

Exposición de motivos

Serie 7000

Normas relativas a servicios para atestiguar

La Contaduría Pública independiente tiene como su campo natural de actuación el de la información financiera, incluyendo desde luego, la auditoría de estados financieros que culmina con el informe que el Contador Público como profesional independiente emite, no solamente para uso de quien o quienes directamente contratan sus servicios, sino para un vasto número de usuarios desconocidos para él que utilizan el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios. Esos informes sobre estados financieros están basados en trabajos de auditoría o exámenes, que se conducen con base en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), siguiendo procedimientos de auditoría específicos, diseñados para ser aplicados en las circunstancias de cada caso.

Los informes que emite el Contador Público sobre estados financieros examinados conforme a las NIA y el trabajo que debe desarrollar para obtener evidencia suficiente y adecuada que sustente esos informes, se rigen por las normas contenidas en los boletines 200 a 810 de las NIA, incluyendo la Norma Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000.

Las crecientes necesidades de la comunidad de negocios, de las autoridades y de la sociedad en general, han dado lugar a que, cada vez con mayor frecuencia se soliciten a los miembros de la Contaduría Pública informes sobre diversos asuntos diferentes a la auditoría de estados financieros. Esta demanda de servicios incluyen la participación del Contador Público en la obtención, clasificación, procesamiento, preparación y resumen de información financiera que no ha sido producto de una auditoría de estados financieros.

Con frecuencia se solicita a los Contadores Públicos sus servicios para que, sin llevar a cabo una auditoría de estados financieros conforme a las NIA, efectúen revisiones de estados financieros sobre la base de procedimientos de revisión analítica y entrevistas e indagaciones con funcionarios de contabilidad y de finanzas de la entidad, o bien, revisiones basadas en procedimientos convenidos con el cliente. A todos estos trabajos, en forma genérica, la profesión en nuestro país los había denominado como "trabajos especiales".

A ese tipo de trabajos que se refieren el párrafo anterior, también se les conoce como Normas para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) del IMCP. Las Normas Internacionales de Auditoría vigentes, se refieren en forma exclusiva a la auditoría de los estados financieros que culmina con la emisión de un informe sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

Debido a las numerosas y variadas solicitudes a los Contadores Públicos de servicios de atestiguamiento, se hace más evidente la necesidad de establecer un marco específico relativo a las normas referentes a estos servicios.

Como ejemplos de estos servicios de atestiguamiento, se mencionan de manera enunciativa mas no limitativa, los siguientes:

- La verificación de datos que se consignan en un informe o reporte con los datos que provienen de los registros de contabilidad.
- La verificación de cálculos, conforme a fórmulas o procedimientos que se establecen en una ley, contrato o cualquier otro documento, basándose en datos que emanan de los registros de contabilidad.
- Informes sobre estados financieros proforma.
- Informes sobre la efectividad del control interno relacionado con la preparación de información financiera.
- Informes sobre cumplimiento con disposiciones específicas (requerimientos estatutarios o contractuales), así como leyes y reglamentos.
- Informes sobre estadísticas relativas al comportamiento de inversiones.
- Información suplementaria referente a estados financieros.
- Revisión de presupuestos y proyecciones financieras.
- Entre otros.

Dentro de los servicios que no corresponden a servicios de atestiguamiento que el Contador Público presta y que además no requieren del cumplimiento con las NIA, se incluyen los siguientes:

- Revisiones de estados financieros (Boletín 9010).
- Revisiones de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad (Boletín 9020).
- Informe del Contador Público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos (Boletín 11010).
- Informe sobre trabajos para compilar información financiera (Boletín 11020).

En todo este tipo de trabajos, se contrata al Contador Público para que realice su trabajo y emita un informe sustentado en su capacidad de profesional independiente, y como testigo de calidad para ejercer las funciones de revisión, de atestiguamiento o de otros servicios relacionados. La función de atestiguar sobre las declaraciones o información contenidas en un determinado documento que contiene datos financieros o relacionados con la función financiera o administrativa de la entidad. El informe que el Contador Público emite como consecuencia del trabajo que lleva a cabo, incluye como elemento fundamental del mismo, las afirmaciones derivadas de aquello a que se refiere el trabajo que realizó o la validez de la información que revisó y de la evidencia que tuvo a la vista, y que le permitió incluir como parte de su informe.

En México, como ya se comentó, en forma genérica, la profesión en nuestro país ha denominado a los servicios no relacionados con la auditoría de los estados financieros, revisiones u otros servicios relacionados como “trabajos especiales”, por lo que es necesario adoptar un nuevo vocablo que con claridad exprese el significado y alcance de esos “trabajos especiales”, se utilice y difunda en los nuevos boletines que habrán de emitirse sobre esos servicios. La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, después de considerar diversas alternativas, concluyó que el término a utilizar para designar los “trabajos especiales” a que se ha venido haciendo referencia en los párrafos anteriores, es el verbo atestiguar y sus derivados gramaticales, que si bien requerirán de algún tiempo para que nuestra profesión y a quienes servimos nos acostumbremos a su uso, son los que de mejor manera describen esos servicios diferentes a los de auditoría de estados financieros, las revisiones de información histórica y otros servicios relacionados.

Para entender el significado del verbo atestiguar y sus derivados gramaticales en el contexto de la norma que se acompaña, es conveniente tener presentes las siguientes definiciones y acepciones:

- Según el *Diccionario de la Real Academia Española* atestiguar proviene del latín *Ad*, que significa “a” y de *testificare* que significa “esto mismo” y tiene las siguientes acepciones: 1) deponer, declarar, afirmaciones como testigo de alguna cosa y 2) ofrecer indicios ciertos de alguna cosa cuya existencia no estaba establecida u ofrecía duda.
- El *Diccionario de Sinónimos y Antónimos de Corripio* (Ediciones Bruguera, 1977), incluye, entre otros como sinónimos los siguientes que, en opinión de la CONAA mejor reflejan el significado de este término dentro del contexto de la Serie de boletines 7000: Aseverar, testimoniar, autenticar, atestar, afirmar.

Dada la naturaleza de los trabajos que realiza el Contador Público a solicitud de sus clientes y que como antes se mencionó, incluyen muy diversos tipos de servicios, el profesional lleva a cabo una actividad encaminada a atestiguar diversos hechos y circunstancias y así hacerlo constar en su informe. Es por esta razón que para fines de esta Norma, el vocablo atestiguar y sus derivados deben entenderse como “proporcionar evidencia de...” o “afirmar que...”, ambas funciones incluidas en el significado de atestiguar.

La profesión contable mexicana ha alcanzado a escala internacional un elevado prestigio y mantiene con orgullo una posición relevante en el foro de la profesión contable de los países latinoamericanos. Congruente con lo anterior y para continuar manteniendo una posición de vanguardia en la Contaduría Pública internacional, la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento del IMCP consideró necesario emprender los estudios y trabajos necesarios para estructurar nuestra normatividad y literatura técnica relacionada con revisiones y otros servicios especiales que la comunidad de negocios requiere de los Contadores Públicos. Como resultado de esas actividades se emiten los boletines que integran la Serie 7000, en la cual se agruparán los boletines que se emitan en relación con los servicios de atestiguar que prestan los Contadores Públicos.

Para lograr lo anterior, ha sido necesario establecer un marco de referencia para las normas que deben regular los servicios para atestiguar que prestan los Contadores Públicos.

Norma 7010 (revisado) **Normas para atestiguar**

ÍNDICE	Párrafos
Introducción.....	1 a 7
Alcance.....	8 a 12
Fecha de entrada en vigor.....	13
Objetivos.....	14 y 15
Definiciones.....	16 y 17
Requerimientos	
Requerimientos de ética.....	18
Aceptación y continuidad.....	19 a 28
Control de calidad.....	29 a 34
Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento.....	35 a 37
Planeación y ejecución del trabajo.....	38 a 46
Obtención de evidencia.....	47 a 63
Hechos posteriores.....	64
Otra información.....	65
Descripción de criterios aplicables.....	66
Formación de una conclusión de atestiguamiento.....	67 a 83
Preparación del informe.....	84 a 88
Conclusiones no modificadas y modificadas.....	89 a 94
Otras responsabilidades de comunicación.....	95
Documentación.....	96 a 107
Apéndice 1. Informe de atestiguamiento con seguridad razonable y limitada	
Apéndice 2. Modelo de la Carta de Encargo para confirmar la prestación de servicios para atestiguar	

Introducción

1. Las normas para atestiguar constituyen una guía y establecen un amplio marco de referencia para una variedad de servicios profesionales que cada vez con mayor frecuencia se solicitan a la profesión contable. Las normas para atestiguar constituyen lineamientos profesionales, orientados a promover tanto la consistencia, como la calidad en la prestación de esos servicios.
2. Los Contadores Públicos cada vez con mayor frecuencia han sido requeridos para proporcionar, y así lo han hecho, seguridad sobre aseveraciones o afirmaciones que hace la administración de una entidad, las cuales son diferentes a las contenidas en los estados financieros.
3. En respuesta a tales necesidades, los Contadores Públicos han sido capaces de aplicar a esos servicios profesionales los conceptos básicos subyacentes en las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, en la medida en que el rango de los servicios de atestiguar se ha incrementado, se ha hecho cada vez más difícil hacerlo así.
4. Las normas para atestiguar representan el marco de referencia y aportan el sustento técnico en la ejecución de dichos trabajos, por lo que se deben cumplir con los siguientes requerimientos:
 - a) Ética profesional
 - b) Aceptación y continuidad
 - c) Control de calidad
 - d) Escepticismo profesional
 - e) Juicio profesional
 - f) Planeación y ejecución del encargo
 - g) Emisión del informe de atestiguamiento
5. Las normas para atestiguar han sido desarrolladas buscando dar una respuesta a las demandas de nuevos servicios, y son aplicables a una lista cada vez más larga de éstos que incluyen, por ejemplo, informes sobre la efectividad del sistema de control interno relacionado con la preparación de información financiera; cumplimiento con disposiciones específicas (requerimientos estatutarios o contractuales), así como de leyes y reglamentos; estadísticas relativas al comportamiento de inversiones; información suplementaria referente a estados financieros; revisión de presupuestos y proyecciones financieras, entre otros.

