



IMCP

CONDA
COMISIÓN DE NORMAS Y
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

BOLETÍN

MARCO DE REFERENCIA PARA
TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO

Noviembre 2009

México, D. F., 24 de octubre de 2009

A la membresía del

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Se acompaña el “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 10 de septiembre de 2009, y por el Comité Ejecutivo Nacional (CEN) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), en su sesión celebrada el 24 de octubre de 2009.

Con el objeto de continuar con el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Auditoría, la CONPA consideró conveniente emitir este documento, basado 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 (NA), 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 NA, NAT y NR, contienen principios básicos, procedimientos esenciales y guías relativas, consistentes con los conceptos de este Marco de Referencia para el desempeño de trabajos de aseguramiento.

Asimismo, este marco inicia con 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 dicho marco, con las disposiciones emitidas por el IMCP en el Código de Ética Profesional, con la Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de contadores públicos que desarrollan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados, así como con los procedimientos y guías recomendadas en la aplicación de la normatividad respectiva.

Este boletín inicia su vigencia a partir de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del IMCP, una vez que se haya publicado el mismo.

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

Atentamente,

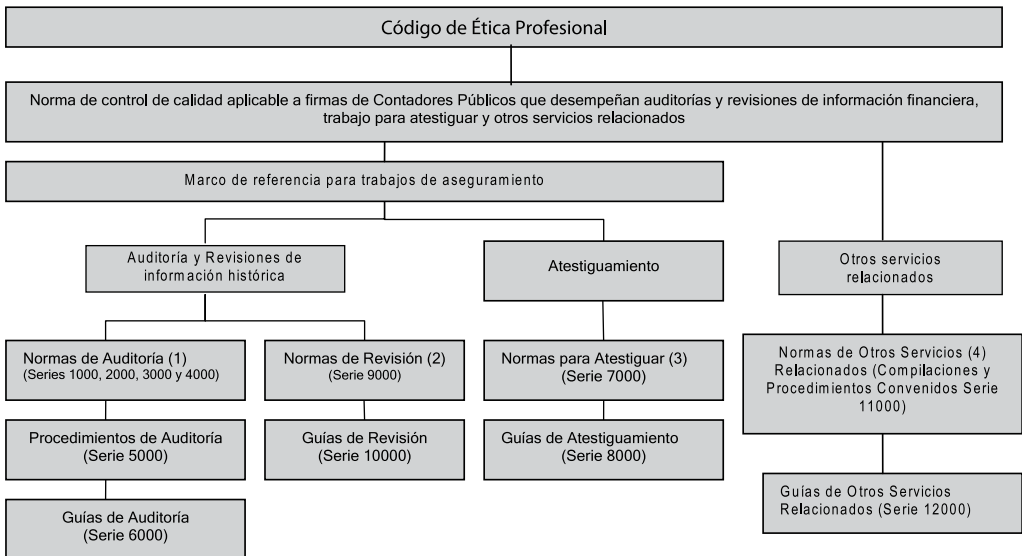
C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez
Vicepresidente de Legislación

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

PREFACIO DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA, DE REVISIÓN, DE ATESTIGUAMIENTO Y DE OTROS SERVICIOS RELACIONADOS

Dentro del proceso de convergencia con la normatividad internacional referida a la actividad profesional independiente del Contador Público en el desarrollo de trabajos de auditoría y revisiones de información financiera, de atestiguamiento y de otros servicios relacionados, se ha desarrollado el siguiente cuadro denominado “Estructura de la normatividad profesional respecto a la actividad del Contador Público”. Este diagrama ilustra a los usuarios de las normas de auditoría, de revisión, de atestiguamiento y de otros servicios relacionados, respecto de su aplicación en los trabajos realizados por el Contador Público y de la correlación de dicha normatividad con las disposiciones emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el Código de Ética Profesional, con la Norma de Control de Calidad correspondiente a la prestación de dichos servicios profesionales (Norma de control de calidad aplicable a las firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados), así como con los procedimientos y guías recomendadas en la aplicación de la normatividad respectiva.

