



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP

**DOCUMENTO PARA DISCUSIÓN PÚBLICA: NORMAS INTERNACIONALES DE
AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN - 2018**

**Anexo 7: Marco Internacional de Encargos de
Aseguramiento**

**Se invita a todas las partes interesadas a enviar sus
comentarios sobre este documento hasta el 30 de junio de
2019 a las siguientes direcciones: lmoya@mincit.gov.co,
emolina@mincit.gov.co**



**El progreso
es de todos**

Mincomercio

Bogotá, 23 de abril de 2019

NUEVO MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

A continuación, se incorpora el texto completo en español del nuevo marco internacional de Encargos de aseguramiento, cuya traducción oficial al español fue publicada en el año 2018. Esta nueva norma, incorpora modificaciones a la versión del marco internacional de encargos de aseguramiento incorporada en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2132 de 2016, y que corresponde al fichero oficial en español y al Handbook en español 2013, entregado en virtud del convenio suscrito entre el Ministerio y el INCP para la utilización de las traducciones oficiales emitidas por la Junta de IFAC de normas de aseguramiento (IAASB-IFAC).

En la parte final, también se incorpora como anexo el marco internacional de encargos de aseguramiento incorporado en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, mediante el Decreto 2132 de 2016, versión que será reemplazada por el nuevo marco que se incorpora en este documento.

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Este Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento corregido sustituirá al actual Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento cuando entre en vigor la NIEA 3000 (Revisada), Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-4
Principios de ética y normas de control de calidad	5-9
Descripción de los encargos de aseguramiento	10-11
Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo	12-13
Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada	14-16
Alcance del Marco	17-19
Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento	20-21
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento	22-25
Elementos de un encargo de aseguramiento	26
Relación entre tres partes	27-38
Materia subyacente objeto de análisis	39-41
Criterios	42-49
Evidencia	50-82
El informe de aseguramiento	83-92
Otras cuestiones	93-95
Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente	96
Anexo 1: Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA	
Anexo 2: Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo	
Anexo 3: Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento	
Anexo 4: Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis	

Introducción

1. Este Marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento, y de los encargos a los cuales les son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) (denominadas en lo sucesivo Normas de Aseguramiento).

2. Este Marco no es una norma y, en consecuencia, no establece requerimientos (principios básicos o procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento¹. En un informe de aseguramiento no se puede afirmar, por lo tanto, que un encargo se ha realizado de conformidad con este Marco, sino que se debería hacer referencia a las Normas de Aseguramiento aplicables. Las Normas de Aseguramiento contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y otras anotaciones explicativas, una introducción y definiciones que son congruentes con este Marco y que han de ser aplicados en encargos de auditoría, de revisión y otros encargos de aseguramiento. El Anexo 1 ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB) y la relación que tienen entre ellos y con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).

3. Este Marco proporciona un marco de referencia para:

- (a) los profesionales que realizan encargos de aseguramiento;
- (b) otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y los que contratan a un profesional (la "parte contratante"); y
- (c) el IAASB para el desarrollo de Normas de Aseguramiento, Notas Prácticas y otros documentos.

4. Lo que sigue es una descripción general de este Marco:

- **Introducción** Este Marco trata de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes.
- **Descripción de los encargos de aseguramiento** Esta sección describe los encargos de aseguramiento y diferencia entre encargos consistentes en un informe directo y encargos de constatación, y entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada.
- **Alcance del Marco:** En esta sección se diferencian los encargos de aseguramiento de otros tipos de encargos, tales como los encargos de consultoría.
- **Condiciones previas para un encargo de aseguramiento** En esta sección se establecen las condiciones previas para que un profesional acepte un encargo de aseguramiento.
- **Elementos de un encargo de aseguramiento:** En esta sección se identifican y exponen cinco elementos que están presentes en los encargos de aseguramiento: una relación entre tres partes, una materia subyacente objeto de análisis, criterios, evidencia y un informe de aseguramiento. Proporciona explicaciones más detalladas de las diferencias importantes entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada. En esta sección se tratan también, por ejemplo, la gran variedad de materias subyacentes objeto de análisis de los encargos de aseguramiento, las características que deben tener unos criterios adecuados, el papel que desempeñan el riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento y el modo en que se expresan las conclusiones en los encargos de seguridad razonable y en los encargos de seguridad limitada.
- **Otras cuestiones:** En esta sección se tratan las responsabilidades de comunicación distintas del informe de aseguramiento del profesional ejerciente, la documentación y las implicaciones de la vinculación de un profesional con una materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis.

¹ Véase el *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Principios de ética y normas de control de calidad

5. Se reconoce de manera generalizada que el control de calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los encargos de aseguramiento de alta calidad. Esos encargos se realizan de conformidad con Normas de Aseguramiento que se basan en las siguientes premisas:

- (a) los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y
- (b) el profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1,² o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

El Código de Ética del IESBA

6. La Parte A del Código de Ética del IESBA establece los siguientes principios fundamentales que debe cumplir el profesional ejerciente:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

7. La Parte A también proporciona un marco conceptual a los profesionales para su aplicación en la identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, en la evaluación de la significatividad de las amenazas identificadas y, en su caso, en la aplicación de salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

8. La Parte B del Código de Ética del IESBA describe el modo en que el marco conceptual descrito en la Parte A es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad ejercientes que prestan servicios en una firma, incluida la independencia. Según el Código de Ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

9. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos, y que documente sus políticas y procedimientos y los comunique a su personal:

- (a) responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;
- (b) requerimientos de ética aplicables;
- (c) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

² Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados"

- (d) recursos humanos;
- (e) realización de los encargos y (f) seguimiento

Descripción de los encargos de aseguramiento

10. Un encargo de aseguramiento es un encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

11. El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo:

- Los estados financieros (resultado) son el resultado de la medida de la situación financiera de una entidad, de su resultado y de sus flujos de efectivo (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de un marco de información financiera (criterios).
- Una declaración sobre la eficacia del control interno (resultado) es el resultado de la evaluación de la eficacia del proceso de control interno de una entidad (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de criterios relevantes.
- Las medidas del rendimiento específicas de la entidad (resultado) son el resultado de medir varios aspectos del rendimiento (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de las correspondientes metodologías de medición (criterios).
- Un informe de gas de efecto invernadero (resultado) es el resultado de medir las emisiones de gas de efecto invernadero (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de protocolos de reconocimiento, medida y presentación (criterios).
- Una declaración de cumplimiento (resultado) es el resultado de la evaluación del cumplimiento por una entidad (materia subyacente objeto de análisis) de, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias (criterios).