Los siguientes son ejemplos de servicios profesionales que comúnmente son proporcionados por Contadores Públicos y que no se consideran como trabajos de atestiguar:

- a. Trabajos de consultoría en los que el Contador Público es contratado para proporcionar asesoría o recomendaciones a un cliente.
- b. Trabajos en los que el Contador Público es contratado para respaldar la posición de un cliente, por ejemplo, asuntos de impuestos que están siendo revisados por las autoridades fiscales.
- c. Trabajos de impuestos en los que el Contador Público es contratado para preparar declaraciones o proporcionar asesoría fiscal.
- d. Trabajos en los que el Contador Público prepara estados financieros sobre los cuales no es requerido que examine o revise evidencia que respalde la información proporcionada por el cliente y no expresa conclusión alguna sobre su confianza en ellos.
- e. Trabajos en los que el Contador Público se compromete solamente a ayudar al cliente; por ejemplo, en los que el Contador Público participa en la preparación de información diferente a estados financieros, como si fuera el contador interno de la entidad.

- f. Trabajos en los que el Contador Público es contratado para testificar como experto en asuntos de contabilidad, auditoría o impuestos, dados ciertos hechos estipulados.
 - g. Trabajos en los que el Contador Público es contratado para proporcionar su opinión como experto sobre ciertos asuntos relacionados con la aplicación de leyes de impuestos o normas contables, a hechos específicos que le han sido comunicados por otra parte, siempre que su opinión como experto no exprese una conclusión acerca de la confianza que se puede depositar en los hechos comunicados por la otra parte.
6. Estas normas son aplicables únicamente a los servicios de atestiguar que presta el Contador Público en la práctica de la Contaduría Pública; esto es, al Contador Público, tal y como se define más adelante en el apartado de definiciones.
7. Las normas para atestiguar no eliminan ni modifican a ninguna de las Normas Internacionales Auditoría (NIA) vigentes. Por tanto, todo Contador Público que se comprometa o contrate para efectuar un trabajo sujeto a las NIA debe cumplir cabalmente con éstas.

Alcance

8. Las reglas de esta Norma son aplicables únicamente a los servicios de atestiguar que presta el Contador Público en la práctica de la Contaduría Pública. Un trabajo para atestiguar es uno en que un Contador Público es contratado para emitir o emite una comunicación escrita que expresa una conclusión acerca de la seguridad en una aseveración escrita, que es responsabilidad de la parte contratante.
9. Esta Norma cubre los encargos de atestiguamiento distintos de la auditoría. Cuando una Norma para atestiguar específica es pertinente para la materia objeto de análisis de un determinado encargo, dicha norma es de aplicación además de la presente.
10. No todos los encargos realizados por contadores públicos son encargos de atestiguamiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son encargos de atestiguamiento, y que, por lo tanto, no están cubiertos por esta Norma incluyen:
- (a) Encargos cubiertos por las Normas de Servicios Relacionados (NSR), tal como encargos de procedimientos previamente convenidos;
 - (b) La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento; y
 - (c) Encargos de consultoría o de asesoría, tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.
11. Un encargo de atestiguamiento realizado de conformidad con esta norma puede ser parte de un encargo más amplio. En dichas circunstancias, las normas de atestiguamiento son aplicables solo a la parte del encargo de atestiguamiento.
12. Los siguientes tipos de encargos no se consideran encargos de atestiguamiento:
- a. Encargos para actuar como perito en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones y
 - b. Encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de los cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:
 - i. Dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;
 - ii. la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;

- iii. el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados en el informe y
- iv. el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional de la contabilidad

Fecha de entrada en vigor

- 13. Esta norma entrará en vigor para todos aquellos trabajos de aseguramiento que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

Objetivos

- 14. En la realización de un encargo de Atestiguamiento, los objetivos del Contador Público son:
 - a. Obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información acerca de la materia objeto de análisis está libre de errores materiales;
 - b. expresar una opinión y/o conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia objeto de análisis, ya sea mediante un informe escrito con una opinión y/o conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la opinión y/o conclusión; y
 - c. comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta Norma o por cualquier otra Norma para atestiguar aplicable.
- 15. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, y cuando, dadas las circunstancias, una opinión y/o conclusión con salvedades en el informe de atestiguamiento no sea suficiente para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, esta Norma requiere que el Contador Público se abstenga de opinar y/o concluir o que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

- 16. Para efectos de esta Norma, y de otras, salvo que se indique lo contrario, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación.
 - (a) Encargo de Atestiguamiento – Encargo en el que un contador público tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una opinión y/o conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios).

Todo encargo de atestiguamiento atendiendo al nivel de seguridad se clasifica:

- i. Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:
 - 1. Encargo de seguridad razonable (Examen)-Encargo de atestiguamiento en el que el Contador Público reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una opinión. La opinión del Contador Público se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.
 - 2. Encargo de seguridad limitada (Revisión)-Encargo de atestiguamiento en el que el Contador Público reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de

los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del Contador Público alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son de menor alcance en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable, pero se planean con el fin de obtener un grado de seguridad material según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el Contador Público es material si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente.

- ii. A su vez, independientemente del nivel de seguridad de los encargos, estos se clasifican como encargos de aseveraciones de terceros o como encargo consistente en un informe directo:
 3. Encargo de aseveraciones de terceros -Encargo en el que una parte distinta del Contador Público mide o evalúa la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del Contador Público también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de atestiguamiento. En un encargo de aseveraciones de terceros, la conclusión del Contador Público trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de error material. La conclusión del Contador Público puede redactarse refiriéndose a:
 - (i) la materia objeto de análisis y los criterios aplicables;
 - (ii) la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
 - (iii) una declaración realizada por la parte apropiada.
 4. Encargo consistente en un informe directo-Encargo de atestiguamiento en el que el Contador Público mide o evalúa la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de atestiguamiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del Contador Público se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios.
- (b) Habilidades y técnicas para la realización de encargos de atestiguamiento-Habilidades y técnicas de planeación, obtención de evidencia, evaluación de evidencia, comunicación e información que muestra un Contador Público que presta servicios de atestiguamiento, distintas de la especialización en la materia objeto de análisis de cualquier encargo de atestiguamiento específico o de su medida o evaluación.
- (c) Criterios-Referencias utilizadas para medir o evaluar la materia objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto.
- (d) Circunstancias del encargo-El contexto en sentido amplio que define un determinado encargo, que incluye: los términos del encargo; su calificación como encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada; las características de la materia objeto de análisis; los criterios para la medida o evaluación; las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe; las características relevantes de la parte responsable, del evaluador, y de la parte contratante y su entorno, y otras cuestiones, como, por ejemplo, los hechos, transacciones, condiciones y prácticas que puedan tener un efecto material sobre el encargo.

- (e) Socio del encargo-El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiera, tener la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
- (f) Riesgo del encargo-Riesgo de que el Contador Público exprese una opinión y/o conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales.
- (g) Parte contratante-La parte o partes que contratan al Contador Público para realizar el encargo de atestiguamiento.
- (h) Equipo del encargo-Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del Contador Público contratados por la firma o por una firma de la red.
- (i) Evidencia-Información utilizada por el Contador Público para emitir su opinión y/o conclusión. La evidencia incluye tanto la información contenida en los correspondientes sistemas de información, en su caso, como otra información. Para los propósitos de las Normas:
 - i. La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de ésta.
 - ii. Lo apropiado de la evidencia es la medida cualitativa de ésta.
- (j) Firma-Un Contador Público individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica o cualquier otra entidad de Contadores Públicos.
- (k) Función de auditoría interna-Función de un área de una entidad que realiza actividades para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.
- (l) Usuarios a quienes se destina el informe-Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el Contador Público prevé que van a utilizar el informe de atestiguamiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distinto de aquellos a los que va dirigido el informe de atestiguamiento.
- (m) Evaluador-La parte o partes que miden o evalúan la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. El evaluador posee especialización en la materia objeto de análisis.
- (n) Error-Diferencia entre la información sobre la materia objeto de análisis y la medida o evaluación adecuadas de la materia objeto de análisis de conformidad con los criterios. Los errores pueden ser intencionados o no, cualitativos o cuantitativos e incluyen las omisiones.
- (o) Error en la descripción de un hecho (con respecto a otra información)-Otra información que no está relacionada con las cuestiones que figuran en la información sobre la materia objeto de análisis o en el informe de atestiguamiento, que se expone o presenta de manera incorrecta. Los errores materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis.
- (p) Otra información-Información (distinta de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento sobre ella) que se incluye, bien sea por disposición legal, reglamentaria o por costumbre, en un documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella.
- (q) Contador Público-La persona o personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma).

- (r) Experto del Contador Público-Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de atestiguamiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el Contador Público para facilitarle la obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del Contador Público puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del Contador Público o de una firma de la red) o externo.
 - (s) Juicio profesional-Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de atestiguamiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.
 - (t) Escepticismo profesional-Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles errores y una valoración crítica de la evidencia.
 - (u) Parte responsable-La parte o partes responsables de la materia objeto de análisis.
 - (v) Riesgo de error material-Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga errores materiales antes de la realización del encargo.
 - (w) Información sobre la materia objeto de análisis-El resultado de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia objeto de análisis.
 - (x) Materia objeto de análisis -El tema que se mide o evalúa mediante la aplicación de criterios.
17. Para efectos de esta y de otras Normas, la referencia a "la parte o partes apropiadas" debe entenderse como "la parte responsable, el medidor o evaluador o la parte contratante, según corresponda".

Requerimientos de ética

18. El contador público cumplirá con el Código de Ética del IMCP en lo relativo a los encargos de atestiguamiento u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.

Aceptación y continuidad

19. El contador público deberá satisfacerse de que la firma ha aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de atestiguamiento y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas.
20. El contador público aceptará o continuará un encargo de atestiguamiento sólo cuando:
- (a) el contador público no tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, no se cumplirán;
 - (b) el contador público está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas;
 - (c) se ha acordado la base sobre la que se va a realizar el encargo mediante:
 - (i) la determinación de que concurren ciertas condiciones previas para un encargo de atestiguamiento; y

- (ii) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del contador público y de la parte contratante acerca de los términos del encargo, así como las responsabilidades de informar por parte del contador público.
21. Si el contador público obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el contador público la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el contador público puedan tomar las medidas necesarias.

