# 

### EXÁMENES SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES ESPECÍFICAS

OCTUBRE 2010





#### **Boletín 7040**

# EXÁMENES SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES ESPECÍFICAS

#### **CONTENIDO**

	PÁRRAFO
Generalidades	1
Alcance y limitaciones	2 al 4
Objetivo del boletín	5
Pronunciamientos generales	6 al 14
Situaciones a considerar en la realización de un examen	15
Riesgo en la realización del examen	16 al 17
Riesgo inherente en los trabajos para atestiguar	18
Riesgo de control en los trabajos para atestiguar	19
Riesgo de detección en los trabajos para atestiguar	20
Importancia relativa en los trabajos para atestiguar	21 al 22
Ejecución de un examen	23 al 24
Obtener un entendimiento sobre el cumplimiento de disposiciones específicas	25
Planeación del trabajo para atestiguar	
Consideraciones generales	26
Entidades con varios segmentos	27
Uso del trabajo de un especialista en los servicios para atestigua	ar28
Función de auditoría interna en los servicios nara atestiguar	29

#### BOLETÍN 7040

Evaluación del o	control interno establecido 30 al 3	5
Obtención de e	videncia suficiente 36 al 3	7
Consideración o	de hechos posteriores38 al 4	0
Opinión del Cor	ntador Público independiente4	1
	onsiderar en el informe sobre el examen bajo para atestiguar42 al 4	8
	al informe sobre el examen en un trabajo tiguar4	9
Incumplimiento	con las disposiciones específicas 50 al 5	4
Incertidumbre i	mportante5	5
Responsabilida	d de la administración5	6
Vigencia del bo	letín5	7
APÉNDICE A.	Ejemplo de informe con opinión limpia acerca de las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones	8
APÉNDICE B.	Ejemplo de opinión negativa cuando la administración no ha modificado apropiadamente sus declaraciones sobre el incumplimiento de las disposiciones específicas o de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones	9
APÉNDICE C.	Ejemplo de opinión negativa por incumplimiento a las disposiciones específicas6	0

#### **BOLETÍN 7040**

# EXÁMENES SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES ESPECÍFICAS

#### Generalidades

En el ámbito de las actividades profesionales del Contador Público, cuando no ha realizado un examen de los estados financieros conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas en México y se le solicita emitir un informe como profesional especializado, en relación con: a) el cumplimiento de algunas disposiciones legales, contractuales o compromisos, b)sobre la verificación de cierta información financiera, fiscal o de otra índole que se encuentra incluida en algún registro o informe emitido por la entidad ("disposiciones específicas"), o sobre la efectividad del control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones.

#### **Alcance y limitaciones**

2 El presente boletín comprende los lineamientos normativos aplicables al Contador Público en su actuación como profesional especializado en la realización de un examen para atestiguar sobre:

- a. El cumplimiento con disposiciones específicas por parte de una compañía, o sobre las declaraciones de la administración respecto al cumplimiento de las mismas
- Las declaraciones de la administración respecto a la efectividad del control interno, para dar cumplimiento a las disposiciones específicas antes mencionadas.
- 3 Derivado de lo anterior, el presente boletín no comprende:
  - El examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera a una fecha o período determinado, a que se refiere el Boletín 7030 de las normas para atestiguar.
  - Trabajos relacionados con la atención de peticiones de autoridades, sobre las cuales el Contador Público se limita a contestar cuestionarios específicos diseñados por las diversas partes involucradas en un litigio.
  - Servicios profesionales de consultoría relativos a la valuación de daños o efectos directos e indirectos en el incumplimiento de contratos o compromisos.
- 4 Las disposiciones establecidas en este boletín sólo son aplicables cuando la administración proporciona o indica al Contador Público las declaraciones y revelaciones relativas a las aseveraciones sujetas a examen. En caso de que la administración no proporcione las declaraciones de referencia y el Contador Público esté obligado a la emisión de

un informe por consideraciones contractuales, se debe observar lo dispuesto en el párrafo 17 de este boletín.

#### Objetivo del boletín

El objetivo de este boletín es establecer los pronunciamientos normativos de ejecución del trabajo y de información a que se debe sujetar el Contador Público en el desarrollo de sus actividades, como profesional experto al rendir un informe relativo al examen sobre el cumplimiento de disposiciones específicas, y no se efectuó una auditoría de estados financieros; asimismo, este boletín cubre el informe relativo a la evaluación de la efectividad del control interno o sobre las declaraciones de la administración respecto a la efectividad del control interno, para dar cumplimiento a dichas disposiciones.<sup>1</sup>

#### **Pronunciamientos generales**

Ona consideración importante al determinar el tipo de trabajo a realizar es la expectativa de los usuarios del informe del Contador Público. Lo anterior debe estar en concordancia con el alcance y condiciones acordadas con el cliente respecto del trabajo a realizar y las limitaciones propias del compromiso.

En el caso de haber realizado una auditoría de estados financieros, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, el Contador Público podrá, en su caso, evaluar la posibilidad de aplicar lo dispuesto en el Boletín 4040 de dichas normas.