El término "información sobre la materia objeto de análisis" se utiliza para referirse al resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Es la información sobre la materia objeto de análisis acerca de la que el profesional obtiene evidencia suficiente y adecuada como base para su conclusión.

Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

12. En un encargo de constatación una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente 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 aseguramiento. La conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material (véase también el apartado 85).

13. En un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Además, el profesional aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y se redacta en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los

criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de ella (véase también el Anexo 2).

Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

14. En un encargo de seguridad razonable el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

15. En un encargo de seguridad limitada el profesional ejerciente 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 profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo 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.

16. Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un determinado encargo representa un juicio dentro de ese rango que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y la materia subyacente objeto de análisis del encargo. En algunos casos, las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada pueden ser tan importantes que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.

Alcance del Marco

17. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son congruentes con la descripción del apartado 10 anterior (y que, por lo tanto, no están cubiertos por este Marco) incluyen:

- Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación³;
- La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento.
- Encargos de consultoría (o de asesoría)⁴ tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.

³ NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación*.

⁴ En un encargo de consultoría, el profesional utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento del proceso de consultoría. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que, por lo general, supone una combinación de actividades relativas a: establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, así como acciones a tomar,

18. Un encargo de aseguramiento puede ser parte de un encargo más amplio. Por ejemplo, cuando un encargo de consultoría de adquisición de una empresa incluye el requerimiento de obtener un grado de seguridad sobre información financiera histórica o prospectiva. En dichas circunstancias, este Marco es aplicable solo a la parte del encargo relativa al aseguramiento.

19. Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 10, no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de este Marco:

- (a) encargos para atestar 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 ejerciente.

Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento

20. Un profesional ejerciente que emite un informe como resultado de un encargo que no es un encargo de aseguramiento en el ámbito de este Marco diferencia claramente dicho informe de otro informe que sí sea un informe de aseguramiento. Con el fin de no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:

- Dar a entender que es conforme con este Marco o con las Normas de Aseguramiento.
- El uso inadecuado de los términos “aseguramiento/grado de seguridad”, “auditoría” o “revisión”.
- Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión basada en evidencia suficiente y adecuada cuyo fin sea incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

21. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en este Marco a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

22. Las siguientes condiciones previas para un encargo de aseguramiento son aplicables cuando se considera si se debe aceptar o continuar un encargo de aseguramiento:

- (a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas (es decir, la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, según corresponda) son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias y
- (b) el encargo contiene todas las siguientes características:
 - (i) la materia subyacente objeto de análisis es adecuada;
 - (ii) los criterios que el profesional ejerciente 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 características descritas en el apartado 44;
 - (iii) los criterios que el profesional ejerciente 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;
 - (iv) el profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión;
 - (v) la conclusión del profesional ejerciente, 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 profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo.

23. Las materias subyacentes objeto de análisis de diferentes encargos de aseguramiento pueden variar ampliamente. Algunas materias subyacentes objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional individual. Es importante, no obstante, que el profesional ejerciente esté satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 31).

24. Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento, es posible que la parte contratante pueda identificar un encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo:

- (a) si los criterios que el profesional ejerciente espera aplicar no son adecuados, aún se puede realizar un encargo de aseguramiento que cumpla las demás condiciones previas del apartado 22 si:
 - (i) El profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios. En estos casos, el profesional ejerciente puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por separado. En estos casos, puede resultar necesario que el informe de aseguramiento establezca claramente que no se refiere a la materia subyacente objeto de análisis inicial en su totalidad o
 - (ii) existen criterios alternativos adecuados para la materia subyacente objeto de análisis que se pueden utilizar o desarrollar.
- (b) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento como, por ejemplo, un encargo de consultoría o un encargo de procedimientos acordados.

25. Una vez aceptado el encargo de aseguramiento, no es adecuado que el profesional lo convierta en un encargo que no es de aseguramiento, ni convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo, pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo. Si dicho cambio se realiza, no se ignorará la evidencia que se obtuvo antes del cambio. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para formular una conclusión de seguridad razonable no es un motivo aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

Elementos de un encargo de aseguramiento

26. Los siguientes elementos de un encargo de aseguramiento se analizan en esta sección:

- (a) una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional ejerciente, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe;
- (b) una materia subyacente objeto de análisis adecuada;
- (c) criterios adecuados;
- (d) evidencia suficiente y adecuada; y
- (e) un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Relación entre tres partes

27. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes distintas: el profesional ejerciente, la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante (véase también el Anexo 3).

28. La parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.

Profesional ejerciente

29. El "profesional ejerciente" es la persona o las personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, de la firma) mediante la aplicación de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material⁵. En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si el resultado de esa medida o evaluación está libre de incorrección material.

30. Si un profesional ejerciente competente, distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente que presta servicios en una firma, elige manifestar que ha cumplido una Norma de Aseguramiento, es importante que reconozca que esas normas incluyen requerimientos que reflejan la premisa del apartado 5 referentes al Código de Ética del IESBA y a la NICC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.

31. No se acepta un encargo si un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que los requerimientos de ética relativos a la competencia no se cumplirán. En algunos casos,

⁵ En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

esos requerimientos se pueden cumplir si el profesional ejerciente utiliza el trabajo de un experto del profesional.

32. Además, es necesario que el profesional ejerciente pueda participar en el trabajo del experto del profesional y de otros profesionales de aseguramiento en la medida suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, y pueda obtener la evidencia necesaria para concluir sobre si el trabajo de dicho experto o de otro profesional es adecuado para sus propósitos.

33. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada y la utilización por el profesional del trabajo de un experto del profesional ejerciente o de otros profesionales no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, habiéndose atendido a lo dispuesto en las Normas de Aseguramiento aplicables, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional ejerciente, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

Parte responsable

34. La parte responsable es la parte que es responsable de la materia subyacente objeto de análisis. En un encargo de constatación, la parte responsable también es con frecuencia el medidor o evaluador. La parte responsable puede o no ser la parte que contrata al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento (la parte contratante)

Usuarios a quienes se destina el informe

35. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.

36. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante, o por disposiciones legales o reglamentarias.

37. Los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y con la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos realizados en base a los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, más que una conclusión):

- (a) el profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y
- (b) el profesional ejerciente puede tener que aplicar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de la información en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados.