Estructura de la normatividad profesional respecto a la actividad del Contador Público



1. Las normas de auditoría se aplican para realizar el examen de información financiera histórica.
2. Las normas de revisión se aplican en la revisión de información financiera.
3. Las normas para atestiguar se aplican en los trabajos de aseguramiento relativos a materias que no sean de información financiera histórica.
4. Las normas correspondientes a otros servicios relacionados se aplican a trabajos de compilación y trabajos sobre la aplicación de procedimientos convenidos.

Marco de referencia
para trabajos de aseguramiento

Contenido

	Párrafo
Introducción	1-6
Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento	7-11
Alcance del marco de referencia	12-16
Aceptación del trabajo	17-19
Elementos de un trabajo de aseguramiento	20-60
Uso inapropiado del nombre del	61

Apéndice: Diferencias entre trabajos de aseguramiento con seguridad razonable y trabajos de aseguramiento con seguridad moderada

**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 aplican las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NA), 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 NA, 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 NA, NAT y NR contienen principios básicos, procedimientos esenciales y guías relativas, consistentes con los conceptos de este Marco de Referencia para el desempeño de trabajos de aseguramiento.
3. El siguiente es un panorama general de este Marco de Referencia:
 - *Introducción.* Este Marco de Referencia se refiere a trabajos de aseguramiento realizados por contadores públicos. Proporciona una estructura de referencia para los contadores públicos y otros involucrados en los trabajos de aseguramiento, tales como aquéllos 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 desempeñar a un Contador Público. Este Marco de Referencia denomina a estos dos tipos de trabajo, como trabajos con seguridad razonable y con seguridad moderada o limitada.¹
- *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 y menciona los cinco elementos que presentan los trabajos de aseguramiento desempeñados por el Contador Público: una relación entre tres partes, asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, criterios, evidencia e informe. Explica importantes distinciones entre los trabajos con seguridad razonable y los trabajos con seguridad moderada (también mostrados en el Apéndice). Esta sección también menciona, por ejemplo, las diferencias significativas entre los objetivos de los trabajos, las características de los criterios aplicables, el impacto del riesgo y la importancia relativa en los dos tipos de trabajos de aseguramiento, y como 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 las NA, NAT, así como las NR, el Contador Público que desempeñe 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 desempeñan 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 atestiguar, 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

¹ Para los trabajos de aseguramiento relacionados particularmente con información financiera histórica, si se realizan con una seguridad o certeza razonable se denomina "auditoría" y si se realiza con una seguridad limitada, se denomina "revisión".

ser apropiadas para atender 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 el tomar las acciones apropiadas para eliminar esas posibilidades o reducirlas a un nivel aceptable.

es el COSO² o COCO³ (criterios) de un proceso específico (asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento).

En este Marco de Referencia, se usará el término “información objeto del trabajo” para referirse al resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento. Sobre esta información el Contador Público reúne evidencia suficiente y adecuada que le proporcione una base razonable para expresar una conclusión en un informe de aseguramiento.

Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento

7. “Trabajo de aseguramiento”, significa un 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) sobre el 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, el 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
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 podría, por lo tanto, ser presentada erróneamente, al grado de ser materialmente importante. Esto ocurre cuando la información no refleja de manera 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 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 la parte

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.

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

responsable, que somete a disposición de los usuarios. Estos trabajos se denominan “Trabajos con base en una aseveración”. En otros trabajos, el Contador Público desempeña 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. Estos trabajos se llaman “Trabajos de informe directo”.

11. Bajo este Marco de Referencia, existen dos tipos de trabajo de aseguramiento que se permite desempeñar al Contador Público: un trabajo con seguridad razonable y un trabajo con seguridad moderada. El objetivo de un trabajo con seguridad razonable es la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias⁴ como base para expresar en forma positiva la conclusión del Contador Público. El objetivo de un trabajo con seguridad moderada 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 para un trabajo de seguridad razonable, por lo que da una base para que el Contador Público emita una afirmación negativa para expresar su conclusión.

Alcance del Marco de Referencia

12. No todos los trabajos desempeñados por el Contador Público son de aseguramiento. Otros trabajos que se realizan frecuentemente

y que no cumplen con esta definición y, 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.
 - Trabajos de consultoría (o asesoría)⁵ 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 de 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 desempeñarse de acuerdo con este Marco de Referencia:
- a) Trabajos para testificar en procedimientos legales respecto de asuntos

⁴ 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.