- Las declaraciones escritas de la administración pueden proporcionarse al Contador Público por medio de una carta de representación, o pueden ser presentadas en un anexo que se acompañe al informe del Contador Público. Cuando las declaraciones de la administración no se acompañen al informe del Contador Público, el primer párrafo del informe del mismo debe contener una mención de las declaraciones de la administración.
- También el Contador Público puede llevar a cabo un examen profesional, con relación al cumplimiento de: a) disposiciones específicas de la entidad, b) sobre la efectividad del control interno, o c) sobre las declaraciones de la administración sobre la efectividad del sistema de control interno. Para dar cumplimiento a dichas disposiciones, se debe observar lo siguiente:
  - La administración acepta la responsabilidad de haber dado cumplimiento a las disposiciones específicas y, en su caso, de mantener un control interno efectivo en la entidad.
  - b) La administración evaluó el cumplimiento de la entidad de las disposiciones específicas y, en su caso, también evaluó la efectividad del control interno de la entidad relacionada con el cumplimiento de dichas disposiciones, para lo cual debe proporcionarse al Contador Público las declaraciones por escrito acerca de dichas situaciones.

- 9 En adición a lo mencionado en el punto anterior, el Contador Público puede realizar un examen considerando lo siguiente:
  - a) Las declaraciones de la administración manifiestan que se han aplicado criterios razonables, y en aquellos casos en que dichos criterios hayan sido emitidos por un cuerpo (organización) reconocido, se incluyan o anexen al informe del Contador Público, a efecto de que en ambos casos se facilite que un lector conocedor del tema pueda identificar, claramente, los criterios aplicados descritos en las declaraciones emitidas por la administración.
  - b) La evidencia existente es suficiente para respaldar las declaraciones de la administración.
- 10 En la realización de un examen, las declaraciones escritas por la administración deben ser suficientemente específicas para que los usuarios puedan llegar a conclusiones similares.
- 11 Por ejemplo, las declaraciones relativas al cumplimiento de disposiciones específicas pueden señalar: "La compañía ha dado cumplimiento a las condiciones y restricciones contenidas en los capítulos I, II y III del contrato de financiamiento suscrito con el Banco A, celebrado el 12 de junio de 20\_\_." Sin embargo, el Contador Público no debe evaluar una declaración que es muy general o subjetiva (por ejemplo: "La compañía X cumple con las leyes y regulaciones aplicables a sus actividades", o "La compañía X cumple suficientemente").

- 12 La administración es responsable de asegurar que la entidad cumple con las disposiciones específicas. Esa responsabilidad abarca:
  - a) Identificar el cumplimiento de los requerimientos aplicables.
  - b) Establecer y mantener un sistema de control interno adecuado para respaldar que la compañía cumple con dichos requerimientos.
  - Evaluar y monitorear permanentemente el cumplimiento de las disposiciones específicas por parte de la compañía.
  - d) Emitir informes que satisfagan los requerimientos legales, contractuales o compromisos contraídos.
- Las declaraciones de la administración pueden incluir documentación como datos contables o estadísticos, manuales de políticas y procedimientos de la compañía, manuales y guías de contabilidad, textos de memorando narrativo, escritos de procedimientos, diagramas de flujo, contestación de cuestionarios o informes de los auditores internos, etc. La forma y extensión de la documentación habrá de variar dependiendo de la naturaleza de los requerimientos y de conformidad con el tamaño y complejidad de la compañía. La administración ofrecerá al Contador Público cierta información, con el objeto de apoyarlo en la evaluación del cumplimiento de las disposiciones específicas por parte de la compañía.

14 Independientemente, de los procedimientos aplicados por el Contador Público, la administración debe aceptar la responsabilidad de sus declaraciones y no debe basarse solamente en los procedimientos aplicados por el Contador Público. En el caso en que la administración no proporcione las declaraciones escritas al Contador Público, éste puede evaluar la necesidad de suspender el trabajo de referencia y, en el caso en que esté obligado por disposiciones contractuales a la emisión de un informe, describirá las limitaciones correspondientes, considerando la posibilidad de emitir una abstención de opinión; asimismo, en estos casos debe restringir el uso del mismo.

### Situaciones a considerar en la realización de un examen

15 El objetivo del examen que practica el Contador Público acerca del cumplimiento de la entidad de disposiciones específicas o de las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento de los mismos es emitir una opinión. Para expresar dicha opinión, el Contador Público debe acumular suficiente evidencia sobre el cumplimiento de la entidad de las disposiciones específicas, con el objeto de limitar el riesgo de atestiguamiento y mantenerlo en un nivel bajo.

#### Riesgo en la realización del examen

16 En un trabajo relativo al examen del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas, el Contador Público debe obtener un respaldo razonable de que la entidad

cumplió con éstos, en todos los aspectos importantes, basándose en criterios específicos. Esto incluye diseñar los procedimientos necesarios para detectar omisiones o errores importantes que sean intencionales o no intencionales. Una seguridad absoluta no es posible, a causa de ciertos factores, tales como la necesidad de la aplicación del juicio profesional, el uso de muestras y las limitaciones inherentes a la adecuación y fortaleza del control interno y, adicionalmente, porque gran parte de la evidencia disponible para el Contador Público es persuasiva en lugar de ser concluyente en su naturaleza. Además, los procedimientos que son efectivos para detectar omisiones o errores que no son intencionales pueden ser inefectivos en la detección de omisiones o errores intencionales y que pueden estar ocultos por la colusión entre personal de la entidad y terceras partes, o entre la administración y empleados de la misma. Por tanto, el descubrimiento posterior de omisiones o errores importantes, no es evidencia de una inadecuada planeación, desempeño o juicio profesional por parte del Contador Público.