38. En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo, bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte o partes apropiadas que tomen las medidas necesarias para que se efectúe un encargo de aseguramiento con un fin específico. Cuando en determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el informe de aseguramiento incluye una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida cuando se destina a unos usuarios especificados o para un propósito específico, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

Materia subyacente objeto de análisis

39. La materia subyacente objeto de análisis de un encargo de aseguramiento puede adoptar muchas formas, por ejemplo:

- Condiciones o resultados financieros históricos (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo históricos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en unos estados financieros.
- Condiciones o resultados financieros futuros (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo prospectivos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en un pronóstico o proyección financieros.
- Condiciones o resultados no financieros (por ejemplo, rendimiento de la entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.
- Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el sistema de control interno o de TI de una entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración sobre su eficacia.
- Comportamientos (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento de normativa, prácticas de la entidad en relación con los recursos humanos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

En el Anexo 4 se puede ver una clasificación de la gama de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos.

40. Distintas materias subyacentes 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 subyacente objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y
- (b) lo convincente que es la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento puede resaltar características especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina.

41. Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Para ser adecuada, una materia subyacente objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada

o medida de manera consistente sobre la base de los criterios identificados 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.

Criterios

42. Los criterios son referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales sobre Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre la eficacia operativa de los controles internos, los criterios pueden tener como base un marco de control interno predeterminado o bien objetivos individuales de control específicamente diseñados para ese propósito; y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la normativa o el contrato aplicables. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (por ejemplo, el número de veces que está previsto que un determinado comité se reúna a lo largo del año).

43. En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir, guardan relación con las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia subyacente objeto de análisis pueden existir distintos criterios, los cuales producirán diferentes medidas o evaluaciones. Por ejemplo, uno de los criterios que un medidor o evaluador puede seleccionar para medir la materia subyacente objeto de análisis "satisfacción de los clientes" es el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente mientras que otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. 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.

44. Unos criterios adecuados poseen 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) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia subyacente objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.
- (d) Neutralidad: 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.

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

46. La importancia relativa de cada una de las características antes mencionadas para evaluar la adecuación de los criterios para un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Los criterios pueden ser prescritos por disposiciones legales o reglamentarias, o haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un proceso establecido y transparente (criterios predeterminados). Otros criterios se pueden haber desarrollado de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo. Que los criterios sean predeterminados o se desarrollen de manera específica influye en el trabajo que realiza el profesional para evaluar su idoneidad para un encargo concreto, por ejemplo, salvo indicación en contrario, se presume que los criterios predeterminados son adecuados si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

47. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia subyacente 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.

48. Los criterios también pueden estar disponibles sólo para determinados 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 (véase también el apartado 38).

49. Como parte del encargo, el profesional determina si los criterios son adecuados.

Evidencia

50. Los encargos de aseguramiento se planifican y realizan con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada en el contexto del encargo para informar sobre el resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar la importancia relativa, el riesgo del encargo, y la cantidad y calidad de evidencia disponible cuando se planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando se determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

Escepticismo profesional

51. El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:

(a) La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida;

(b) la información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia;

(c) las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento; y

(d) las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.

52. El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:

- pasar por alto circunstancias inusuales;
- generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados; y
- utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos y en la evaluación de sus resultados.

53. El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia incongruente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.

54. Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, se pueden aceptar los registros y los documentos como auténticos a menos que el profesional tenga motivos para pensar lo contrario. No obstante, el profesional se plantea la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,

55. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

Juicio Profesional

56. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las Normas de Aseguramiento aplicables, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo del encargo.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las Normas de Aseguramiento y obtener evidencia.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.
- En el caso de un encargo consistente en un informe directo, para la aplicación de los criterios a la materia subyacente objeto de análisis, y en el caso de que el profesional seleccione o desarrolle los criterios, para su selección o desarrollo. En el caso de un encargo de constatación, para evaluar los juicios realizados por otros.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.

57. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

58. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional la formación de juicios razonables y fundados.

59. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es

adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

60. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia suficiente y adecuada.

Suficiencia y adecuación de la evidencia

61. 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 incorrecciones 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 (véanse también los apartados 81-82).

62. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del profesional ejerciente.

63. La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas, pueden existir circunstancias que afecten a su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser fiable 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 fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable 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 fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).

64. Normalmente, se 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 corroborar otra evidencia o indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, es preciso determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia

65. 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 profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

66. 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 que implica considerar la relación que existe entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento.

Materialidad o importancia relativa

67. La materialidad es relevante en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos y cuando se evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Los juicios profesionales sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, pero no se ven afectados por el grado de seguridad, es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

68. 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 profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

69. 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 profesional.

70. La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento emitido por el profesional. En consecuencia, cuando el encargo cubre algunos, pero no todos los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte de la información sobre la materia objeto de análisis cubierta por el encargo.

Riesgo del encargo

71. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

72. El riesgo del encargo es el riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.

73. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio y, en consecuencia, "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se mide o evalúa sobre la base de ciertos criterios.

74. En general, el riesgo del encargo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

- (a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales, a su vez, consisten en:
- (i) la susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes aplicados por la parte o partes apropiadas (riesgo inherente); y
 - (ii) el riesgo de que una incorrección material que exista en la información sobre la materia objeto de análisis no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la parte o partes apropiadas (riesgo de control); y
- (b) riesgos en los que influye directamente el profesional ejerciente los cuales, a su vez, consisten en:
- (i) El riesgo de que el profesional no detecte una incorrección material existente (riesgo de detección); y
 - (ii) en el caso de un encargo consistente en un informe directo, el riesgo asociado con la medición o evaluación por el profesional de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios (riesgo de medición o evaluación).

75. El grado en el que cada uno de estos componentes es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial:

- La naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser de mayor utilidad cuando la materia subyacente objeto de análisis está relacionada con la preparación de información sobre los resultados de una entidad que cuando se refiere a información sobre la eficacia de un control o la existencia de un estado físico.
- Si se está realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada el profesional ejerciente puede a menudo decidir obtener evidencia a través de medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un encargo de seguridad razonable referente a la misma información sobre la materia objeto de análisis.
- Si se trata de un encargo consistente en un informe directo o de un encargo de constatación. Mientras que el concepto de riesgo de control es pertinente en el caso de encargos de constatación, el concepto más amplio de riesgo de medición o evaluación es más pertinente en el caso de encargos consistentes en un informe directo.

La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos

76. Por lo general se utiliza una combinación de procedimientos para la obtención de una seguridad razonable o de una seguridad limitada. Los procedimientos pueden incluir:

- inspección,
- observación,
- confirmación,
- recálculo,
- reejecución,
- procedimientos analíticos e
- indagación.