⁵ 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 que 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 (o “forma extensa”). Generalmente, el trabajo desempeñado es sólo para uso y beneficio del cliente, por lo cual la naturaleza y 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.

contables, de auditoría, impuestos u otros asuntos.

- b) Trabajos que incluyan opiniones, puntos de vista o formas de redacción profesionales de los 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 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, NA, NAT y NR.
 - Utilizar inadecuadamente las palabras seguridad, auditoría o revisión.
 - Incluir una declaración que pudiera usualmente confundirse con una con-

clusión 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 NA, 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 sobre 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 adecuada para soportar la conclusión emitida por éste
 - iv. La conclusión del Contador Público en un trabajo con seguridad razonable o moderada, 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 inadecuada (ver párrafo 61)
 - 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 moderada, 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, generalmente requiere de un cambio. Si se hace este cambio, el Contador Público no debe dejar de considerar la evidencia que se obtuvo antes del mismo.

Las NA, 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 todas 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 desempeñar 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.

Elementos de un trabajo de aseguramiento

20. En esta sección se mencionan los siguientes elementos de un trabajo de aseguramiento:
- a) Una 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 adecuada.
 - e) Informe escrito acorde al trabajo desarrollado: con seguridad razonable o con seguridad moderada.

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 desempeñe 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 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 NA, NAT y NR, las cuales sólo relacionan el nombre del Contador Público a aquel que desempeña trabajos de auditoría o de revisión.

24. A un Contador Público se le puede requerir que desempeñe trabajos de aseguramiento sobre una amplia gama de asuntos. Algunos de ellos 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 especialista. En esos casos, el Contador Público queda satisfecho de que las personas que llevan a cabo el

trabajo poseen las habilidades y conocimientos requeridos, y el Contador Público tiene un nivel adecuado de participación en el trabajo y entendimiento del mismo 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 desempeñe un trabajo de aseguramiento respecto de un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sustentabilidad. Un ejemplo de cuándo 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 desempeñe 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

critérios identificados, independientemente 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 la persona o personas 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, particularmente, donde es probable que los posibles 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 debiera 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, medición, presentación y revelación en los estados financieros.
 - Desempeño o condiciones no financieras (por ejemplo, desempeño de una entidad) para lo cual la información objeto del trabajo pueden ser los indicadores clave de eficiencia y efectividad.
 - Características físicas (por ejemplo, capacidad de la planta) para lo cual la información objeto del trabajo puede ser un documento con especificaciones.

- Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno o sistema de tecnología de información de una entidad) para lo cual la información objeto del trabajo puede ser la aseveración de efectividad.
- Conducta (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento regulatorio, prácticas de recursos humanos) para lo cual la información objeto del trabajo puede ser una declaración de cumplimiento o de efectividad.

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 a una evaluación o medición consistente contra los criterios identificados.
- b. Aquél cuya información puede sujetarse a procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada, para soportar una conclusión sobre seguridad razonable o moderada, 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, 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; aún para el mismo asunto sobre el cual se realizará el trabajo puede haber diferentes criterios. Por ejemplo, una parte responsable podrá seleccionar como asunto sobre el cual se realizará el trabajo, el nivel de satisfacción de clientes, el número de quejas de clientes resueltas a satisfacción del mismo; otra parte responsable podría seleccionar el número de compras en los tres meses siguientes a la primera efectuada.

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, puntos de referencia para 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 sujetos a interpretaciones con diferencias importantes.

La evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo con base en expectativa, juicio y 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.

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. Los criterios están disponibles a los usuarios de 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, sólo 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 sólo a dichos usuarios o propósito.⁶

⁶ 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.