- 17 El riesgo en llevar a cabo un examen, de acuerdo con las normas para atestiguar, corresponde a la posibilidad de que el Contador Público falle involuntariamente en la emisión de una opinión apropiada. Se compone de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Para propósitos de un examen para atestiguar, estos componentes se definen como sigue:
  - a. Riesgo inherente. El riesgo de existencia de una omisión o error importante en el cumplimiento de dis-

- posiciones específicas, sin considerar la existencia de controles internos relacionados.
- Riesgo de control. El riesgo de que una omisión o error importante que pudiera ocurrir no sea prevenido o detectado de manera oportuna por los controles internos de la compañía.
- c. Riesgo de detección. El riesgo de que la aplicación de los procedimientos del Contador Público pueda llevarle a concluir que no existen omisiones o errores importantes cuando, en realidad, dichas omisiones o errores sí existen.

## Riesgo inherente en los trabajos para atestiguar

- Al valorar el riesgo inherente, el Contador Público debe considerar factores que afectan el riesgo de forma similar a un auditor cuando planee una auditoría de estados financieros. Adicionalmente, el Contador Público debe considerar factores relevantes en el desarrollo de su trabajo, tales como:
  - La complejidad del cumplimiento de las disposiciones específicas.
  - El tiempo que la entidad ha necesitado dar cumplimiento a las disposiciones específicas.

- Experiencia previa de la entidad en el cumplimiento de las disposiciones específicas.
- El impacto potencial del incumplimiento de las disposiciones específicas.

# Riesgo de control en los trabajos para atestiguar

19 El Contador Público debe evaluar el riesgo de control como se describe en las consideraciones descritas en los párrafos 46 al 49. Valorar el riesgo de control contribuye a la detección de la existencia de omisiones y errores importantes por parte del Contador Público. El proceso de evaluación del riesgo de control (en conjunto con la evaluación del riesgo inherente) proporciona evidencia acerca del riesgo de la existencia de omisiones y errores. El Contador Público debe utilizar esa evidencia para la emisión de su opinión.

## Riesgo de detección en los trabajos para atestiguar

20 Al determinar un nivel aceptable de riesgo de detección, el Contador Público valora el riesgo inherente y de control y considera la forma de restringir el riesgo en los trabajos para atestiguar. Mientras el riesgo inherente y el riesgo de control valorado disminuyen, el nivel aceptable de riesgo de detección aumenta. Ciertamente, el Contador Público puede modificar la naturaleza, oportunidad y extensión de

sus pruebas, basándose en evaluaciones del riesgo inherente y riesgo de control.

# Importancia relativa en los trabajos para atestiguar

- 21 En un examen relativo al cumplimiento de la compañía sobre disposiciones específicas o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, la consideración que hace el Contador Público de la importancia relativa difiere de aquélla que se aplica en una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México. En un examen acerca del cumplimiento de la compañía con disposiciones específicas, la consideración del Contador Público sobre importancia relativa está afectada por:
  - a.- La naturaleza de las declaraciones no cuantificables en términos monetarios que la administración hace sobre el cumplimiento de la compañía con disposiciones específicas o con la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones.
  - b.- La naturaleza y frecuencia del incumplimiento por parte de la compañía de las disposiciones específicas o de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones.
  - c.- Consideraciones cualitativas, incluyendo las necesidades y expectativas de los usuarios del informe.

22 En algunas situaciones, los términos del trabajo a desarrollar pueden considerar la emisión de un informe suplementario de todos o ciertos incumplimientos no materiales descubiertos. Estos términos no deben cambiar el juicio del Contador Público acerca de la importancia relativa en la planeación y ejecución del trabajo, o en formar una opinión acerca del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas o de las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento de los mismos.

#### Ejecución de un examen

- 23 El Contador Público debe ejercer:
  - a. Cuidado en la planeación, ejecución y evaluación de los resultados de los procedimientos aplicados.
  - Un nivel apropiado de escepticismo para alcanzar una seguridad razonable de que una inconformidad o incumplimiento substancial (importante) será detectado.
- 24 En el examen sobre el cumplimiento de la compañía con disposiciones específicas o respecto a la efectividad del sistema de control interno para el cumplimiento de dichas disposiciones, el Contador Público debe:
  - a. Obtener un entendimiento de las disposiciones específicas a cumplir.

- b. Planear el trabajo a realizar.
- c. Considerar aspectos relevantes del control interno de la compañía, que faciliten el cumplimiento de las disposiciones específicas.
- d. Obtener evidencia suficiente, incluyendo pruebas del cumplimiento de las disposiciones específicas.
- e. Considerar eventos posteriores.
- f. Formarse una opinión acerca del cumplimiento de las disposiciones específicas por parte de la compañía, o sobre la efectividad del sistema de control interno para el cumplimiento de dichas disposiciones, en todos los aspectos importantes (o que las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento de las disposiciones específicas o sobre la efectividad del sistema de control interno para el cumplimiento de estas disposiciones se presentan en forma razonable en todos los aspectos importantes), basándose en un criterio específico.

# Obtener un entendimiento sobre el cumplimiento de disposiciones específicas

- 25 Para obtener un entendimiento de las disposiciones específicas, el Contador Público debe considerar lo siguiente:
  - a. Leyes, regulaciones, reglas, contratos o cesiones relacionadas con las disposiciones específicas, o con la

- efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones.
- Conocimiento del cumplimiento de disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, obtenidos con base en contratos previos e informes a autoridades reguladoras.
- c. Conocimiento del cumplimiento de disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, que se ha obtenido a través de discusiones con expertos apropiados dentro de la entidad (por ejemplo, el director financiero, auditores internos, asesores legales, agentes fiduciarios, entre otros).
- d. Conocimiento del cumplimiento de disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, obtenido a través de discusiones con profesionales o expertos apropiados fuera de la entidad (por ejemplo, un intermediario financiero o un tercero especialista).