La naturaleza, el momento de realización y la extensión precisos de los procedimientos variarán de un encargo al siguiente. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, son posibles infinitas variaciones de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades.

77. Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso continuo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

78. Un encargo de seguridad razonable implica:

- (a) basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;
- (b) el diseño y aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y la obtención de una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional; y
- (c) la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentar obtener evidencia adicional.

79. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable. Una Norma de Aseguramiento específica para una materia subyacente objeto de análisis puede establecer, por ejemplo, que la evidencia suficiente y adecuada para un determinado tipo de encargo de seguridad limitada se obtenga principalmente mediante procedimientos analíticos e indagaciones. No obstante, en ausencia de Normas de Aseguramiento específicas para una materia subyacente objeto de análisis para otros tipos de encargos de seguridad limitada, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada pueden o no consistir primordialmente en procedimientos analíticos e indagaciones y variarán con las circunstancias del encargo, en especial, con la materia subyacente objeto de análisis y con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como con las restricciones de tiempo y coste.

La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

80. Un encargo de seguridad limitada implica:

- (a) basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación de las áreas en las que es probable que se produzca una incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;
- (b) el diseño y aplicación de procedimientos para tratar esas áreas y la obtención de una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional; y

- (c) si llega a conocimiento del profesional alguna cuestión o cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el diseño y aplicación de procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

81. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

- (a) las características de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica (véase el apartado 40); y
- (b) otras circunstancias del encargo, como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional ejerciente, a la política de retención de documentos de la entidad, a la existencia de unos sistemas de información inadecuados o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

82. No es adecuada una conclusión no modificada ni en un encargo de seguridad razonable ni en un encargo de seguridad limitada cuando:

- (a) existen circunstancias que impiden que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado; o
- (b) una de las partes del encargo impone una restricción que impide que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado.

El informe de aseguramiento

83. El profesional ejerciente alcanza una conclusión basándose en la evidencia obtenida y proporciona un informe escrito que expresa claramente esa conclusión de aseguramiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis. Las Normas de Aseguramiento establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento.

84. En un encargo de seguridad razonable, la conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo positivo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

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

- cuando se expresa en términos de la materia subyacente 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, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la entidad a [fecha], así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco 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 fiel", 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 fiel." En un encargo de

informe directo, las conclusiones del profesional ejerciente se expresan haciendo referencia a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios.

86. En un encargo de seguridad limitada, la conclusión del profesional se expresa de un modo que informa si, sobre la base del encargo realizado, ha llegado a conocimiento del profesional alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, por ejemplo, "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."

87. El profesional ejerciente puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente sólo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente. Además de los elementos básicos, el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, la revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

88. La conclusión del profesional ejerciente se distingue claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada deja claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente.

89. El profesional ejerciente expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:

- (a) cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión puede ser material. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una opinión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.
- (b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). En los encargos consistentes en un informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis es la conclusión del profesional ejerciente y este concluye que todo o parte de la materia subyacente objeto de análisis no es conforme a los criterios en todos los aspectos materiales, dicha conclusión se consideraría con salvedades (o desfavorable (adversa) según corresponda).

90. Se expresa una conclusión con salvedades cuando los efectos, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión.

91. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discute la cuestión con la parte o partes apropiadas determina:

- (a) si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente;
- (b) si es adecuado continuar con el encargo; y
- (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe de aseguramiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

92. Si después de haber aceptado el encargo se descubre que alguno de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional considera si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional continúa el encargo, expresa:

- (a) Una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), según lo material y generalizada que sea la cuestión cuando, a juicio del profesional, es probable que unos criterios inadecuados o que una materia subyacente objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o
- (b) una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de la conclusión, según, a juicio del profesional, lo material y generalizada que sea la cuestión en otros casos.

Otras cuestiones

Otras responsabilidades de comunicación

93. El profesional ejerciente considera 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, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros.

Documentación

94. La documentación del encargo proporciona un registro del fundamento del informe de aseguramiento cuando se prepara de manera oportuna y es suficiente y adecuado para permitir a un profesional experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, la comprensión de:

- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las Normas de Aseguramiento 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 significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

95. La documentación del encargo incluye el modo en el que el profesional ejerciente trató cualquier incongruencia que haya identificado en la información y su conclusión final con respecto a una cuestión material.

Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente

96. El profesional se vincula con una materia subyacente objeto de análisis, o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, cuando emite un informe sobre dicha materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre relacionándole profesionalmente con dicha materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre dicha materia objeto de análisis. Si el profesional ejerciente no está vinculado de esta forma, los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional ejerciente. Si llega a conocimiento del profesional que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente solicita a dicho tercero que deje de hacerlo. El profesional ejerciente toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

Anexo 1
Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de
Ética del IESBA

Este Anexo ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética para profesionales de la contabilidad del IESBA.

Ver gráfico en el fichero original

Anexo 2

Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

Este Anexo muestra las diferencias entre un encargo de constatación y un encargo consistente en un informe directo.

1. En un encargo de constatación, el medidor o evaluador, distinto del profesional, mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. El papel del profesional en un informe de constatación es obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis, preparada por el medidor o evaluador, está libre de incorrecciones materiales.

2. En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. La conclusión del profesional en un encargo consistente en un informe directo se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de la misma. Según la materia subyacente objeto de análisis:

- (a) el resultado de la medida o evaluación en un encargo consistente en un informe directo puede ser similar a un informe o declaración preparada por el medidor o evaluador en un encargo de constatación. En otras circunstancias, sin embargo, el resultado, es decir, la información sobre la materia objeto de análisis se puede reflejar en la descripción de los hallazgos y en el fundamento de la conclusión del profesional en un informe de aseguramiento largo; y
- (b) el profesional puede utilizar datos obtenidos o compilados por otros. Por ejemplo, los datos pueden provenir de un sistema de información mantenido por la parte responsable.