Condiciones previas para el encargo de atestiguamiento

22. Con el fin de determinar si concurren las condiciones previas para un encargo de atestiguamiento, el contador público, basándose en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte o partes apropiadas, comprobará si:
- (a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias; y
 - (b) El encargo contiene todas las siguientes características:
 - (i) La materia objeto de análisis es adecuada;

Para ser adecuada, una materia objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios aplicables, de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

Lo adecuado de una materia implícita objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia implícita objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

Distintas materias implícitas objeto de análisis pueden tener características diferentes, incluido el grado en el cual la información sobre ellas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período.

Dichas características afectan a:

- (a) la precisión con la cual la materia implícita objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y
- (b) lo convincente que es la evidencia disponible.

La identificación de esas características y la consideración de sus efectos facilita al contador público la evaluación de lo adecuado de la materia implícita objeto de análisis y también la determinación del contenido del informe de aseguramiento.

En algunos casos, el encargo de aseguramiento puede referirse sólo a una parte de una materia implícita objeto de análisis más amplia. Por ejemplo, el contador público puede ser contratado para informar sobre uno de los aspectos de la contribución de una entidad al desarrollo sostenible, como, puede ser, el número de programas desarrollados por una entidad que tienen resultados positivos desde el punto de vista medio ambiental. En esos casos, en la determinación de si el encargo muestra la característica de tener una materia implícita objeto de análisis adecuada, puede ser apropiado que el contador público considere si es probable que la información sobre el aspecto sobre el que se le pide que informe satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto y

también el modo en que se presentará y distribuirá la información sobre la materia objeto de análisis, por ejemplo, si existen programas más significativos con resultados menos favorables sobre los que no está informando la entidad.

- (ii) Los criterios que el contador público espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las siguientes características:
- a. Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
 - b. Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose esa información sobre la materia objeto de análisis. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.
 - c. Razonabilidad: Unos criterios confiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia implícita objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.
 - d. Imparcialidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo.
 - e. Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.

Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.

Lo idóneo de unos criterios para un encargo concreto depende de si reúnen las características anteriores. La importancia relativa de cada una de las características de un encargo específico es cuestión de juicio profesional. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

Los criterios se pueden seleccionar o desarrollar de diversas maneras, por ejemplo pueden:

- Estar plasmados en disposiciones legales o reglamentarias.
- Haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.
- Haber sido desarrollados por un grupo que no sigue un proceso establecido y transparente.
- Estar publicados en revistas o libros académicos.
- Haber sido desarrollados para su venta con derechos de propiedad.
- Haber sido diseñados de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo.

El modo en que se desarrollan los criterios puede afectar al trabajo que realiza el contador público para evaluar su adecuación.

En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias prescriben los criterios que se han de utilizar para el encargo. Salvo indicación en contrario, se presume que esos criterios son adecuados, como lo son los criterios emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe. Esos criterios se denominan criterios predeterminados. Incluso cuando existen criterios predeterminados para una materia implícita objeto de análisis, unos usuarios concretos pueden acordar que se utilicen otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, se pueden utilizar varios marcos como criterios predeterminados para evaluar la efectividad del control interno. Unos usuarios concretos pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios que satisfagan sus necesidades de información específicas con relación a, por ejemplo, la supervisión prudencial. En esos casos, el informe de aseguramiento:

- (a) Alertará a los lectores que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada de conformidad con criterios con fines específicos y, en consecuencia, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad y
- (b) puede indicar, cuando sea pertinente para las circunstancias del encargo, que los criterios no están plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, ni han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.

Si se diseñan los criterios de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis teniendo en cuenta las circunstancias concretas del encargo, esos criterios no son adecuados si generan información sobre la materia objeto de análisis o un informe de aseguramiento que induce a error a los usuarios a quienes se destina el informe. Es recomendable que los usuarios a quienes se destina el informe o la parte contratante confirmen que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los propósitos de los usuarios a quienes se destina el informe. La ausencia de esa confirmación puede afectar a lo que se debe hacer para evaluar la adecuación de los criterios y la información sobre los criterios que se da en el informe de aseguramiento.

- (ii) Los criterios que el contador público espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe.

Esto les permitirá entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia implícita objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:

- (a) Publicación.
- (b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.
- (c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento.
- (d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

Los criterios también pueden estar disponibles sólo para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son

aplicables a un fin específico. En ese caso, se requiere una declaración para alertar a los lectores sobre este hecho. Además, el contador público puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos.

- (iv) El contador público espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su opinión y/o conclusión;
- (v) la opinión y/o conclusión del contador público, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y
- (vi) un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el contador público espera poder obtener un grado de seguridad aceptable.

Al determinar si el encargo tiene un propósito racional, las siguientes pueden ser consideraciones relevantes:

- Los usuarios a quienes se destina la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento (especialmente cuando los criterios están diseñados con fines específicos). También se debe tener en cuenta la probabilidad de que la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sean utilizados o difundidos fuera del círculo de los usuarios a quienes se destina el informe.
- Si es de esperar que se excluyan del encargo de aseguramiento algunos aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis y el motivo de la exclusión.
- Las características de las relaciones entre la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, por ejemplo, cuando el medidor o evaluador no es la parte responsable, si esta autoriza la utilización que se va a hacer de la información sobre la materia objeto de análisis y si tendrá la oportunidad de revisar la información sobre la materia objeto de análisis antes de su puesta a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe o de distribuir comentarios con la información sobre la materia objeto de análisis.
- La persona o personas que seleccionaron los criterios que se aplicarán para medir o evaluar la materia implícita objeto de análisis y el grado de juicio o el alcance del sesgo que implica su aplicación. La probabilidad de que el encargo tenga un propósito racional es mayor cuando los usuarios a quienes se destina el informe seleccionaron o participaron en la selección de los criterios.
- Cualquier limitación significativa al alcance del trabajo del profesional contador público.

Si el contador público piensa que la parte contratante intenta vincular su nombre con la materia implícita objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis de modo inadecuado.

23. Si no se dan las condiciones previas al encargo de atestiguamiento, el contador público lo discutirá con la parte contratante. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que se cumplan las condiciones previas, el contador público no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con las normas de atestiguamiento. En consecuencia, el contador público no incluirá en el informe de atestiguamiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra norma de atestiguamiento.

Limitación al alcance antes de la aceptación del encargo

24. Si la parte contratante incluye en la propuesta de los términos de un encargo de atestiguamiento la imposición de una limitación al alcance del trabajo del contador público de tal forma que considere que tendrá que abstenerse de opinar sobre la materia objeto de análisis, el contador público no aceptará dicho encargo como encargo de atestiguamiento, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

Acuerdo de los términos del encargo

25. El contador público acordará los términos del encargo con la parte contratante. Los términos del encargo acordados se describirán con suficiente detalle en una carta compromiso u otra forma adecuada por escrito o contenida en disposiciones legales o reglamentarias.
26. En los encargos recurrentes, el contador público evaluará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

27. El contador público no aceptará una modificación de los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello. Si dicho cambio se realiza, el contador público no ignorará la evidencia que obtuvo antes del cambio.

Informe de atestiguamiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

28. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden establecer el formato o la redacción del informe de atestiguamiento. En estas circunstancias, el contador público evaluará:
 - (a) Si los usuarios a quienes se destina el informe podrían interpretar erróneamente la opinión y
 - (b) En ese caso, si una explicación adicional en el informe de podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el contador público concluye que una explicación adicional en el informe de aseguramiento no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta norma. En consecuencia, el contador público no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra norma de atestiguamiento

Control de calidad

Características del contador público

29. El contador público:
 - (a) Será miembro de una firma que aplica las Normas de Control de Calidad (NCC) difundidas por el IMCP u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NCC;
 - (b) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de atestiguamiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica, y
 - (c) tendrá la competencia suficiente en relación con la materia objeto de análisis y su medida o evaluación para asumir la responsabilidad de la opinión y/o conclusión de atestiguamiento.

Asignación del equipo

30. El contador público:
- (a) estará satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para:
 - (i) ejecutar el encargo de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (ii) que se emita un informe de atestiguamiento que sea adecuado en función de las circunstancias.
 - (b) En su caso, el contador público evaluará la participación en el trabajo de:
 - (i) un experto que forme parte del equipo del encargo, cuando se vaya a utilizar el trabajo del mismo
 - (ii) otro experto, que no forme parte del equipo del encargo, cuando se vaya a utilizar el trabajo de atestiguamiento de ese experto, con la extensión suficiente para responsabilizarse de la opinión de atestiguamiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis.

Responsabilidades del contador público

31. El contador público se responsabilizará de la calidad global del encargo. Esto incluye responsabilizarse de que:
- (a) se apliquen los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos;
 - (b) se planee y ejecute el encargo (lo cual incluye una adecuada dirección y supervisión) de modo que se cumplan las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (c) los encargos se ejecuten de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma y se revise la documentación del encargo en la fecha del informe de atestiguamiento o antes;
 - (d) se conserve una adecuada documentación del encargo para proporcionar evidencia de que el contador público ha alcanzado sus objetivos y de que el encargo se realizó de conformidad con las normas de atestiguamiento y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (e) el equipo del encargo realizó las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas.
32. Durante todo el encargo, el contador público mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si llegan a conocimiento del contador público, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo, cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el contador público, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar.
33. El contador público tomará en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de atestiguamiento.

Revisión de control de calidad del encargo

34. Para los encargos en los que la firma haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo:
- (a) el contador público se responsabilizará de que se discutan las cuestiones significativas que surjan durante el encargo con el revisor de control de calidad y de que no se feche el informe de atestiguamiento hasta la finalización de esa revisión; y
 - (b) el revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de atestiguamiento. Esta evaluación conllevará:
 - (i) la discusión de las cuestiones significativas con el contador público;
 - (ii) la revisión de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de atestiguamiento propuesto;
 - (iii) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
 - (iv) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de atestiguamiento y la consideración de si el informe de atestiguamiento propuesto es adecuado.

Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la ejecución de encargos de atestiguamiento

35. El contador público que lleve a cabo trabajos de atestiguamiento planeará y ejecutará los encargos con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales.
36. El contador público aplicará el juicio profesional a la planeación y ejecución del encargo de atestiguamiento, así como la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos relativos.
37. El contador público que lleve a cabo los trabajos de atestiguamiento aplicará su conocimiento y técnicas para la ejecución de los encargos como parte de un proceso consistente y sistemático.