#### Planeación del trabajo para atestiguar

#### **Consideraciones generales**

Planear un trabajo para examinar el cumplimiento de la compañía con disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, involucra desarrollar una estrategia general para el desarrollo y el alcance del trabajo a realizar. El Contador Público debe considerar los aspectos de planeación que establece el Boletín 7010 de las normas para atestiguar.

#### **Entidades con varios segmentos**

- 27 El Contador Público debe planear un trabajo para examinar las declaraciones de la administración acerca del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones. Cuando ésta realiza operaciones en diversos segmentos (por ejemplo, agencias, sucursales o subsidiarias), el Contador Público puede determinar que no es necesario hacer pruebas sobre el cumplimiento de dichos requerimientos en cada segmento. Al hacer esta determinación y al seleccionar los componentes sujetos a evaluar, el Contador Público debe considerar factores como los siguientes:
  - a. El grado en que aplica el cumplimiento de disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema

- de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, a este segmento.
- b. Juicios sobre importancia relativa.
- c. El grado de centralización de los registros.
- d. La efectividad del ambiente de control, particularmente, el control directo de la administración en el ejercicio de autoridad delegada a otros y su habilidad para supervisar efectivamente actividades en varias localidades.
- e. La naturaleza y extensión de las operaciones realizadas en los diferentes segmentos de la entidad.
- f. La similitud de las operaciones realizadas en los diferentes segmentos de la entidad.

### Uso del trabajo de un especialista en los servicios para atestiguar

28 En algunos trabajos, la naturaleza del cumplimiento de las disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, puede requerir una especialización o conocimiento en un área en particular distinta a la contabilidad o auditoría. En esos casos, el Contador Público puede utilizar el trabajo de un especialista y debe obtener la ayuda suficiente para la ejecución del trabajo y la emisión del informe correspondiente, evaluando la experiencia y competencia

profesional de dicho especialista, observando lo dispuesto en el Boletín 5050, *Utilización del trabajo de un especialista*.

### Función de auditoría interna en los trabajos para atestiguar

Otro factor que el Contador Público debe considerar al planear su trabajo, es si la entidad tiene un departamento de auditoría interna y la extensión en que los auditores internos están involucrados en el monitoreo del cumplimiento de las disposiciones específicas. El Contador Público debe considerar la capacidad y objetividad de los auditores internos, la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo realizado por éstos.

#### Evaluación del control interno establecido

- 30 El Contador Público debe obtener un entendimiento del sistema de control interno para poder planear el trabajo y para valorar el riesgo de control relacionado únicamente con el cumplimiento de las disposiciones específicas. Al planear el trabajo, dicho conocimiento debe ser utilizado para identificar los tipos de irregularidades potenciales, para considerar factores que afectan el riesgo de una irregularidad importante y para diseñar pruebas apropiadas.
- 31 El Contador Público obtiene generalmente un entendimiento del diseño de controles específicos a través de:

- Investigaciones relativas a la propia administración, personal de supervisión y operación.
- Revisión de la documentación de la entidad.
- Observación de las actividades y operaciones de la misma.
- La naturaleza y extensión de los procedimientos que realiza el Contador Público varían de una entidad a otra y son influenciados por factores tales como:
  - La novedad y complejidad de las disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones.
  - El conocimiento del Contador Público acerca del control interno establecido.
  - El conocimiento obtenido por parte del Contador Público, en trabajos profesionales realizados previamente en la misma compañía.
  - d. La naturaleza del cumplimiento de las disposiciones específicas.
  - e. El entendimiento de la industria en la cual opera la entidad y juicios de importancia relativa.

- 33 El Contador Público debe realizar pruebas de los controles, para obtener evidencia relativa al nivel evaluado de riesgo de control.
- Durante el curso del trabajo, el Contador Público puede darse cuenta de deficiencias significativas en el diseño u operación del control interno establecido, que pueden afectar de manera negativa la habilidad de la entidad para dar cumplimiento a las disposiciones específicas. La responsabilidad del Contador Público de comunicar estas deficiencias en un trabajo sobre el examen del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas, se describen en el Boletín 7010 de las normas para atestiguar, en los apartados de normas de información y otros requerimientos de información.
- 25 En los casos en que el examen del Contador Público corresponda a la evaluación de la efectividad del control interno de la entidad acerca del cumplimiento de las disposiciones específicas, éste debe tomar en consideración los componentes del control interno que se describen en los párrafos 18, 19, 20 y 21 del Boletín 7030 de la normas para atestiguar.

#### Obtención de evidencia suficiente

36 El Contador Público debe aplicar procedimientos que proporcionen un respaldo razonable para la detección de irregularidades importantes. Determinar estos procedimientos y evaluar la suficiencia de la evidencia obtenida son cuestiones de juicio profesional. Al ejercer tal juicio, el Contador Público debe considerar las disposiciones contenidas en el

- Boletín 7010 de normas para atestiguar, en el apartado de normas de ejecución de trabajo.
- Para trabajos que involucran el cumplimiento de requerimientos de autoridades o instituciones reguladoras, los procedimientos del Contador Público deben incluir la revisión de informes significativos y comunicaciones relacionadas entre estas instituciones y la compañía, y cuando sea apropiado, realizar consultas a las autoridades o instituciones reguladoras.

