará el trabajo no es apropiado para un trabajo de aseguramiento, el Contador Público expresa:
  - i. Una conclusión con salvedades o adversa, dependiendo de la materialidad o la importancia del asunto, cuando los criterios no son adecuados o el asunto es inapropiado y es probable que los usuarios se confundan.
  - ii. Una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión,

<sup>9</sup> En los trabajos de informe directo donde la información objeto del mismo se presenta sólo en la conclusión del Contador Público, y éste concluye que el objeto del informe no se presenta, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con los criterios relativos; por ejemplo, “en mi opinión, excepto por [...], el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en los criterios XY,” dicha conclusión se consideraría como una salvedad o una opinión adversa, según sea apropiado.

dependiendo de la materialidad o importancia relativa del asunto.

En algunos casos, el Contador Público podría considerar retirarse del trabajo.

### **Uso inapropiado del nombre del Contador Público**

61. Un Contador Público es asociado con el asunto sobre el cual se realizará el trabajo, cuando reporta sobre la información objeto del trabajo o aprueba el uso de su nombre en forma profesional con dicho asunto. Si el Contador Público no es asociado de esa manera, los terceros no pueden suponer alguna responsabilidad de él. Si el Contador Público se entera de que alguna parte involucrada está utilizando inadecuadamente su nombre, en asociación, con el asunto sobre el cual se realizará el trabajo, debe requerir a dicha parte que deje de hacerlo. Además, considerará qué

otras estrategias deben aplicarse, tales como informar a cualquier tercero usuario conocido del uso inapropiado de su nombre o buscar asesoría legal al respecto.

### **Perspectiva del sector gobierno**

62. Este Marco de Referencia es relevante para todos los Contadores Públicos en el sector gobierno, que sean independientes de la entidad para la cual se realiza el trabajo de aseguramiento. Cuando el Contador Público del sector gobierno no sea independiente de la entidad para la cual realiza un trabajo de aseguramiento, deberá indicar, en el informe correspondiente, que no es un Contador Público independiente y dicho informe deberá restringirse en su circulación.

## APÉNDICE

### Diferencias entre trabajos de aseguramiento con seguridad razonable y con seguridad limitada

Este apéndice señala las diferencias entre un trabajo con seguridad razonable y un trabajo con seguridad limitada, que se mencionan en el Marco de Referencia (ver, en particular, los párrafos de referencia).

<b>Tipo de trabajo</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Procedimientos de obtención de evidencia<sup>10</sup></b>	<b>Informe de un trabajo de aseguramiento</b>
Trabajo con seguridad razonable	Una reducción en el riesgo del trabajo de aseguramiento a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias, como base para expresar una conclusión en forma positiva (párrafo 11).	<p>Se obtiene evidencia suficiente y apropiada como parte del proceso sistemático del trabajo, que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener un entendimiento de las circunstancias del trabajo.</li> <li>• Evaluar los riesgos.</li> <li>• Responder a los riesgos evaluados.</li> <li>• Aplicar procedimientos adicionales, utilizando una combinación de los siguientes: inspección, observación, confirmación, recálculo, reproceso, analíticos e indagación. Estos procedimientos implican pruebas sustantivas, incluyendo, en su caso, obtener información comprobatoria, y dependiendo de la naturaleza del objeto del informe, pruebas sobre la efectividad operativa de los controles.</li> <li>• Evaluar la evidencia obtenida (párrafos 54 y 55).</li> </ul>	Descripción de las circunstancias del trabajo y una forma positiva para expresar la conclusión (párrafo 58).

<sup>10</sup> El detalle de los requisitos para la obtención de evidencia, sólo es posible en las NAT para el asunto objeto del trabajo.

Tipo de trabajo	Objetivo	Procedimientos de obtención de evidencia <sup>11</sup>	Informe de un trabajo de aseguramiento
Trabajo con seguridad limitada	Una reducción en el riesgo del trabajo a un nivel aceptable en las circunstancias, excepto cuando dicho riesgo sea mayor que para un trabajo con seguridad razonable, como base para que el Contador Público exprese una conclusión en forma negativa (párrafo 11).	Se obtiene evidencia suficiente y apropiada como parte del proceso sistemático del trabajo, que incluye obtener un entendimiento del objeto del informe y de otras circunstancias del trabajo, pero donde los procedimientos son deliberadamente limitados, en relación con un trabajo con seguridad razonable (párrafo 53).	Descripción de las circunstancias del trabajo y una forma negativa para expresar la conclusión (párrafo 59).

11 El detalle de los requisitos para la obtención de evidencia, sólo es posible en las NAT, para el asunto objeto del trabajo.



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

## PROYECTO PARA AUSCULTACIÓN

# Propuesta: Boletín Marco de Referencia para Trabajos de Aseguramiento

---

---

Para recibir comentarios antes del 31 de julio de 2009

Nombre: \_\_\_\_\_ Núm. de Socio \_\_\_\_\_

Dirección: \_\_\_\_\_ Calle \_\_\_\_\_ Núm. exterior \_\_\_\_\_ Núm. interior \_\_\_\_\_

Colonia \_\_\_\_\_ Delegación/Municipio \_\_\_\_\_ Ciudad \_\_\_\_\_ Estado \_\_\_\_\_

Teléfono: \_\_\_\_\_ Fax: \_\_\_\_\_

Colegio al que pertenece: \_\_\_\_\_

Comentarios: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Firma: \_\_\_\_\_

Necesitamos tu participación. Envía esta opinión al fax 55-96-69-50 o al correo electrónico:  
[auscultaciones.conpa@imcp.org.mx](mailto:auscultaciones.conpa@imcp.org.mx), en atención al Vicepresidente de Legislación