Planeación y ejecución del encargo de atestiguamiento

Planeación

38. El contador planeará el encargo con el fin de que lo lleve a cabo de manera eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, oportunidad y supervisión del encargo y de la naturaleza y la extensión de los procedimientos planeados cuya aplicación tenga como premisa alcanzar el objetivo planeado.
39. El contador público determinará si los criterios son adecuados en función de las circunstancias del trabajo de atestiguamiento, así como si presentan las características identificadas en la evaluación de aceptación y continuidad relativas a las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas y si son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias y el encargo tiene las características para ser considerado como de atestiguamiento de acuerdo con la presente norma.
40. Si después de que haya aceptado el encargo el contador público descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de atestiguamiento, el contador público discutirá la situación con la parte o partes apropiadas y determinará:
- a) Si la situación se puede resolver de manera satisfactoria para el contador público

- b) Si es adecuado continuar con el encargo; y
 - c) Si se debe comunicar la situación en el informe de atestiguamiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar
41. Si después de haber aceptado el encargo se descubre que algunos de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia objeto de análisis no es adecuada para un encargo de atestiguamiento, el contador público considerará si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el contador público continúa con el trabajo, expresará una opinión y/o conclusión con salvedades o negativa o se abstendrá de opinar, según corresponda, teniendo en cuenta las circunstancias.
Materialidad o importancia relativa
42. El contador público deberá considerar la importancia relativa como sigue:
- a) En la planeación y ejecución del encargo de atestiguamiento, así como en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos; y
 - b) En la evaluación de si la información sobre la materia objeto de análisis ésta libre de error material.

Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. La consideración por el contador público de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el contador público asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

- (a) Tienen un conocimiento razonable de la materia implícita objeto de análisis y están dispuestos a analizar la información sobre la materia objeto de análisis con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que la información sobre la materia objeto de análisis se prepara y ajusta a los niveles adecuados de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa comprendido en los criterios aplicables;
 - (c) comprenden cualquier incertidumbre inherente que interviene en la medida o evaluación de la materia implícita objeto de análisis y
 - (d) toman decisiones razonables basándose en la información sobre la materia objeto de análisis en su conjunto.
43. La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos, cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio del contador público.
44. Entre los factores cualitativos están, por ejemplo:
- El número de personas o de entidades afectadas por la materia objeto de análisis.
 - La interacción y el peso relativo de varios componentes de la información sobre la materia objeto de análisis cuando está formada por múltiples componentes como, por ejemplo, un informe que incluye numerosos indicadores de resultados.
 - La redacción elegida en relación con la información sobre la materia objeto de análisis que se expresa en estilo narrativo.
 - Las características de la presentación que se ha adoptado para la información sobre la materia objeto de análisis cuando los criterios aplicables permiten variaciones en dicha presentación.
 - La naturaleza de una incorrección, por ejemplo, la naturaleza de las desviaciones de un control que se han observado cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz.

- Si una incorrección afecta al cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
- En el caso de información periódica sobre una materia implícita objeto de análisis, el efecto de un ajuste que afecta a información sobre la materia objeto de análisis pasada o actual o que es probable que afecte a información futura sobre la materia objeto de análisis.
- Si una incorrección es el resultado de un acto intencionado o no intencionado.
- Si una incorrección es significativa con respecto al conocimiento del profesional ejerciente de comunicados previos a los usuarios, por ejemplo, en relación con el resultado esperado de la medida o evaluación de la materia implícita objeto de análisis.
- Si una incorrección se refiere a la relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, o su relación con otras partes.
- Si se ha fijado un umbral o un valor de referencia, si el resultado del procedimiento se desvía de ese valor.
- Cuando la materia implícita objeto de análisis es un programa del gobierno o una entidad del sector público, si un determinado aspecto del programa o de la entidad es material con respecto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o de la entidad.

45. Cuando la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a una conclusión sobre el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, la gravedad de las consecuencias de un incumplimiento.

Los factores cuantitativos se refieren a la magnitud de los errores relativos a los importes sobre los que se informa para los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis que, en su caso:

- se expresan en forma de número o
- se relacionan de algún otro modo con valores numéricos (por ejemplo, el número de desviaciones de un control que se han observado puede ser un factor cuantitativo pertinente cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz).

Conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo

46. El contador público realizará investigaciones ante la parte o partes apropiadas en relación con:
- a) Si tienen conocimiento de algún error o incumplimiento intencionados de la normativa legal o reglamentaria que afecte a la información sobre la materia objeto de análisis, o de algún indicio o denuncia de tal error o incumplimiento.
 - b) Si la parte responsable dispone de una función de auditoría interna y, de ser así realizará indagaciones adicionales con el fin de obtener un conocimiento de las actividades principales hallazgos de la función de auditoría interna con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis; y
 - c) Si la parte responsable ha recurrido a algún experto para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

Seguridad limitada (Revisión)	Seguridad razonable (Examen)
El contador público obtendrá conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para:	El contador público obtendrá conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para:
a) Permitirle identificar las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales; y	a) Permitirle identificar y evaluar los riesgos de error material en la información sobre la materia objeto de análisis; y

Seguridad limitada (Revisión)	Seguridad razonable (Examen)
<p>b) Proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para tratar las áreas identificadas en el inciso a anterior y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del contador público a cargo.</p> <p>En la obtención de conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo de acuerdo con el párrafo anterior, el contador público tendrá en cuenta el proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis</p>	<p>b) Proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para responder a los riesgos identificados y obtener una seguridad razonable para sustentar la opinión del contador público a cargo.</p> <p>En la obtención de conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo de acuerdo con el párrafo anterior, el contador público tendrá conocimiento del control interno sobre la preparación de la información relacionada con la materia objeto de análisis relevante para el encargo. Esto incluye la evaluación del diseño de los controles relevantes para el encargo y la determinación de si han sido implementados, mediante la aplicación de procedimientos además de las indagaciones con el personal responsable de la información relacionada con la materia objeto de análisis.</p>

Obtención de evidencia

Consideración del riesgo y respuesta a los riesgos

Seguridad limitada (Revisión)	Seguridad razonable (Examen)
<p>47. Sobre la base de su conocimiento, el contador público:</p> <p>(a) identificará las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales;</p> <p>(b) diseñará y aplicará procedimientos para tratar las áreas identificadas en el inciso anterior y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del contador público.</p>	<p>49. Sobre la base de su conocimiento, el contador público:</p> <p>(a) identificará y evaluará los riesgos de error material en la información sobre la materia objeto de análisis; y</p> <p>(b) diseñará y aplicará procedimientos para responder a los riesgos identificados y obtener una seguridad razonable para sustentar la opinión del contador público. Además de cualquier otro procedimiento sobre la información relacionada con la materia objeto de análisis que sea adecuado en función de las circunstancias del encargo, los procedimientos del contador público incluirán la obtención de evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes relativos a la información sobre la materia objeto de análisis cuando:</p>

Seguridad limitada (Revisión)	Seguridad razonable (Examen)
	<ul style="list-style-type: none"> (i) la evaluación por el contador público de los riesgos de error material incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente o (ii) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por si solos evidencia suficiente y adecuada.
<p>Determinar si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada</p> <p>48. Si llega a conocimiento del contador público alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener errores materiales, el contador público diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta permitirle:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) concluir que no es probable que la cuestión sea causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales o (b) determinar que, debido a esa cuestión o cuestiones, la información sobre la materia el objeto de análisis contiene errores materiales. 	<p>Revisión de la evaluación del riesgo en un encargo de seguridad razonable</p> <p>50. La evaluación de los riesgos de error material en la información sobre la materia objeto de análisis puede variar en el transcurso del encargo, a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el contador público haya obtenido evidencia incongruente con la evidencia sobre la que basó inicialmente la evaluación de los riesgos de error material, revisará la evaluación y modificará, en consecuencia, los procedimientos que hubiera planeado.</p>

51. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos, el contador público considerará la relevancia y la razonabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Si:
- (a) la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la que se ha obtenido de otra fuente o
 - (b) el contador público tiene dudas sobre la razonabilidad de la información que se utilizará como evidencia,
- el contador público determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo.
52. El contador público acumulará los errores identificados y no corregidos durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente triviales.
53. Los errores no corregidos se acumulan durante el encargo con el fin de evaluar si, individualmente o de manera acumulada, son materiales para la formación por el contador público de su conclusión.
54. El contador público puede establecer un importe por debajo del cual los errores serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlos porque el contador público espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la información sobre la materia objeto de análisis. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material". Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa

determinada; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma acumulada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Trabajo realizado por un experto del contador público

55. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del contador público, el contador público:
- a) evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del contador público. En el caso de un experto externo del contador público, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto;
 - b) obtendrá conocimiento suficiente en el campo de especialización del experto del contador público
 - c) acordará con el experto del contador público la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto; y
 - d) evaluará lo adecuado del trabajo del experto para los fines del contador público.

Trabajo realizado por otro contador público, por el experto de una parte responsable o del evaluador o por un auditor interno.

56. Cuando se va a utilizar el trabajo de otro contador público, el contador público que ejecuta el encargo evaluará si dicho trabajo es adecuado para sus propósitos.
57. Si la información a utilizar como evidencia se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de una parte responsable o de un evaluador, el contador público, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la relevancia del trabajo de dicho experto para sus fines:
- (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;
 - (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto y
 - (c) evaluará lo adecuado del trabajo de dicho experto como evidencia.

58. Si el contador público prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, evaluará lo siguiente:
- (a) el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos pertinentes sustentan la objetividad de los auditores internos;
 - (b) el grado de competencia de la función de auditoría interna;
 - (c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, así como un control de calidad; y
 - (d) si el trabajo de la función de auditoría interna es adecuado para los fines del encargo.

Manifestaciones escritas

59. El contador público solicitará a la parte o partes apropiadas una manifestación escrita:
- (a) De que han proporcionado al contador público toda la información que la parte o partes apropiadas conocen que sea relevante para el encargo.
 - (b) Confirmación de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, así como que todas las cuestiones relevantes se reflejan en la información sobre la materia objeto de análisis.

60. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el contador público determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia relevante para la información sobre la materia objeto de análisis, el contador público las solicitará.
61. Cuando las manifestaciones escritas se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis, el contador público:
 - (a) evaluará su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones (escritas o verbales); y
 - (b) considerará si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones.
62. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de atestiguamiento.

Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son razonables

63. Si no se le proporcionan una o varias manifestaciones escritas o el contador público concluye que existen reservas suficientes en relación con la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de los que proporcionan las manifestaciones escritas, o que estas no son razonables por algún otro motivo, el contador público:
 - (a) discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas;
 - (b) evaluará de nuevo la integridad de aquellos a quienes se solicitaron las manifestaciones o las proporcionaron y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la razonabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general; y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe de atestiguamiento.

Hechos posteriores

64. Cuando sea aplicable al encargo, el contador público considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de atestiguamiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe y responderá de manera adecuada a los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe que, de haber sido conocidos por él en la fecha de su informe, pudieran haberle llevado a rectificarlo. La extensión con la que tome en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos acontecimientos para afectar a la información sobre la materia objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del contador público. El contador público no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe de atestiguamiento.

Otra información

65. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de atestiguamiento sobre ella incluyen otra información, el contador público analizará esa otra información con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de atestiguamiento sobre esta y, si al analizar esa otra información, el contador público:
 - (a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de atestiguamiento sobre ella;

- (b) llega a su conocimiento un error material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de atestiguamiento sobre ella, el contador público discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda.

Descripción de los criterios aplicables

66. El contador público evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a o describe adecuadamente los criterios aplicables.

Formación de la opinión y/o conclusión de atestiguamiento

67. El contador público evaluará la suficiencia y adecuada evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentará obtener evidencia adicional. El contador público considerará toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. Si al contador público le resulta imposible obtener evidencia adicional necesaria, considerará las implicaciones en su conclusión según el apartado 60.
68. El contador público llegará a una conclusión sobre si la información relacionada con la materia objeto de análisis está libre de errores materiales. Para llegar a esa conclusión, el contador público considerará su conclusión según el apartado 59 en relación con la suficiencia y adecuada evidencia obtenida y una evaluación sobre si los errores no corregidos son materiales, ya sea individualmente o de forma agregada.
69. Si el contador público no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada y/o existe una limitación al alcance, expresará una opinión con salvedades, se abstendrá de emitir una opinión o renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
70. La evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del contador público y el informe de aseguramiento. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso del encargo. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como encargos anteriores (siempre que el contador público haya determinado si se han producido cambios desde el anterior encargo que puedan afectar su relevancia para el encargo actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma para la aceptación y continuidad de clientes. La evidencia puede provenir de fuentes internas y externas a la parte o partes apropiadas. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la parte o partes apropiadas. La evidencia comprende tanto la información que sustenta y corrobora aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, como cualquier información que contradiga aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis. Adicionalmente, en algunos casos, el contador público utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la parte o partes apropiadas a realizar una manifestación que se les haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia. La mayor parte del trabajo del contador público para alcanzar una conclusión de aseguramiento consiste en la obtención y evaluación de evidencia.
71. La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.

72. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y confiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del contador público. La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la confiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la confiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la parte o partes apropiadas, pueden existir circunstancias que afecten a su confiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser confiable si dicha fuente no tiene los conocimientos necesarios o si no es objetiva. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia:
- La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
 - La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
 - La evidencia que obtiene directamente el contador público (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más confiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
 - La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo, un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión por lo general es más confiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).
73. Normalmente, el contador público obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede indicar que un determinado elemento de evidencia no es confiable. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente que es independiente de la parte o partes apropiadas puede aumentar la seguridad que obtiene el contador público de una manifestación realizada por la parte o partes apropiadas. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, el contador público determina los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia
74. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener un grado de seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el contador público no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.
75. La determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento es una cuestión de juicio profesional.
76. En algunas circunstancias, es posible que el contador público no haya obtenido la evidencia suficiente y adecuada que esperaba obtener mediante los procedimientos planificados. En estas circunstancias, el contador público considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. El contador público puede:
- ampliar el trabajo realizado o
 - aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.
77. Cuando ninguna de estas situaciones es factible en las circunstancias, el contador público no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión. Esta situación puede surgir

aun cuando no hayan llegado a conocimiento del contador público una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener errores materiales.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia

78. Un encargo de aseguramiento es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el contador público aplica los procedimientos planeados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos planeados. Puede llegar a conocimiento del contador público información que difiera significativamente de la información esperada y en la cual se basaron los procedimientos planeados. Por ejemplo:
- La extensión de los errores que el contador público detecta puede alterar su juicio profesional sobre la confiabilidad de fuentes de información concretas.
 - El contador público puede detectar discrepancias en información significativa, evidencia incongruente o falta de evidencia.
 - Si se aplicaron procedimientos analíticos en una fecha próxima a la finalización del encargo, puede ocurrir que los resultados de esos procedimientos pongan de manifiesto un riesgo de error material que no había sido identificado con anterioridad.
79. En esas circunstancias, el contador puede tener que evaluar de nuevo los procedimientos planificados.
80. En el juicio del contador público sobre lo que constituye evidencia suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:
- Significatividad de un error potencial y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma acumulada con otros errores potenciales, sobre la información sobre la materia objeto de análisis.
 - Eficacia de las respuestas de la parte o partes apropiadas para tratar el riesgo conocido de error material.
 - Experiencia obtenida durante encargos de aseguramiento anteriores con respecto a errores potenciales similares.
 - Los resultados de los procedimientos aplicados, así como si esos procedimientos pusieron de manifiesto errores específicos.
 - Fuentes y confiabilidad de la información disponible.
 - Carácter convincente de la evidencia.
 - Conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno.

Limitaciones al alcance

81. Una limitación al alcance puede tener su origen en:
- (a) Circunstancias ajenas al control de la parte o partes apropiadas. Por ejemplo, se puede haber destruido accidentalmente documentación que el contador público considera que se debe examinar.
 - (b) Circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del contador público. Por ejemplo, un proceso físico que el contador público considera que se debe observar puede haber ocurrido antes de la contratación del contador público o

- (c) Limitaciones impuestas al contador público por la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, que, por ejemplo, pueden impedir al contador público aplicar un procedimiento que considera necesario teniendo en cuenta las circunstancias. Este tipo de limitaciones puede tener otras implicaciones para el encargo, como, por ejemplo, la consideración por el contador público del riesgo del encargo y de la aceptación y continuidad del encargo.
82. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance si el contador público puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.
83. Por definición, los procedimientos que se aplican en un encargo de seguridad limitada son limitados, comparados con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable. Las limitaciones de las que se conoce la existencia antes de aceptar un encargo de seguridad limitada constituyen una consideración pertinente al determinar si se dan las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, en especial, si el encargo reúne las características de acceso a la evidencia y de un propósito racional. Si la parte o partes apropiadas imponen una limitación adicional después de la aceptación de un encargo de seguridad limitada, puede ser apropiado renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Preparación del informe de atestiguamiento

84. El informe de atestiguamiento será un informe escrito y expresará claramente la opinión y/o conclusión del contador público acerca de la información sobre la materia objeto de análisis.
85. La opinión y/o conclusión del contador público se distinguirá claramente de la información o de las explicaciones que no afectan su opinión y/o conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, relativos a determinados aspectos de los encargos, recomendaciones u otra información incluida en el informe de atestiguamiento. La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la opinión y/o conclusión del contador público.

Contenido del informe de atestiguamiento

86. El informe de atestiguamiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación:
- (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de atestiguamiento independiente.
 - (b) Destinatario.
 - (c) Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el contador público, la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia objeto de análisis. Cuando la opinión y/o conclusión del contador público se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte apropiada, esa declaración se adjuntará al informe de atestiguamiento, se reproducirá en el informe de atestiguamiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.
 - (d) Identificación de los criterios aplicables.
 - (e) Si es adecuado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables.

- (f) Cuando los criterios aplicables tienen un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.
- (g) Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso al evaluador, y describa sus responsabilidades y las responsabilidades del contador público.
- (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con esta norma o, si hay una norma de atestiguamiento específica para la materia objeto de análisis.
- (i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el contador público aplica la NCC u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NCC. Si el encargado del compromiso no es un contador público, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NCC.
- (j) Una declaración de que el contador público cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos del Código de Ética del IMCP, o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, que son al menos igual de exigentes que dicho Código de Ética, relativos a los encargos de atestiguamiento. Si el encargado del compromiso no es un contador público, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que el Código de Ética del IMCP relativos a los encargos de atestiguamiento.
- (k) Cuando se considere apropiado, un resumen informativo del trabajo realizado como base para la opinión y/o conclusión del contador público. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del contador público. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado afirmará que:
 - (i) los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza, oportunidad y alcance es menor que la de un encargo de seguridad razonable; y
 - (ii) en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable.
- (l) La conclusión del contador público:
 - (i) Si es adecuado, la conclusión informará a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del contador público.
 - (ii) En un encargo de seguridad razonable, la opinión se expresará de forma positiva.
 - (iii) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresa de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del contador público alguna o algunas cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales.
 - (iv) La opinión y/o conclusión en (ii) o (iii) se redactará utilizando los términos adecuados a la materia objeto de análisis y a los criterios aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a:
 - a. la materia objeto de análisis y los criterios aplicables;
 - b. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
 - c. una declaración realizada por la parte apropiada.

Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- Cuando se expresa en términos de la materia implícita objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ";
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, el pronóstico del resultado de la entidad ha sido preparado adecuadamente, en todos los aspectos materiales, en base a los criterios XYZ"; o
- Cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración razonable", o "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que los indicadores de resultados clave se presentan de conformidad con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración razonable."

Puede ser adecuado informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del contador público cuando el informe de aseguramiento incluye una explicación de determinadas características de la materia implícita objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe. La conclusión del contador público puede, por ejemplo, incluir los siguientes términos: "Se ha formado esta conclusión sobre la base de las cuestiones descritas en otra parte de este informe de aseguramiento independiente".

Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad limitada están:

- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia implícita objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que [la entidad] no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no tenemos conocimiento de ninguna modificación material que sea necesario realizar a la evaluación de los indicadores de resultados clave para que estén de conformidad con los criterios XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la declaración realizada por la parte apropiada, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que [la entidad] ha cumplido con la ley XYZ, no sea, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."
- Expresiones que pueden ser útiles para materias subyacentes objeto de análisis son, por ejemplo, una o una combinación de las siguientes:
 - Para encargos de cumplimiento-"en cumplimiento de" o "de conformidad con".
 - Para encargos en los que los criterios aplicables describen un proceso o una metodología para la preparación o presentación de la información sobre la materia objeto de análisis-"adecuadamente preparado".
 - Para encargos en los que los principios de presentación razonable están incluidos en los criterios aplicables-"es una declaración razonable".