#### Consideración de hechos posteriores

- La consideración del Contador Público para evaluar hechos posteriores en un examen acerca del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas o de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, es similar a la consideración de un auditor sobre hechos posteriores en una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Boletín 5230, Hechos posteriores.
- 39 El Contador Público debe considerar información acerca de tales hechos después del período indicado en el informe.
- 40 Existen dos tipos de hechos posteriores que requieren ser considerados por la administración y evaluados por el Contador Público:
  - a) Hechos que proporcionen información adicional acerca del cumplimiento de las disposiciones especí-

ficas por parte de la compañía, o de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, durante el periodo señalado en el informe del Contador Público y que puedan afectar dicho informe.

El Contador Público debe realizar procedimientos que identifiquen esos hechos, que proporcionen información adicional acerca del cumplimiento de la compañía con las disposiciones específicas durante el periodo del informe. Estos procedimientos deben incluir, pero pueden no estar limitados a ello, investigando y considerando la siguiente información:

- Informes relevantes de auditores internos emitidos durante el periodo posterior.
- Otros informes de Contadores Públicos que identifiquen irregularidades, emitidos durante el período posterior.
- Informes de autoridades reguladoras acerca de incumplimientos de la entidad, emitidos durante el período posterior.
- Información relativa a irregularidades de la entidad, obtenida a través de otros trabajos profesionales para esa entidad.
- El segundo tipo consiste en la irregularidad que ocurre con posterioridad al período sobre el que se está informando, pero antes de la fecha de emisión del

informe del Contador Público. El Contador Público no tiene responsabilidad de detectar dicha irregularidad. Sin embargo, si llega a estar consciente de tal irregularidad, puede ser que la naturaleza e importancia de su revelación se requiera para evitar que las declaraciones de la administración sean engañosas. En esos casos, el Contador Público debe incluir, en su informe, un párrafo explicativo describiendo la naturaleza de la irregularidad.

#### Opinión del Contador Público independiente

- Al evaluar si la compañía ha dado cumplimiento a las disposiciones específicas en todos los aspectos importantes (o si las declaraciones de la administración acerca de dicha aseveración está adecuadamente revelada en todos los aspectos importantes), el Contador Público debe considerar:
  - En su caso, la naturaleza y frecuencia de las irregularidades identificadas.
  - Si tal irregularidad es importante en relación con la naturaleza del cumplimiento de las disposiciones específicas.

### Situaciones a considerar en el informe sobre el examen de un trabajo para atestiguar

42 El informe del examen realizado por el Contador Público que, ordinariamente, se dirige a la compañía, debe incluir

como mínimo los requisitos establecidos en el párrafo 78 del Boletín 7010 de las normas para atestiguar.

- En la evaluación que realiza el Contador Público acerca del cumplimiento de la entidad sobre disposiciones específicas, o de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones (sobre las declaraciones de la administración), debe considerar, en su caso, la naturaleza y frecuencia del incumplimiento identificado y si estas situaciones son importantes en los términos descritos en el párrafo 36.
- 44 El informe del Contador Público sobre el examen del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas o acerca de la evaluación de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, debe describir los procedimientos aplicados y los resultados obtenidos. El informe del Contador Público debe contener los siguientes elementos:
  - a) Un título que incluya la palabra independiente.
  - b) Identificación del asunto sujeto a examen, incluyendo la fecha o el período correspondiente, así como las características de la contratación de los servicios profesionales del Contador Público.
  - Revelar que la responsabilidad del Contador Público consistió en expresar una opinión respecto del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control

- interno de la entidad para dar cumplimiento a dichas disposiciones, con base en su examen.
- d) Referencia a que el examen se llevó a cabo de conformidad con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. y que un examen consiste, con base en pruebas selectivas, en la evaluación del cumplimiento de la entidad con ciertos disposiciones específicas (describir o hacer referencia a los mismos) y que, en consecuencia, aplicó los procedimientos que consideró necesarios en las circunstancias.
- e) Describir que el Contador Público considera que el examen practicado proporciona una base razonable para sustentar su opinión.
- f) Describir, en su caso, las restricciones en el uso del informe, manifestando que dicho informe podrá ser utilizado solamente por usuarios específicos. Como ejemplo tenemos el caso de lo dispuesto en el párrafo 16.
- g) Referencia a que el examen realizado no provee una resolución legal sobre el cumplimiento de la compañía con las disposiciones específicas.
- La opinión del Contador Público acerca del cumplimiento de la compañía, en todos los aspectos importantes, con las disposiciones específicas, basados en los criterios establecidos (definir, en su caso, los

criterios o hacer referencia al párrafo en que se describen).

- Cuando el Contador Público considere que los criterios establecidos para evaluar el cumplimiento de las disposiciones específicas, son apropiados para ciertas partes que establecieron los mismos, o que se requiere de un conocimiento especializado para su interpretación, debe hacer las revelaciones correspondientes.
- j) Incluir, en los casos aplicables, una descripción de la naturaleza de la ayuda proporcionada por un especialista.
- k) Firma del Contador Público.
- Fecha del informe del Contador Público.
- 45 El siguiente es un ejemplo de un informe que el Contador Público debe utilizar cuando expresa una opinión acerca del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas:

#### Informe del Contador Público independiente

[Párrafo de introducción]

He examinado el cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V. con (listar las disposiciones específicas) durante el periodo comprendido

del\_\_\_\_\_\_\_\_. La administración de Compañía X, S.A. de C.V. es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca del cumplimiento de los requerimientos descritos con base en mi examen.