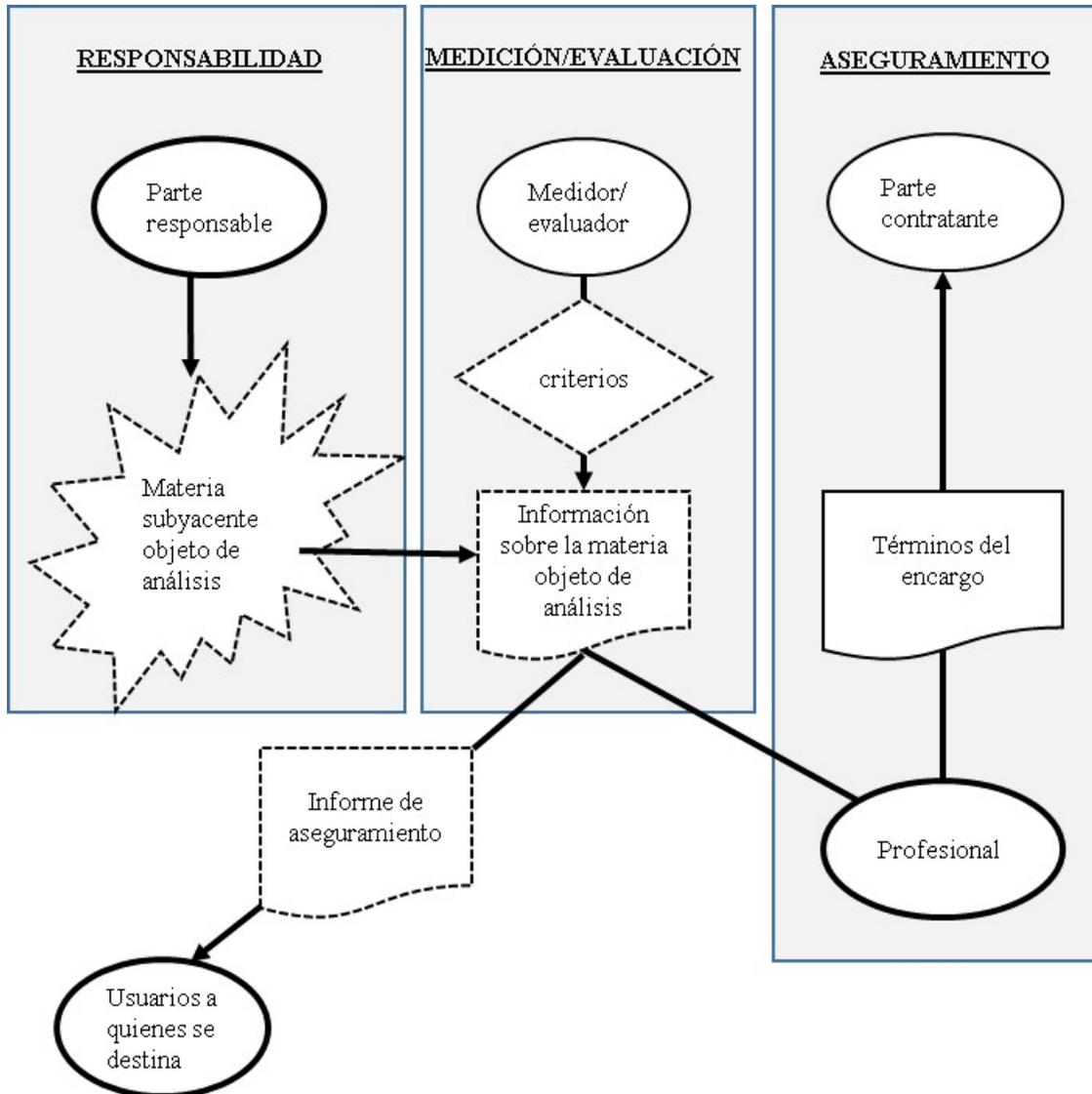
3. Además de medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, en un encargo consistente en un informe directo el profesional también aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación.

4. El valor de un encargo consistente en un informe directo reside en la combinación de:

- (a) la independencia del profesional con respecto a la materia subyacente objeto de análisis, a la parte contratante, a los usuarios y a la parte responsable, a pesar de no ser independiente de la información sobre la materia objeto de análisis ya que ha sido preparada por él y
- (b) los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento aplicados en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis que tienen como resultado la obtención de evidencia similar en cantidad y calidad a la de un encargo de constatación. La obtención de evidencia suficiente y adecuada diferencia un encargo consistente en un informe directo de una simple compilación. Para ilustrar este aspecto, si un profesional estuviera compilando el informe de gas de efecto invernadero de una entidad, no comprobaría, por ejemplo, el calibrado de los instrumentos de medición. En un encargo consistente en un informe directo, sin embargo, cuando fuera aplicable, el profesional calibraría los instrumentos de

medición como parte del proceso de medición, o comprobaría el calibrado de los instrumentos de medición realizado por otros como haría si se tratara de un encargo de constatación.

Anexo 3
Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento



1. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.
2. El diagrama anterior muestra el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.
 - (a) La parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis.
 - (b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis.
 - (c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional ejerciente.
 - (d) El profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, sobre la información relativa a la materia objeto de análisis
 - (e) Los usuarios a quienes se destina el informe toman decisiones basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o

personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento.

3. En relación con estas funciones se indica lo siguiente:

- Cada encargo de aseguramiento tiene por lo menos una parte responsable y usuarios a quienes se destina el informe, además del profesional ejerciente.
- El profesional ejerciente no puede ser la parte responsable, ni la parte contratante, ni un usuario a quien se destina el informe.
- En el marco de un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente también es el medidor o evaluador.
- En el marco de un encargo de constatación, la parte responsable o alguna otra persona, pero no el profesional ejerciente, pueden ser el medidor o evaluador.
- Cuando el profesional ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis aplicando los criterios, el encargo es un encargo consistente en un informe directo. Ese encargo no se puede convertir en un encargo de constatación, aunque otra parte se responsabilice de la medida o evaluación, por ejemplo, anexando a la información sobre la materia objeto de análisis una declaración de la parte responsable en la que se responsabiliza de dicha información.
- La parte responsable puede ser la parte contratante.
- En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad. Cuando el profesional ejerciente es contratado para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe preparado por un organismo gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una sociedad privada es un ejemplo de situación en la que la parte responsable es distinta del medidor o evaluador.
- En un encargo de constatación, por lo general el medidor o evaluador proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita relativa a la información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
- La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
- La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.
- Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario a quien se destina el informe.

4. La conclusión del profesional ejerciente se puede redactar en términos relativos a:

- la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables; • la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
- una declaración realizada por la parte apropiada.

5. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en las Normas de Aseguramiento a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable, pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Anexo 4 Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis

En la tabla de más adelante se puede ver una clasificación del abanico de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos. Para algunas categorías no se dan ejemplos ya que es poco probable que se realicen encargos con respecto a información de dichas categorías. La clasificación no es necesariamente exhaustiva, las categorías no se excluyen necesariamente entre sí, y alguna materia subyacente objeto de análisis o información sobre la materia objeto de análisis puede tener componentes en más de una categoría, por ejemplo, tanto la información integrada como la información sobre responsabilidad social corporativa probablemente contengan tanto información histórica como información orientada hacia el futuro y tanto información financiera como información no financiera. También, en algunos casos, los ejemplos son la información sobre la materia objeto de análisis, en otros, son la materia subyacente objeto de análisis o simplemente una indicación del tipo de pregunta con la que podría ser útil la información, según lo que tenga más sentido en función de las circunstancias.