- (v) Cuando el contador público expresa una opinión y/o conclusión con salvedades, el informe de atestiguamiento contendrá:
 - a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y
 - b. una sección que contenga la opinión con salvedades del contador público.
 - (m) La firma del contador público.
 - (n) La fecha del informe de atestiguamiento. La fecha del informe de atestiguamiento no será anterior a la fecha en la que el contador público haya obtenido evidencia en la que basar su opinión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la información sobre la materia objeto de análisis.
 - (o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el contador público.
Referencia al experto del contador público en el informe de atestiguamiento
87. Si el contador público se refiere al trabajo de un experto del contador público en el informe de atestiguamiento, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del contador público sobre la opinión que se expresa en ese informe.
- Informe de atestiguamiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias
88. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen un determinado formato o redacción para el informe de atestiguamiento, este informe se referirá a esta o a otras normas de atestiguamiento sólo si incluye, como mínimo, todos los elementos identificados en el apartado 69.

Conclusiones no modificada y modificada

89. El contador público expresará una opinión no modificada cuando concluya:
- (a) En el caso de un encargo de seguridad razonable, que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o
 - (b) en el caso de un encargo de seguridad limitada que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a conocimiento del contador público ninguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis no se ha preparado de conformidad con los criterios aplicables.
90. Si el contador público considera necesario:
- (a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del contador público, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis (un párrafo de énfasis) o
 - (b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del contador público, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del contador público o el informe de atestiguamiento (un párrafo sobre otras cuestiones), y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el contador público lo hará en un párrafo en el informe de atestiguamiento, con un título adecuado que indique claramente que el contador público no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión. En el caso de un párrafo de énfasis, dicho párrafo sólo se referirá a información presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis.

91. El contador público expresará una opinión modificada en las siguientes circunstancias:
- (a) cuando, a juicio del contador público, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión podría ser material (véase el apartado 66). En esos casos, el contador público expresará una opinión con salvedades o una abstención de opinión.
 - (b) Cuando, a juicio del contador público, la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales. En esos casos, el contador público expresará una opinión con salvedades o una opinión negativa.
92. El contador público expresará una opinión con salvedades cuando, a juicio del contador público, el efecto, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una opinión negativa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedades se expresará como "excepto por" los efectos, o posibles efectos, de la cuestión a la que se refiere la salvedad.
93. Si el contador público expresa una opinión modificada debido a una limitación al alcance pero también tiene conocimiento de una o más cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales, el contador público incluirá en el informe de atestiguamiento una descripción clara tanto de la limitación al alcance como de la cuestión o cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga errores materiales.
94. Cuando una declaración de la parte apropiada ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales, el contador público:
- (a) expresará una opinión con salvedades o negativa redactada en los términos de la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
 - (b) si los términos del encargo requieren de manera específica que la opinión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte apropiada, expresará una opinión sin salvedades, pero incluirá en el informe de atestiguamiento un párrafo de énfasis que se refiera a la declaración de la parte apropiada que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales.

Como ejemplos de conclusiones con salvedades, negativas y de abstención de conclusión están:

- Conclusión con salvedades (ejemplo para encargos de seguridad limitada con errores materiales) - "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, excepto por el efecto de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades" de nuestro informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ, no se presenta razonablemente en todos los aspectos materiales"
- Conclusión desfavorable (adversa) (ejemplo para el caso de una incorrección material y generalizada tanto para encargos de seguridad razonable como para encargos de seguridad limitada) - "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" de nuestro informe, la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ, no se presenta razonablemente."
- Abstención de conclusión (ejemplo para el caso de una limitación al alcance material y generalizada tanto para encargos de seguridad razonable como para encargos de seguridad limitada) - "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la abstención de conclusión", no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre la declaración de [la parte apropiada]. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre dicha declaración.

Otras responsabilidades de comunicación

95. El Contador Público considerará si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, o al evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros.

Documentación

96. El Contador Público preparará oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de atestiguamiento, que sea suficiente y adecuada para permitir que Contador Público experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda:
- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las Normas aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales materiales aplicados para alcanzar dichas conclusiones.
97. Si el Contador Público identifica información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, el Contador Público documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
98. El Contador Público reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de atestiguamiento.
99. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, Contador Público no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación.
100. Cuando el Contador Público considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el Contador Público, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:
- (a) los motivos específicos de las modificaciones o incorporaciones y
 - (b) la fecha en que se realizó y las personas que las hicieron y revisaron.
101. La documentación incluye un registro del razonamiento del contador público sobre todas las cuestiones que requieren que se ejercite el juicio profesional y las correspondientes conclusiones. Cuando existan cuestiones de principios o de juicio complejas, que la documentación incluya los hechos relevantes que el contador público conocía cuando se alcanzó la conclusión puede ayudar a demostrar el conocimiento del contador público.
102. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el contador público tuvo en consideración, ni todos los juicios profesionales formulados en un encargo. Además, no es necesario que el contador público documente de forma separada (mediante una lista de verificación, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo del encargo. No es necesario que el contador público incluya en la documentación del encargo borradores reemplazados de papeles de trabajo, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo y duplicados de documentos.

103. Al aplicar el juicio profesional para evaluar la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el contador público puede considerar lo que sería necesario para proporcionar conocimiento del trabajo realizado y de la base de las principales decisiones que se tomaron (pero no los aspectos detallados del encargo) a otro contador público que no tenga experiencia previa alguna con el encargo. Es posible que ese otro contador público sólo pueda obtener conocimiento de aspectos detallados del encargo mediante su discusión con el contador público que preparó la documentación.

104. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
- la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
- la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
- Las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la parte o partes apropiadas y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.
- Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.
- Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la firma que sustente dichas conclusiones.
- Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento.
- La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

Compilación del archivo final del encargo

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

106. La finalización de la compilación del archivo final del encargo después de la fecha del informe de aseguramiento es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, se pueden hacer cambios en la documentación durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
- La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.
- El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.
- La documentación de la evidencia que el contador público haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de aseguramiento.

107. La NCC requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos. El plazo de conservación en el caso de encargos de aseguramiento es, por lo general, como mínimo de cinco años a partir de la fecha del informe de aseguramiento.

APÉNDICE 1

INFORME DE ATESTIGUAMIENTO INDEPENDIENTE CON SEGURIDAD RAZONABLE SOBRE LAS DECLARACIONES Y ASEVERACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN ACERCA DE (ESPECIFICAR LA ASEVERACIÓN SOBRE LA QUE VERSA EL TRABAJO DE ATESTIGUAMIENTO).

Al Consejo de Administración y a la Dirección General de Compañía "X", S.A. de C.V.

Hemos sido contratados por la Administración de la Compañía "X", S.A. de C.V. (la Compañía), con el propósito de emitir una opinión sobre las declaraciones y aseveraciones de la Administración incluidas en el **[nombre del Anexo que incluye las declaraciones y aseveraciones de la administración]**.

Opinión

Nuestra opinión ha sido formada con base en, y ha estado sujeta a, las limitaciones incluidas en este informe de atestiguamiento independiente.

En nuestra opinión, las declaraciones de la administración de Compañía "X", S.A. de C.V. sobre **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**, con base en los criterios de evaluación que se incluyen en el Anexo "Y" de este informe, se presentan razonablemente en todos los aspectos importantes.

Criterios aplicados

Los criterios aplicados en este trabajo consistieron en evaluar la razonabilidad de las declaraciones y aseveraciones de la Administración sobre **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**. En el Anexo "Y" de este informe se detallan los criterios de evaluación utilizados en nuestro examen.

Responsabilidad de la administración

La Administración es responsable de **(especificar el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**. Asimismo, es responsable de la razonabilidad de las declaraciones y aseveraciones que se acompañan en el Anexo "X" del presente informe.

Estas responsabilidades incluyen **(en su caso, especificar las responsabilidades relacionadas con el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**.

Responsabilidad de los auditores

Efectuamos nuestro trabajo de conformidad con las Normas para Atestiguar, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos procedimientos de atestiguamiento para obtener una seguridad razonable acerca de **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**.

Cumplimos con las Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de contadores públicos independientes establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y por consiguiente, mantenemos un sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requisitos éticos, normas profesionales y requerimientos legales y regulatorios aplicables. Hemos cumplido con la independencia y otros requerimientos éticos establecidos en el *Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.*

Nuestra responsabilidad consiste en evaluar la razonabilidad de **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)** y, por lo tanto, hemos **(Describir los procedimientos aplicados para evaluar la razonabilidad de la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**.

Los procedimientos antes seleccionados dependen de nuestro criterio, incluida la evaluación de los riesgos de errores materiales relacionados con **(especificar el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**, con el propósito de diseñar procedimientos de atestiguamiento que sean apropiados en las circunstancias. Un nivel de seguridad razonable es menor que la seguridad absoluta. Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Limitaciones inherentes

(Cuando sea aplicable incluir una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con el trabajo realizado, enseguida se presenta un ejemplo de lo que puede ser la redacción de esta sección).

Debido a las limitaciones inherentes relacionadas con **(especificar el asunto sobre el que que versa el trabajo de atestiguamiento)**, los errores o irregularidades pueden ocurrir y no ser detectados. Asimismo, las proyecciones de cualquier evaluación de **(especificar el asunto sobre el que que versa el trabajo de atestiguamiento)**, a una fecha posterior a la de la revisión, están sujetas al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a los cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos pueda deteriorarse.

Restricción del uso del informe

De acuerdo con los términos de nuestro trabajo, este informe de atestiguamiento independiente sobre **(especificar el asunto sobre el que que versa el trabajo de atestiguamiento)**, ha sido preparado únicamente para el uso de la administración de la compañía y no debe ser utilizado por ninguna otra persona que no sea la parte especificada.

C.P.C. _____
Lugar de expedición _____
Fecha _____

INFORME DE ATESTIGUAMIENTO INDEPENDIENTE CON SEGURIDAD LIMITADA, SOBRE LAS DECLARACIONES Y ASEVERACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN ACERCA DE (ESPECIFICAR LA ASEVERACIÓN SOBRE LA QUE VERSA EL TRABAJO DE ATESTIGUAMIENTO).

Al Consejo de Administración y a la Dirección General de Compañía “X”, S.A. de C.V.