#### [Párrafo de alcance]

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluven el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa al cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V. (hacer referencia al párrafo en donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias. Considero que mi examen proporciona una base razonable para emitir una opinión. Asimismo, mi examen no fue realizado para expresar una opinión legal sobre el cumplimiento de las disposiciones específicas descritas en el párrafo anterior por parte de Compañía X, S.A. de C.V.

#### [Párrafo de opinión]

En mi opinión, Compañía X, S.A. de C.V. ha dado cumplimiento, en todos los aspectos importantes, a los requerimientos descritos م م ما سخ سیم فی امام مینام نیز مینام نیز مینام مینام ما مینام مینام مینام مینام مینام مینام مینام مینام مینام

comprendido del al	
(En caso de considerar conveniente limita circulación incluir lo siguiente:	ır la
Este informe se ha emitido, exclusivame para el uso de (listar las partes especificado y no tiene la intención de ser ni debe ser lizado por alguien distinto de estas partes	das) uti-
(Firma)	
(Fecha)	

- 46 El informe del Contador Público sobre el examen de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de la compañía con disposiciones específicas, o sobre las declaraciones de la administración acerca de la evaluación de la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, debe describir los procedimientos aplicados y los resultados obtenidos. El informe del Contador Público debe contener los siguientes elementos:
  - a) Un título que incluya la palabra independiente.
  - b) Identificación de las declaraciones emitidas por la parte responsable de la compañía sobre el cumplimiento de disposiciones específicas, incluyendo la fecha, o el período correspondiente, así como las ca-

racterísticas de la contratación de los servicios profesionales del Contador Público.

- c) Revelar que la responsabilidad del Contador Público consistió en expresar una opinión sobre las declaraciones de la administración, respecto al cumplimiento de la compañía con disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno de la entidad para dar cumplimiento a dichas disposiciones, con base en su examen.
- d) Referencia a que el examen se llevó a cabo de conformidad con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y que un examen consiste, con base en pruebas selectivas, en la evaluación del cumplimiento de la entidad con ciertos disposiciones específicas (describir o hacer referencia a los mismos) y que, en consecuencia, aplicó los procedimientos que consideró necesarios en las circunstancias.
- e) Describir que el Contador Público considera que el examen practicado proporciona una base razonable para sustentar su opinión.
- f) Describir en su caso las restricciones en el uso del informe, manifestando que dicho informe podrá ser utilizado solamente por usuarios específicos. Como ejemplo tenemos el caso de lo dispuesto en el párrafo 16.

- g) Referencia a que el examen realizado no provee una resolución legal sobre el cumplimiento de la compañía con las disposiciones específicas.
- h) La opinión del Contador Público de que las declaraciones de la administración (o de la parte responsable de las mismas) respecto del cumplimiento de la entidad, en todos los aspectos importantes, con las disposiciones específicas, basados en los criterios establecidos (definir en su caso los criterios o hacer referencia al párrafo en que se describen).
- i) Cuando el Contador Público considere que los criterios establecidos para evaluar el cumplimiento de las disposiciones específicas, son apropiados para ciertas partes que establecieron los mismos, o que se requiere de un conocimiento especializado para su interpretación, debe hacer las revelaciones correspondientes.
- j) Incluir, en los casos aplicables, una descripción de la naturaleza de la ayuda proporcionada por un especialista.
- k) Firma del Contador Público.
- I) Fecha del informe del Contador Público.
- 47 El siguiente es un ejemplo de un informe que el Contador Público debe utilizar cuando expresa una opinión acerca de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas:

#### Informe del Contador Público independiente

#### [Párrafo de introducción]

He examinado las declaraciones de la administración que se acompañan en el anexo I, respecto del cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con (listar las disposiciones específicas) durante el período comprendido del\_\_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_\_. La administración de Compañía X, S.A. de C.V., es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de los requerimientos descritos con base en mi examen.

#### [Párrafo del alcance]

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con (hacer referencia al párrafo en donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias. Considero que mi examen proporciona

una base razonable para emitir una opinión. Asimismo, mi examen no fue realizado para expresar una opinión legal sobre el cumplimiento de las disposiciones específicas descritas en el párrafo anterior por parte de Compañía X, S.A. de C.V.

#### [Párrafo de la opinión]

En mi opinión, las declaraciones de la administración de Compañía X, S.A. de C.V., han dado cumplimiento, en todos los aspectos importantes, a los requerimientos descritos en el párrafo (describir párrafo) por el período comprendido del \_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_.

(En caso de considerar conveniente limitar la circulación incluir lo párrafo siguiente:

Este informe se ha emitido, exclusivamente, para el uso de (listar las partes especificadas) y no tiene la intención de ser, ni debe ser utilizado por alguien distinto de estas partes.

(Firma)

(Fecha)

48 En los apéndices del boletín se incluyen varios ejemplos de informes que el Contador Público puede utilizar cuando exprese una opinión acerca del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas, o con las declaraciones de la

administración sobre el cumplimiento de éstos, así como de los relativos a la evaluación de la efectividad del control interno de la entidad para el cumplimiento de dichas disposiciones específicas, o de las declaraciones de la administración sobre la efectividad del mismo.