Información acerca de:		Información histórica	Información orientada hacia el futuro
Resultado financiero	Resultados	Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera aceptable	• Flujo de efectivo previsto/proyectado
	Situación		• Situación financiera prevista/proyectada
Resultado no financiero	Resultado no financiero/Utilización de recursos/relación calidad-precio	<ul style="list-style-type: none"> • Informe de gases de efecto invernadero • Informe de sostenibilidad • Indicadores clave de rendimiento • Informe sobre el uso eficiente de recursos • Informe sobre la relación calidad-precio • Informe sobre la responsabilidad social corporativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Reducciones esperadas de las emisiones atribuibles a una nueva tecnología o gases de efecto invernadero que serán capturados plantando árboles • Declaración de que el precio de una acción propuesta generará calidad
	Situación	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción de un sistema/proceso tal como está implementado en un momento determinado • Características físicas, por ejemplo, el tamaño de una propiedad alquilada 	
Sistema/proceso	Descripción	• Descripción de un sistema de control interno	
	Diseño	• Diseño de controles en una organización de servicios	• Diseño de controles propuestos para un futuro proceso productivo
	Operación/Resultado	• Eficacia operativa de los procedimientos de contratación y formación de personal	
Aspectos de comportamiento	Cumplimiento	• Cumplimiento de una entidad de, por ejemplo, las condiciones de un préstamo o de unos requerimientos legales o reglamentarios específicos	
	Comportamiento humano	• Evaluación de la eficacia de un comité de auditoría	
	Otros	• La idoneidad para un propósito de un paquete de software	

CAPITULO VII - PREGUNTAS PARA DISCUSIÓN PÚBLICA SOBRE LAS MODIFICACIONES DEL MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Se invita a todas las partes interesadas a enviar sus comentarios al CTCP sobre las preguntas abajo expuestas.

Los comentarios serán de gran ayuda para el cumplimiento del debido proceso establecido en el artículo octavo de la Ley 1314 con el fin de efectuar las recomendaciones a las autoridades de regulación que se consideran pertinentes en el proceso convergencia hacia las normas de aseguramiento y auditoría. Para este fin el CTCP requiere que se: a) respondan las preguntas tal como se plantearon; b) indiquen de manera clara los párrafos, artículos, normas y la enmienda a que hacen referencia; c) sustenten fundamentos de las recomendaciones; d) expliquen claramente las alternativas a tomar que surjan de las recomendaciones; e) en caso de que expresen algún tipo de desacuerdo, exponer claramente la problemática y las respectivas sugerencias o recomendaciones debidamente soportadas en texto Word o Excel. Se recibirán comentarios hasta el 30 de junio de 2019 a través de la dirección: Imoya@mincit.gov.co y emolina@mincit.gov.co

Al considerar los comentarios, el CTCP basará sus conclusiones en los argumentos recibidos.

Preguntas para comentarios:

- 1) ¿Considera usted que, una o más de las modificaciones contenidas en el Marco internacional de encargos de aseguramiento, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a las modificaciones del Marco internacional de encargos de aseguramiento por parte de los Revisores Fiscales y Contadores Públicos independientes en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 3) ¿Usted considera que lo establecido en el Marco internacional de encargos de aseguramiento podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación del Marco internacional de encargos de aseguramiento se realice a partir de la fecha de publicación del Decreto?

Anexo

Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento

Decreto 2132 de 2016

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

(Aplicable a informes de aseguramiento que se emitan a partir del 1 de enero de 2005)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	1-6
Definición y objetivo de un encargo de aseguramiento	7-11
Alcance del Marco	12-16
Aceptación del encargo	17-19
Elementos de un encargo de aseguramiento	20-60
Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente	61
Anexo: Diferencias entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada	

Este documento del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de este documento ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado de este documento es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés © 2013-2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Fuente original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II ISBN: 978-1-60815-1

Introducción

1. Este Marco define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento e identifica los encargos a los cuales les son aplicables las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y

las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA). Proporciona un marco de referencia para los:

- (c) Profesionales de la contabilidad en ejercicio (“profesionales ejercientes”) cuando realizan encargos de aseguramiento. Profesionales de la contabilidad que ejerzan en el sector público han de remitirse a la “Perspectiva del sector público” que se presenta al final de este Marco. Se recomienda a los profesionales de la contabilidad que no sean ejercientes ni trabajen en el sector público que consideren el Marco cuando realicen encargos de aseguramiento⁶;
- (d) Otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y la parte responsable; y
- (e) el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB) cuando desarrolla las NIA, las NIER y las NIEA.

2. Este Marco, por sí mismo, no establece normas ni contiene requerimientos relativos a procedimientos para la realización de encargos de aseguramiento. Las NIA, las NIER y las NIEA contienen principios básicos, procedimientos esenciales y las orientaciones relacionadas, congruentes con los conceptos de este Marco, para la realización de encargos de aseguramiento. La relación entre el Marco y las NIA, las NIER y las NIEA se describe en la sección “Estructura de los pronunciamientos emitidos por el IAASB” del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios relacionados

3. Lo que sigue es una descripción general de este Marco:

- **Introducción:** Este Marco trata de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes. Proporciona un marco de referencia a los profesionales ejercientes y a otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, tales como los que contratan al profesional ejerciente (“la parte contratante”).
- **Definición y objetivo de un encargo de aseguramiento:** En esta sección se definen los encargos de aseguramiento y se identifican los objetivos de los dos tipos de encargos que puede realizar un profesional ejerciente. En este Marco se denominan a estos dos tipos de encargos, encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada⁷.
- **Alcance del Marco:** En esta sección se diferencian los encargos de aseguramiento de otros tipos de encargos, tales como los encargos de consultoría.
- **Aceptación del encargo:** En esta sección se establecen las características que deben estar presentes antes de que un profesional ejerciente pueda aceptar un encargo de aseguramiento.
- **Elementos de un encargo de aseguramiento:** En esta sección se identifican y exponen cinco elementos que están presentes en los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes: una relación entre tres partes, una materia objeto de análisis, criterios, evidencia y un informe de aseguramiento. Se explican importantes diferencias entre un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada (que también se resumen en el Anexo). En esta sección se trata también, por ejemplo, la gran variedad de materias objeto de análisis de los encargos de aseguramiento, las características que deben tener unos criterios adecuados, el papel

⁶ Si un profesional de la contabilidad no ejerciente, por ejemplo un auditor interno, aplica este Marco, y (a) en su informe se refiere a este Marco, a las NIA, a las NIEA o a las NIER; y (b) el profesional de la contabilidad o cualquier miembro del equipo de aseguramiento y, cuando sea aplicable, el empleador del profesional de la contabilidad, no son independientes de la entidad con respecto a la cual se está realizando el encargo de aseguramiento, la falta de independencia y la naturaleza de la(s) relación(es) con la entidad se revelan de manera destacada en el informe del profesional de la contabilidad. El informe tampoco incluye la palabra “independiente” en su título, y se restringen la finalidad y los usuarios del informe.