Hemos sido contratados por la Administración de la Compañía “X”, S.A. de C.V. (la Compañía), con el propósito de emitir una conclusión sobre las declaraciones y aseveraciones de la Administración incluidas en el **[nombre del Anexo que incluye las declaraciones y aseveraciones de la administración].**

Conclusión

Nuestra conclusión ha sido formada con base en, y ha estado sujeta a, las limitaciones incluidas en este informe de atestiguamiento independiente. Basado en nuestra revisión, no tuvimos conocimiento de situación alguna que indique que **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**, contiene errores significativos, con base en los criterios de evaluación que se incluyen en el Anexo “Y” de este informe.

Criterios aplicados

Los criterios aplicados en este trabajo consistieron en revisar la **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**. En el Anexo “Y” de este informe se detallan los criterios de evaluación utilizados en nuestra revisión.

Responsabilidad de la administración

La Administración es responsable de la **(especificar el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**. Asimismo, es responsable de las declaraciones y aseveraciones que se acompañan en el Anexo “X” del presente informe.

Estas responsabilidades incluyen **(en su caso, especificar las responsabilidades relacionadas con el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**.

Responsabilidad de los auditores

Efectuamos nuestro trabajo de conformidad con las Normas para Atestiguar, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Una revisión es, sustancialmente menor en alcance a un examen, ya que los procedimientos en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza, oportunidad y alcance a los de un encargo de seguridad razonable. Dichas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos procedimientos de atestiguamiento para obtener una seguridad limitada sobre **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**.

Cumplimos con las Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de contadores públicos independientes establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C, y por consiguiente mantenemos un sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requisitos éticos, normas profesionales y requerimientos legales y regulatorios aplicables. Hemos cumplido con la independencia y otros requerimientos éticos establecidos en el *Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.*

Nuestra responsabilidad consiste en revisar la **(especificar la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)** y, por lo tanto, hemos **(Describir los procedimientos aplicados para la revisión de la aseveración sobre la que versa el trabajo de atestiguamiento)**.

Los procedimientos antes seleccionados dependen de nuestro criterio, incluida la evaluación de los riesgos de errores significativos relacionados con **(especificar el asunto sobre el que que versa el trabajo de atestiguamiento)**, con el propósito de diseñar procedimientos de atestiguamiento que sean apropiados en las circunstancias. Consideramos que la evidencia que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra conclusión.

Limitaciones inherentes

(Cuando sea aplicable incluir una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con el trabajo realizado, enseguida se presenta un ejemplo de lo que puede ser la redacción de esta sección).

Debido a las limitaciones inherentes relacionadas con **(especificar el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**, los errores o irregularidades pueden ocurrir y no ser detectados. Asimismo, las proyecciones de cualquier evaluación de **(especificar el asunto sobre el que versa el trabajo de atestiguamiento)**, a una fecha posterior a la de la revisión, están sujetas al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a los cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de los procedimientos pueda deteriorarse.

Restricción del uso del informe

De acuerdo con los términos de nuestro trabajo, este informe de atestiguamiento independiente sobre **(especificar el asunto sobre el que que versa el trabajo de atestiguamiento)**, ha sido preparado únicamente para el uso de la administración de la compañía y no debe ser utilizado por ninguna otra persona que no sea la parte especificada.

C.P.C. _____
Lugar de expedición _____
Fecha _____

APÉNDICE 2

Carta de Encargo para confirmar la prestación de servicios para atestiguar

ÍNDICE

	Párrafos
Generalidades	1 y 2
Alcance	3
Objetivo	4
Pronunciamientos normativos	5 al 10
Ejemplo de Carta Convenio para confirmar la prestación de servicios para atestiguar	

Generalidades

- 1 En cualquier trabajo de atestiguar, ya sea que se contrate por primera ocasión, o que se trate de trabajos recurrentes, debe existir por escrito, un claro entendimiento, tanto por parte del Contador Público como de su cliente, de los términos y alcance de los servicios, de la responsabilidad de cada uno, así como de los plazos y honorarios, entre otros asuntos, con objeto de que queden debidamente establecidos los derechos y las obligaciones de cada una de las partes. Una Carta de Encargo entre el Contador Público y su cliente documenta y establece el tipo de servicio a prestarse, el objetivo y alcance del mismo, el grado de responsabilidad que asume y la clase de informes que deberá entregar el Contador Público, entre otros aspectos relevantes del trabajo.
- 2 Para efectos de este boletín, el concepto “Contador Público” o equivalente se refiere a las personas que se describen en el apartado de Definiciones de la Norma 7010, *Normas para atestiguar*, emitida por el Instituto Mexicano de contadores Públicos.

Alcance

- 3 El presente Apéndice se refiere a la Carta de Encargo que el Contador Público prepara para formalizar con su cliente la aceptación y términos del servicio para atestiguar que prestará. Esta carta, con las modificaciones pertinentes, puede ser utilizada para establecer la prestación de diferentes tipos de servicios que proporcione el Contador Público, en su carácter de profesional independiente, de conformidad con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Objetivo

- 4 El objetivo de este Apéndice es normar el contenido de la Carta de Encargo que establece los términos de la prestación de servicios de atestiguar.

Pronunciamientos normativos

- 5 Con el propósito de establecer claramente los términos y alcance de los servicios que proporcionará el Contador Público, éste debe preparar una Carta de Encargo que describa el

trabajo acordado. Este acuerdo reduce el riesgo de que el cliente o el Contador Público interpreten erróneamente los derechos y obligaciones de la contraparte. Este entendimiento debe incluir los objetivos del trabajo, las responsabilidades de las partes involucradas, las declaraciones y otras comunicaciones de la administración relacionadas con el trabajo de atestiguar, los reportes a ser entregados y, en su caso, las limitaciones correspondientes.

6 Si el prospecto de cliente se rehusara a firmar la Carta de Encargo, en los términos que se señalan en este Apéndice, se debe declinar la aceptación del trabajo.

7 La carta a que se refiere este apéndice se conoce generalmente como “Carta de Encargo de servicios profesionales”, puede variar en su forma y contenido en cada caso particular; sin embargo, debe incluir como mínimo los siguientes aspectos:

a. Objetivo, alcance y periodo sujeto a revisión, estableciendo si en virtud del grado de confianza que se pretende dar a las aseveraciones sobre las que el Contador Público atestiguará, el trabajo consiste en una revisión o en un examen. A este respecto, la Carta de Encargo debe describir en qué consiste la revisión o el examen, según sea el caso, conforme a los lineamientos de la Norma 7010, *Normas para atestiguar*, emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

b. Responsabilidad del Contador Público. Se debe indicar que el trabajo será realizado de acuerdo con las normas para atestiguar emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que dichas normas requieren que el Contador Público exprese una conclusión acerca de la confianza que pueda depositarse en una aseveración escrita, que es responsabilidad de quien la emite. Asimismo, la Carta de Encargo debe señalar que el trabajo de atestiguar no ofrece una seguridad absoluta sobre dicha aseveración.

c. Identificación clara de la aseveración sobre la cual se atestiguará, así como de los criterios establecidos que servirán como referencia para evaluar, estimar y/o medir tal aseveración.

d. Responsabilidad de la administración en cuanto a la aseveración sobre la cual se va a atestiguar.

e. Propiedad y disponibilidad de los papeles de trabajo.

f. Que el emisor de las aseveraciones debe proporcionar al Contador Público confirmación por escrito de ciertas declaraciones relacionadas con éstas.

g. Acuerdo expreso de la administración, así como de quien contrata los servicios profesionales del Contador Público, para proporcionar a éste toda la información requerida por cualquier autoridad, así como por los órganos de control de calidad profesional, relacionada con la información producto de la contratación de los servicios profesionales, sin responsabilidad alguna para el Contador Público y personal profesional subordinado a éste.

h. Libre acceso al Contador Público a los registros, documentación y cualquier otra información relacionada con el trabajo de atestiguar.

i. Mención de que se debe proporcionar información para ser utilizada por el Contador Público en el desarrollo de su trabajo.

j. Fechas acordadas para iniciar y concluir el trabajo, para recibir la información solicitada por el Contador Público, para entregar los informes y otros eventos importantes del trabajo de atestiguar.

k. Informes que el Contador Público emitirá como resultado de su trabajo, así como cualquier restricción relacionada con la distribución de los mismos.

Cuando el trabajo se realice con base en las aseveraciones y hayan sido preparadas con base en criterios específicos definidos por el preparador y otras partes, se debe establecer que el informe incluirá una declaración de limitaciones sobre su uso, conforme a lo que establece Norma 7010, *Normas para atestiguar*.

l. Importe de los honorarios, la forma de pago y, en su caso, el reembolso de los gastos relacionados. Asimismo, aclaración de que los honorarios podrían ser objeto de ajuste en el caso de que, por situaciones extraordinarias o imprevistas, fuera necesario incrementar el alcance del trabajo.

m. Indicación de que cuando en el desempeño de su trabajo el Contador Público se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente prevista, lo comunicará inmediatamente por escrito, a fin de que se tomen las decisiones pertinentes, incluyendo la posibilidad de que el Contador Público renuncie al trabajo.

n. Indicación de que, salvo que la entidad o quien lo contrate solicite por escrito al Contador Público que no utilice el correo electrónico como medio para transmitir información relacionada con el trabajo objeto de la Carta de Encargo, el Contador Público no asume responsabilidad alguna respecto a pérdidas de información o a la pérdida de confidencialidad de dicha información, en virtud del riesgo implícito que existe en el uso de este medio de comunicación.

o. Procedimientos que se establezcan, de común acuerdo, para la resolución de conflictos que surjan entre el cliente y el Contador Público y que no puedan ser resueltos de manera informal.

p. Solicitud al cliente de que confirme por escrito su aceptación de los términos de la Carta de Encargo. A este respecto, el Contador Público debe cerciorarse de que quien confirma la aceptación está facultado legalmente para tal propósito.

8 En caso de ser aplicables, también deben describirse en la Carta de Encargo los siguientes aspectos:

a. Cualquier limitación de los acuerdos relativos a la responsabilidad del Contador Público o del cliente, tales como una cláusula en la que se libere al Contador Público de toda responsabilidad en relación con cualquier reclamación, costos y gastos relativos a los servicios contratados, derivados de inexactitud, error u omisión en las declaraciones de la administración.

b. Participación de especialistas en ciertos aspectos del trabajo de atestiguar.

c. Situaciones y condiciones en las cuales se permitirá el acceso de terceros a los papeles de trabajo del Contador Público.