### Modificaciones al informe sobre el examen en un trabajo para atestiquar

- 49 El Contador Público debe modificar el informe estándar descrito anteriormente, si existen cualesquiera de las siguientes condiciones:
  - Existe incumplimiento con las disposiciones específicas.
  - Existe una cuestión que involucre incertidumbre importante.
  - Existe una limitación en el alcance del trabajo.
  - El Contador Público decide referirse en forma integral o en parte al informe de otro Contador Público.

## Incumplimiento con las disposiciones específicas

50 Cuando se realiza un examen acerca del cumplimiento de la entidad con disposiciones específicas, o de la efectividad del sistema de control interno respecto del cumplimiento

de éstos; así como, de las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento con dichas disposiciones, o sobre la efectividad del control interno y se observen inconsistencias con los requerimientos aplicables que el Contador Público considere que tienen un efecto importante, éste debe modificar el contenido de su informe, emitiendo una opinión sobre el incumplimiento de las disposiciones específicas por parte de la entidad o de la inefectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, y no sobre las declaraciones de la administración. La naturaleza de la modificación al informe dependerá de si la administración revela, en sus declaraciones, una descripción del incumplimiento de los requerimientos correspondientes.

- Si la administración revela el incumplimiento con las disposiciones específicas o de la inefectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones y modifica apropiadamente sus declaraciones, el Contador Público debe adecuar el párrafo de opinión, incluyendo una referencia al incumplimiento de las disposiciones específicas y agregar un párrafo (antes del párrafo de opinión) que describa la naturaleza de dicha situación.
- 52 El siguiente es un ejemplo del informe que el Contador Público debe utilizar cuando ha concluido que una opinión con salvedades es apropiada bajo las circunstancias.

#### Informe del Contador Público independiente

#### [Párrafo de introducción]

He examinado el cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con (listar las disposiciones específicas) durante el periodo comprendido del\_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_. La administración de Compañía X, S.A. de C.V., es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca del cumplimiento de los requerimientos descritos con base en mi examen.

#### [Párrafo de alcance]

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa al cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con los requerimientos (hacer referencia al párrafo en donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias. Considero que mi examen proporciona una base razonable para emitir una opinión. Asimismo, mi examen no fue realizado para expresar una opinión legal sobre el cumplimiento de las disposiciones es-

pecíficas descritas en el párrafo anterior por parte de Compañía X, S.A. de C.V. [Párrafo aclaratorio] Mi examen reveló (describir el incumplimiento o, en su caso, referirlo a un párrafo específico) aplicable a Compañía X, S.A. de C.V., por el periodo comprendido del \_\_\_\_\_ al [Párrafo de opinión] En mi opinión, excepto por lo descrito en el (describir párrafo), Compañía X, S.A. de C.V., ha dado cumplimiento, en todos los aspectos importantes, a los requerimientos descritos en el párrafo (describir párrafo) por el periodo comprendido del al . (En caso de considerar conveniente limitar la circulación incluir lo siguiente: Este informe se ha emitido exclusivamente para el uso de (listar las partes especificadas) y no tiene la intención de ser, ni debe ser utilizado por alguien distinto de estas partes.

38

(Firma)

(Fecha)

- 53 En los apéndices del boletín se incluye un ejemplo del informe que el Contador Público debe utilizar cuando concluya que una opinión negativa es apropiada, dadas las circunstancias y que la administración no ha modificado en consecuencia sus declaraciones sobre el incumplimiento con las disposiciones específicas; asimismo, se incluye un ejemplo de abstención de opinión, para aquellos casos en que el Contador Público considera que las limitaciones en el alcance de su examen son suficientes para tal efecto.
- 54 En los apéndices del presente boletín se presenta un ejemplo de un informe que el Contador Público debe utilizar cuando concluya que, dadas las circunstancias, es apropiada una opinión adversa.

#### Incertidumbre importante

55 En ciertas circunstancias, el resultado de eventos posteriores puede tener un efecto importante en la determinación del cumplimiento con disposiciones específicas, que, en forma previa, no fue susceptible de una estimación razonable por la administración. Cuando esa incertidumbre exista, no será posible determinar si la compañía dio cumplimiento a las disposiciones específicas. Por ejemplo, una entidad puede estar involucrada en un litigio o sujeta a una investigación por parte de una institución reguladora durante la realización del trabajo y, en consecuencia, generar una incertidumbre sobre la determinación de los resultados. Cuando exista una incertidumbre importante, el Contador Público debe considerar si existe evidencia suficiente para

emitir una opinión sin salvedades, o si debe expresar una opinión con salvedades o una opinión negativa.

#### Responsabilidad de la administración

- 56 En la realización de un examen, el Contador Público debe obtener una carta de declaraciones por parte de la administración, en la que declare que:
  - a) Manifiesta su responsabilidad para dar cumplimiento a las disposiciones específicas.
  - Reconoce su responsabilidad sobre el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control interno efectivo.
  - c) Ha realizado una evaluación sobre:
    - 1. El cumplimiento por parte de la entidad con las disposiciones específicas.
    - Los controles de la entidad para asegurar que dan cumplimiento y, en su caso, permiten detectar incumplimientos con las disposiciones específicas.
  - d) La entidad manifiesta que ha dado cumplimiento a las disposiciones específicas o confirma la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, basado en criterios específicos (definir en su caso los criterios).

e) Ha revelado al Contador Público los incumplimientos que conoce con las disposiciones específicas.