⁷ En especial, en el caso de encargos de aseguramiento relativos a información financiera histórica, los encargos de seguridad razonable se denominan auditorías y los encargos de seguridad limitada se denominan revisiones.

que desempeñan el riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento y el modo en que se expresan las conclusiones en los dos tipos de encargos.

- Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente: En esta sección se discuten las implicaciones de la vinculación de un profesional ejerciente con una materia objeto de análisis.

Principios de ética y normas de control de calidad

4. Además de este Marco, y de las NIA, las NIER y las NIEA, los profesionales ejercientes que realizan encargos de aseguramiento se rigen por:

- (a) El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), que establece principios de ética fundamentales para los profesionales de la contabilidad, y
- (b) Las Normas Internacionales sobre Control de Calidad (NICC) que establecen normas y proporcionan orientación sobre el sistema de control de calidad de una firma⁸.

5. La Parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios básicos que todos los profesionales de la contabilidad están obligados a cumplir, incluidos:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

6. La Parte B del Código de Ética del IESBA, que es de aplicación únicamente a los profesionales de la contabilidad en ejercicio (“profesionales ejercientes”), incluye un enfoque conceptual de la independencia que tiene en cuenta, para cada encargo de aseguramiento, las amenazas a la independencia, las salvaguardas aceptadas y el interés público. Requiere que las firmas y los miembros de los equipos de los encargos de aseguramiento identifiquen y evalúen las circunstancias y relaciones que originan amenazas en relación con la independencia y tomen las medidas necesarias para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

Definición y objetivo de un encargo de aseguramiento

7. “Encargo que proporciona un grado de seguridad/ Encargo de aseguramiento” significa un encargo en el que un profesional ejerciente expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o de la medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

8. El resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia objeto de análisis. Por ejemplo:

- El reconocimiento, medida, presentación y revelación de información que se muestran en los estados financieros (resultado) son la consecuencia de aplicar un marco de información financiera

⁸ En las NIA, las NIER y las NIEA se establecen normas adicionales y orientación sobre procedimientos de control de calidad para determinados tipos de aseguramiento.

para el reconocimiento, medida, presentación y revelación de información, como, por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (criterios), a la situación financiera, resultados y flujos de efectivo de la entidad (materia objeto de análisis).

- Una afirmación sobre la eficacia del control interno (resultado) es la consecuencia de aplicar un marco para la evaluación de la eficacia del control interno, como por ejemplo el COSO⁹ o el CoCo¹⁰ (criterios) al control interno, es decir, a un proceso (materia objeto de análisis).

En el resto de este Marco se utilizará el término “información sobre la materia objeto de análisis” para referirse al resultado de la evaluación o de la medida de una materia objeto de análisis. Es la información sobre la cuestión analizada respecto de la cual el profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada, que constituye una base razonable a partir de la cual expresa una conclusión en un informe que proporciona un grado de seguridad.(o informe de aseguramiento)

9. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios a la materia objeto de análisis, por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no expresan la imagen fiel de (o no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) su situación financiera, sus resultados y sus flujos de efectivo, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, o cuando la afirmación de una entidad de que su control interno es eficaz no resulta fiel, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios COSO o CoCo.

10. En algunos encargos de aseguramiento, la parte responsable realiza la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, y la información sobre la materia objeto de análisis consiste en una afirmación de la parte responsable que se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. Estos encargos se denominan “encargos sobre afirmaciones”. En otros encargos de aseguramiento, el profesional ejerciente o bien realiza directamente la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, o bien obtiene una manifestación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o la medida, la cual no se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe. La información sobre la materia objeto de análisis se proporciona a los usuarios en el informe. Estos encargos se denominan “encargos de informe directo”.

11. De acuerdo con el presente Marco, existen dos tipos de encargos que un profesional ejerciente puede realizar: un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada. El objetivo de un encargo de seguridad razonable es la reducción del riesgo de tal encargo a un nivel aceptablemente bajo en función de las circunstancias¹¹, como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma positiva. El objetivo de un encargo de seguridad limitada es una reducción del riesgo de tal encargo a un nivel aceptable en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de forma negativa por el profesional ejerciente .

Alcance del Marco

⁹ “Control Interno – Marco Integrado” Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

¹⁰ Guía de evaluación del Control-Los principios CoCo” Criteria of Control Board The Canadian Institute of Chartered Accountants.

¹¹ Las circunstancias del encargo incluyen sus términos, esto es, si es un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada, las características de la materia objeto de análisis, los criterios a utilizar, las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, las características relevantes de la entidad y su entorno, y otras cuestiones, como, por ejemplo hechos, transacciones, condiciones y las prácticas que puedan tener un efecto significativo en el encargo.

12. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan a menudo que no cumplen la definición que figura más arriba (y que por tanto no están cubiertos por este Marco) son:

- Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tales como los encargos de procedimientos acordados y los encargos de compilación de información financiera u otra.
- La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad.
- Encargos de consultoría (o de asesoría)¹² tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.

13. Un encargo de aseguramiento puede ser parte de un encargo más amplio. Por ejemplo, cuando un encargo de consultoría de adquisición de una empresa incluye el requerimiento de expresar un grado de seguridad sobre información financiera histórica o prospectiva. En dichas circunstancias, este Marco es aplicable a la parte del encargo relativa al aseguramiento.