Evidencia suficiente y adecuada

39. El Contador Público planea y desempeña un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y adecuada 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 y la cantidad y calidad de evidencia disponible cuando planea y desarrolla el trabajo; en particular, cuando determina la naturaleza, alcance y 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 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, alcance y 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 ello. 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 adecuada

42. Suficiente es la medida de la cantidad de evidencia. Adecuada 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 de que la información objeto del trabajo sea materialmente incorrecta (a mayor riesgo, probablemente se requiera más evidencia) y por la calidad de dicha evidencia (a mejor calidad, probablemente 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 importantes excepciones. Aún 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 en fecha 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 adecuada, 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 representan 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 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, alcance y 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.⁷ 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 moderada, 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 moderada, la combinación de la naturaleza, alcance y 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 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 moderada.

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

50. La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia adecuada variará de un trabajo a otro. En teoría, existe una posibilidad infinita de procedimientos para la obtención de evidencia; sin embargo, en la práctica son difíciles de comunicar claramente y sin ambigüedad. El Contador Público intenta comunicarlos de manera clara y sin ambigüedad y en forma apropiada para un trabajo con seguridad razonable o moderada.⁸

⁷ 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.

⁸ 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 mis-

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 adecuada como parte de un proceso interactivo y sistemático del trabajo que implica:
- 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;
 - Con base en dicho entendimiento, evaluar los riesgos de que la información objeto del trabajo pudiera estar materialmente incorrecta;
 - Responder a la evaluación de riesgos, incluyendo el desarrollar respuestas generales y determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de procedimientos adicionales;
 - 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; y
- 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 factores como:
- 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 moderada requieren la aplicación de habilidades y técnicas de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada 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. La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada en un trabajo de seguridad moderada 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

mo nivel de procedimientos para la obtención de evidencia, cada conclusión se expresa en forma adecuada, tanto para un trabajo con seguridad razonable o con seguridad limitada.

suficiente y adecuada para un trabajo de seguridad moderada. En ausencia de un pronunciamiento relevante, los procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada 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 moderada, si el Contador Público se entera de un asunto que lo lleve a cuestionar si debiera 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:

- a. 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).
- b. 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, fecha en que se nombra al Contador Público, 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:

- a. Las circunstancias impiden que el Contador Público obtenga la evidencia requerida para reducir a un nivel apropiado, el riesgo del trabajo.
- b. 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 NA, NAT y NR establecen 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 como sigue:

- a. 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”).
- b. 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 realizará 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 adecuada para reducir el riesgo del trabajo a un nivel aceptablemente bajo.
59. En un trabajo con seguridad moderada, 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 moderada, 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 cualesquiera 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; o
 - 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 incorrecta⁹; el Contador Público expresa una conclusión con salvedades o una conclusión adversa dependiendo de la materialidad del asunto.
 - iii. 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; o

⁹ En los trabajos de informe directo donde la información objeto del mismo se presenta sólo en la conclusión del Contador Público, y este 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

II. Una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión, dependiendo de la materialidad o importancia relativa del asunto.

En algunos casos, el Contador Público pudiera 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 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. El Contador Público también considerará qué otras estrategias deben aplicarse, tales como informar a cualquier tercero usuario conocido del uso inapropiado de su nombre o debe buscar asesoría legal al respecto.

Perspectiva del sector gobierno

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 el informe correspondiente deberá restringirse en su circulación.

Apéndice

Diferencias entre trabajos con seguridad razonable y trabajos con seguridad moderada

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

Tipo de Trabajo	Objetivo	Procedimientos de obtención de evidencia ¹⁰	Informe de un trabajo de aseguramiento
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 adecuada como parte del proceso sistemático del trabajo, que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtener un entendimiento de las circunstancias del trabajo; • Evaluar los riesgos; • Responder a los riesgos evaluados; • Aplicar procedimientos adicionales utilizando una combinación de los siguientes: inspección, observación, confirmación, re-cálculo, 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; y • Evaluar la evidencia obtenida (párrafos 51 y 52). 	Descripción de las circunstancias del trabajo y una forma positiva para expresar la conclusión (párrafo 58).

Tipo de Trabajo	Objetivo	Procedimientos de obtención de evidencia ¹¹	Informe de un trabajo de aseguramiento
Trabajo con seguridad moderada	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 adecuada 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, con relación a un trabajo con seguridad razonable (párrafo 53).	Descripción de las circunstancias del trabajo y una forma negativa para expresar la conclusión (párrafo 59).

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

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