#### Vigencia del boletín

- 57 Este boletín entrará en vigor y debe ser aplicado en forma obligatoria para exámenes realizados conforme a normas para atestiguar correspondientes a la evaluación del cumplimiento de disposiciones específicas, o sobre la efectividad del sistema de control interno para dar cumplimiento a dichas disposiciones, así como de las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento con dichas disposiciones o sobre la efectividad del control interno, que se inicien a partir del 1 de noviembre de 2010. Se recomienda su aplicación anticipada.
- 58 APÉNDICE A.- Ejemplo de opinión sin salvedades respecto del examen practicado a las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno respecto al cumplimiento de disposiciones específicas

Informe del Contador Público independiente

[Párrafo de introducción]

He examinado las declaraciones de la administración que se acompañan en el anexo I, sobre la efectividad del control interno respecto del cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con (listar las disposiciones es-

pecíficas) durante el período comprendido del\_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_. La administración de Compañía X, S.A. de C.V. es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de los requerimientos descritos con base en mi examen.

#### [Párrafo del alcance]

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con (hacer referencia al párrafo donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias. Considero que mi examen proporciona una base razonable para emitir una opinión. Asimismo, mi examen no fue realizado para expresar una opinión legal sobre el cumplimiento de las disposiciones específicas descritas en el párrafo anterior por parte de Compañía X, S.A. de C.V.

(En su caso, incluir un párrafo sobre la descripción de los criterios de control interno)

[Párrafo de la opinión]

En mi opinión, las declaraciones de la administración de Compañía X, S.A. de C.V., sobre el control interno respecto del cumplimiento de (listar disposiciones específicas), se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, conforme a los criterios (describir criterios o hacer referencia a párrafo) por el período comprendido del \_\_\_\_\_\_al

(En caso de considerar conveniente limitar la circulación incluir lo párrafo siguiente:

Este informe se ha emitido exclusivamente para el uso de (listar las partes especificadas) y no tiene la intención de ser, ni debe ser utilizado por alguien distinto de estas partes.

(Firma)

(Fecha)

En algunos casos, al evaluar ciertos requisitos puede requerir la interpretación de leyes, reglamentos, reglas, contratos, o disposiciones específicas. En tales situaciones, el Contador Público debe considerar si le han proporcionado la información con el criterio razonable requerido para po-

derla evaluar de acuerdo con las normas para atestiguar. Si estas interpretaciones son significativas, el Contador Público puede incluir un párrafo indicando la descripción y la fuente de las interpretaciones realizadas por la administración de la entidad. El siguiente es un ejemplo de redacción, que debe presentarse después del párrafo del alcance:

He sido informado que, bajo la interpretación de (nombre de la entidad) de (identificar el requerimiento de conformidad), (explicar la fuente y naturaleza de la interpretación relevante).

59 APÉNDICE B.- Ejemplo de opinión negativa respecto del examen a las declaraciones de la administración sobre el cumplimiento de disposiciones específicas

He examinado las declaraciones de la administración, incluidas en el Anexo I, respecto del cumplimiento de Compañía, S.A. de C.V., con (listar las disposiciones específicas) durante (periodo) comprendido (fecha). La administración de Compañía, S.A. de C.V., es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión acerca de las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de los requerimientos descritos con base en mi examen.

Mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa a las declaraciones de la administración respecto del cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con los requerimientos (hacer referencia al párrafo en donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias.

Mi examen reveló que (nombre de la entidad) durante el periodo comprendido (fecha) (describir la naturaleza del incumplimiento de las disposiciones específicas).

En mi opinión, debido al efecto que pudiera tener lo descrito en el (describir párrafo), Compañía X, S.A., no dio cumplimiento a los disposiciones específicas (descritas en el párrafo) durante el (periodo) comprendido (fecha).

(En caso de considerar conveniente limitar la circulación incluir lo siguiente:

Este informe se ha emitido exclusivamente para el uso de (listar las partes especificadas) y no tiene la intención de ser, ni debe ser utilizado por alguien distinto de estas partes.

(Firma)

(Fecha)

### 60 APENDICE C.- Ejemplo de abstención de opinión respecto del examen sobre el cumplimiento de disposiciones específicas

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del Contador Público incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular, sin incluir la aseveración relativa a que el examen proporciona una base razonable para sustentar la opinión

Informe del Contador Público independiente

[Párrafo de introducción]

He sido contratado para examinar el cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con (listar las disposiciones específicas) durante el periodo comprendido del\_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_. La administración de Compañía X, S.A. de C.V., es responsable de dar cumplimiento a dichos requerimientos.

[Párrafo de alcance]

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen se realizó de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que incluyen el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia relativa

al cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V. (hacer referencia al párrafo en donde se describen las disposiciones específicas), así como de la aplicación de otros procedimientos que estimé necesarios en las circunstancias.

[Párrafo de descripción de limitaciones al alcance]

[Párrafo de opinión]

Debido a los asuntos que se mencionan en el (referir al párrafo en donde se describen los asuntos importantes), las limitaciones en el alcance de mi trabajo no me permiten expresar y, por tanto, no expreso una opinión sobre el cumplimiento de Compañía X, S.A. de C.V., con los requerimientos descritos en el párrafo (hacer referencia a párrafo) por el periodo comprendido del al .

(En caso de considerar conveniente limitar la circulación incluir lo siguiente:

Este informe se ha emitido exclusivamente para el uso de (listar las partes especificadas) y no tiene la intención de ser, ni debe ser utilizado por alguien distinto de estas partes.

(Firma)

(Fecha)