- 9 En caso de que posteriormente a la emisión de la Carta de Encargo el cliente solicite un cambio en el trabajo acordado, que implique una modificación en el alcance previamente establecido, el Contador Público debe requerir que este cambio conste por escrito y evaluar el impacto en su informe antes de aceptarlo.
- 10 Enseguida se presenta un ejemplo de la Carta de Encargo para confirmar la prestación de servicios de atestiguar.

EJEMPLO DE CARTA DE ENCARGO PARA CONFIRMAR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA ATESTIGUAR

(Lugar y Fecha de expedición)

Compañía ABC, S.A. de C.V.
(Domicilio)

At'n.: (Nombre del funcionario facultado a quien se dirige la propuesta)
(Cargo del funcionario)

Muy estimado señor _____ :

Por la presente estamos confirmando los acuerdos tomados con ustedes para llevar a cabo el trabajo de atestiguar sobre la aseveración de la administración de la Compañía, relativa a **(describir la aseveración sobre la cual se atestiguará)** de Compañía ABC, S.A. de C.V. (en lo sucesivo "la Compañía") al 31 de diciembre de 20___. El objetivo de nuestro trabajo de atestiguar será expresar una conclusión acerca de la confianza que se puede depositar en que la aseveración cumple con los criterios establecidos para su medición, por lo que no debe considerarse que dicho trabajo ofrece una seguridad absoluta sobre la aseveración.

I. Trabajo a desarrollar

Nuestro trabajo consistirá en examinar (o *revisar*) la confiabilidad de la aseveración realizada por la Administración de la Compañía en cuanto al cumplimiento con los criterios establecidos en _____ (o por _____), de conformidad con las normas para atestiguar establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

(El siguiente párrafo puede tomar la modalidad de alguna de las opciones 1 a 3, según se trate de: 1) un examen; 2) una revisión, o 3) un trabajo en el que los criterios de evaluación fueron definidos por quien emite la aseveración y otras partes especificadas.)

(Opción 1: Seguridad razonable)

(Conforme a las normas para atestiguar antes mencionadas, nuestro examen incluirá los procedimientos que consideremos necesarios en las circunstancias para evaluar la aseveración de la administración de la Compañía, lo que nos permitirá expresar una opinión sobre la razonabilidad de dicha aseveración, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con los criterios establecidos).

(Opción 2: Seguridad limitada)

(Conforme a las normas para atestiguar antes mencionadas, nuestra revisión incluirá los procedimientos que consideremos necesarios en las circunstancias para evaluar la aseveración de la administración de la Compañía. Debido a que una revisión es sustancialmente menor en alcance que un examen, cuyo objetivo es la expresión de una opinión sobre la aseveración de la Compañía, no emitiremos tal opinión, sino que nuestra revisión nos permitirá afirmar que no observamos, si ésta fuera nuestra conclusión, situación

alguna de importancia que indique que la aseveración que revisamos debiera ser modificada; en caso contrario expresaremos las excepciones correspondientes).

(Describir los procedimientos convenidos).

(Opción 3: Un trabajo en el que los criterios de evaluación fueron definidos por quien emite la aseveración y otras partes especificadas)

(En nuestro trabajo de atestiguar aplicaremos los procedimientos que consideremos necesarios en las circunstancias, para evaluar la aseveración de la administración de la Compañía con base en los criterios que al respecto fueron definidos con (o por), lo que nos permitirá afirmar que en la aplicación de nuestros procedimientos no observamos errores o excepciones, si ésta fuera nuestra conclusión; en caso contrario expresaremos las excepciones correspondientes. En vista de que nuestra conclusión estará basada en los criterios de evaluación previamente definidos el informe correspondiente contendrá una declaración limitando su uso únicamente a las partes que definieron tales criterios).

Los papeles de trabajo preparados en relación con nuestro trabajo de atestiguar son propiedad de nuestra firma, comprenden información confidencial y serán retenidos por nosotros de acuerdo con nuestras políticas y procedimientos.

II. Responsabilidad de la administración

La aseveración sujeta a nuestro trabajo de atestiguar y la evidencia que la soporta son responsabilidad de la administración de la Compañía. A este respecto, la administración también es responsable del cumplimiento con los criterios establecidos para la evaluación de la aseveración.

Como lo requieren las normas para atestiguar, solicitaremos la confirmación por escrito de la administración y otros externos, acerca de la aseveración o asuntos que son objeto del trabajo. Las normas para atestiguar también requieren que se nos proporcione una carta de declaraciones, en relación con la aseveración y los criterios establecidos para su medición, por parte de ciertos miembros de la administración. Los resultados de nuestras pruebas, las respuestas a nuestras solicitudes de información y las declaraciones escritas, constituyen la evidencia en la cual intentamos confiar para poder opinar sobre la confiabilidad de la aseveración. Debido a la importancia de las declaraciones de la administración para un trabajo de atestiguar efectivo, Compañía ABC, S.A. de C.V. acuerda deslindar la responsabilidad de la firma de Contadores Públicos, sus socios y su personal, en cuanto a daños y perjuicios que pudieran derivarse de los servicios descritos en esta Carta de Encargo, atribuibles a cualquier manifestación errónea de la administración, contenida en la carta de declaraciones arriba mencionada.

Con la aprobación de la presente Carta de encargo de servicios profesionales, se nos confirma el acuerdo de Compañía ABC, S.A. de C.V., de que proporcionemos la información requerida por cualquier autoridad, así como por los órganos de control de calidad profesional, que se encuentre relacionada con la información que se produzca como resultado de la presente contratación de servicios profesionales (relacionar a dichas autoridades), sin responsabilidad alguna para el suscrito, la firma profesional que representa, sus socios y el personal profesional subordinado al mismo.

III. Información necesaria para el trabajo de atestiguar

Con el propósito de que nuestro trabajo se realice sin limitaciones, la administración nos proporcionará,

con base en nuestra solicitud, todos los registros de la Compañía que sustenten la aseveración sobre la cual atestigüemos, su información y documentación de soporte y otra información complementaria que consideremos necesario evaluar como parte de nuestro trabajo. Asimismo, se designará por parte de ustedes, al personal que atenderá nuestras solicitudes de información.

Como parte de nuestras solicitudes de información, entregaremos a ustedes una relación de los papeles de trabajo que requerimos sean preparados por la administración, para efectos del trabajo de atestigüar sobre la aseveración. Acordaremos con los funcionarios responsables de la preparación de dichos papeles de trabajo, la forma, contenido y oportunidad necesarios para un eficiente desarrollo del trabajo.

IV. Otros servicios

Cualquier otro servicio profesional de nuestra firma que ustedes requieran estará sujeto a un acuerdo por separado.

V. Programación del trabajo

A continuación, se indican las fechas programadas para el inicio y conclusión de nuestro trabajo, para la entrega del informe y para otros eventos importantes del trabajo, conforme a nuestros acuerdos previos.

(Fecha)	Inicio del trabajo de campo
(Fecha)	Recepción de la evidencia que soporta la aseveración y los papeles de trabajo que solicitaremos
(Fecha)	Conclusión del trabajo de campo
(Fecha)	Entrega de nuestro reporte

En caso de que, en el transcurso de nuestro trabajo, nos enfrentemos a hechos o circunstancias que no permitan desarrollarlo en la forma inicialmente propuesta, se los informaremos inmediatamente por escrito, a fin de que se tomen las decisiones pertinentes por ambas partes.

VI. Informe a presentar

Como resultado de nuestro trabajo, prepararemos el informe correspondiente con base en lo que establecen las normas para atestigüar establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

VII. Honorarios profesionales

Estimamos que nuestros honorarios profesionales, por el trabajo de atestigüar sobre la aseveración de la administración de la Compañía, calculados en atención al nivel de experiencia y al tiempo por invertir de nuestro personal, considerando que la administración es responsable de poner a nuestra disposición, con base en nuestra solicitud, todos los registros contables originales de la Compañía y su información correspondiente, así como los papeles de trabajo específicos y otra información complementaria que se hayan acordado, ascenderán a la cantidad de \$ _____ (_____ 00/100 M.N.)

Proponemos la siguiente distribución de pagos para cubrir nuestros honorarios profesionales:

-

•

Al monto de nuestros honorarios profesionales se deberá adicionar el impuesto al valor agregado.

En caso de que se presente cualquier circunstancia que pueda modificar el monto de los honorarios profesionales propuestos, se los informaremos de inmediato.

Los gastos de viaje en los que se llegue a incurrir, así como otros gastos (especificar) necesarios para la realización de nuestro trabajo, serán facturados por separado y previo acuerdo con ustedes.

VIII. Otros aspectos importantes

La administración conoce y acepta el riesgo implícito que existe en el uso de comunicaciones por vía electrónica, incluyendo la falta de seguridad de la información y de certeza de su adecuado envío/recepción, así como la posible pérdida de confidencialidad. A menos de que la administración nos solicite, por escrito, que no utilicemos el correo electrónico como medio para transmitir información relativa a los servicios cubiertos por esta Carta de Encargo, no asumimos responsabilidad alguna respecto a posibles pérdidas de información o de confidencialidad de la misma, relacionadas con el uso de dicho medio de comunicación.

Cualquier controversia que surja o se relacione con los servicios profesionales cubiertos por esta Carta de Encargo, será sometida primero a mediación voluntaria entre las partes, y si ésta no tiene éxito, entonces podrá ser llevada ante un tribunal en la Ciudad de_____.

Si se llega a determinar que una porción de esta Carta Convenio es nula, inválida, o en cualquier forma inhabilitada, en parte o totalmente, las porciones restantes de la misma permanecerán vigentes.

Deseamos agradecer esta oportunidad de servir profesionalmente a la Compañía y le aseguramos que este trabajo recibirá nuestra mejor atención. Favor de confirmar su aceptación de los términos de esta Carta de Encargo, firmando copia de la misma y devolviéndola a uno de nuestros representantes.

Muy atentamente,

Nombre y Firma del Contador Público

Acepto las condiciones de esta Carta de Encargo como un acuerdo de voluntades entre la Compañía que represento y la firma de Contadores Públicos que practicará el trabajo antes citado. La he leído y entiendo plenamente las condiciones y disposiciones contenidas. También confirmo que estoy facultado para suscribir este acuerdo de voluntades en nombre de Compañía ABC, S.A. de C.V.

Nombre de la Compañía:_____

Aceptado por:_____ (*nombre y firma*)

Puesto:_____

Fecha:_____