14. No es necesario que los siguientes encargos, que es posible que cumplan la definición del apartado 7, se realicen de conformidad con este Marco:

- (a) Encargos para atestar en procedimientos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones; y
- (b) Encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de las cuales un lector pudiera obtener 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 el informe y
 - (iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional de la contabilidad.
 - (v) Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento

15. Un profesional ejerciente que emite un informe como resultado de un encargo que no es de aseguramiento incluido en el ámbito de este Marco, diferencia claramente dicho informe de otro informe de aseguramiento. Con el fin de no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:

- Dar a entender que es conforme con este Marco, con las NIA, con las NIER o con las NIEA.
- El uso inadecuado de los términos “aseguramiento/ grado de seguridad”, “auditoría” o “revisión”.

¹² Los encargos de consultoría utilizan las habilidades técnicas, la formación, las observaciones y las experiencias del profesional de la contabilidad y su conocimiento del proceso de consultoría. El proceso de consultoría es un proceso analítico que por lo general supone una combinación de actividades relativas a: El establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, incluidas acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o “informe largo”). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional de la contabilidad y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento

- Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión cuyo fin sea incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el resultado de la evaluación o de la medida de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

16. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en este Marco a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las NIA, las NISR o las NIEA. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Aceptación del encargo

17. El profesional ejerciente acepta un encargo de aseguramiento únicamente cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo le indican que:

- (a) los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional se cumplirán; y
- (b) el encargo contiene todas las siguientes características:
 - (i) la materia objeto de análisis es adecuada;
 - (ii) los criterios que se utilizarán son adecuados y los usuarios a quienes se destina el informe pueden acceder a ellos;
 - (iii) el profesional ejerciente tiene acceso a evidencia suficiente y adecuada para servir de base para su conclusión;
 - (iv) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y
 - (v) el profesional ejerciente está satisfecho de que el encargo tiene un propósito racional. Si existe una limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente (véase apartado 55), hay pocas probabilidades de que el encargo tenga un propósito racional. Adicionalmente, es posible que el profesional ejerciente considere que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional ejerciente con la materia objeto de análisis de modo inadecuado (véase el apartado 61).

Algunas NIA, NIER o NIEA pueden incluir requerimientos adicionales que necesitan ser satisfechos antes de la aceptación del encargo.

18. Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento porque no reúne todas las características descritas en el apartado anterior, es posible que la parte contratante pueda identificar un tipo de encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo:

- a) Si los criterios originales no son adecuados, un encargo de aseguramiento aún puede ejecutarse si:
- b) la parte contratante puede identificar un aspecto de la materia objeto de análisis para la cual dichos criterios son adecuados, y el profesional ejerciente puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto como materia objeto de análisis por sí sola. En estos casos, el informe de aseguramiento establece claramente que no se refiere a la materia objeto de análisis inicial en su totalidad; o
- c) existen criterios alternativos adecuados que se pueden utilizar o desarrollar.
- d) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento como, por ejemplo, un encargo de consultoría o un encargo de procedimientos acordados.

19. Una vez aceptado el encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente no puede convertirlo en un encargo que no es de aseguramiento, ni puede convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias del encargo que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo, normalmente justificarán una solicitud de cambio en el encargo. Si dicho cambio se realiza, el profesional ejerciente no ignora la evidencia que obtuvo antes del cambio.

Elementos de un encargo de aseguramiento

20. Los siguientes elementos de un encargo de aseguramiento se analizan en esta sección:

- (a) una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional ejerciente, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe;
- (b) una materia objeto de análisis adecuada;
- (c) criterios adecuados;
- (d) evidencia suficiente y adecuada; y
- (e) un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Relación entre tres partes

21. En los encargos de aseguramiento intervienen tres partes distintas: un profesional ejerciente, una parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe.

22. La parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede querer obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité de dirección de la entidad. La relación entre la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe ha de contemplarse en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.

Profesional ejerciente

23. El término “profesional ejerciente”, tal y como se utiliza en este Marco, es más amplio que el término “auditor” utilizado en las NIA y en las NIER, en las que únicamente se refiere a profesionales que realizan encargos de auditoría o de revisión con respecto a información financiera histórica.

24. A un profesional ejerciente se le puede solicitar que realice encargos de aseguramiento sobre un amplio rango de materias objeto de análisis. Algunas materias objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional ejerciente individual. Tal como se indica en el apartado 17 (a), un profesional ejerciente no acepta un encargo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del mismo indica que no se pueden cumplir los requerimientos de ética relativos a la competencia profesional. En algunos casos el profesional ejerciente puede satisfacer dichos requerimientos recurriendo al trabajo de profesionales de otras disciplinas, denominados expertos. En estos casos, el profesional ejerciente se asegura de que las personas que realizan el encargo poseen colectivamente las habilidades y conocimientos requeridos y tener un adecuado nivel de participación en el encargo y conocimiento del trabajo para el cual se recurre a un experto.

Parte responsable

25. La parte responsable es la persona (o personas) que:

- (a) en un encargo de informe directo, es el responsable de la materia objeto de análisis; o
- (b) en un encargo sobre afirmaciones, es el responsable de proporcionar la información sobre la materia objeto de análisis (afirmación), pudiendo ser también responsable de dicha materia objeto de análisis. Un ejemplo en el que la parte responsable lo es tanto de la información sobre la materia objeto de análisis como de la propia materia objeto de análisis se da cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento sobre un informe que la entidad ha preparado sobre sus propias prácticas en materia de sostenibilidad. Un ejemplo en el que la parte responsable lo es de la información sobre la materia objeto de análisis pero no de la materia objeto de análisis se da cuando un organismo gubernamental contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento en relación con un informe sobre las prácticas de sostenibilidad de una entidad privada, preparado por dicho organismo y que ha de ser distribuido a los usuarios a quienes se destina el informe

La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al profesional ejerciente (parte contratante).

26. La parte responsable normalmente proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita en la que se evalúa o se mide la materia objeto de análisis aplicando los criterios establecidos, se haya o no de poner a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe como una afirmación. En un encargo de informe directo, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación cuando la parte contratante es distinta de la parte responsable. Usuarios a quienes se destina el informe

27. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas o el grupo de personas para los que el profesional ejerciente prepara el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.

28. Siempre que sea factible, el informe de aseguramiento se dirige a todos los usuarios a quienes se destina, pero en algunos casos pueden existir otros usuarios. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos, en particular cuando es probable que los posibles lectores tengan una amplia gama de intereses en la materia objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante o por ley.

29. Siempre que resulte práctico, los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes participan con el profesional ejerciente (y con la parte contratante, si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos basándose en los procedimientos más que emitir una conclusión):

- (a) el profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y

(b) el profesional ejerciente debe atender cualquier cuestión que llegue a su conocimiento que le lleve a cuestionarse si se ha de realizar una modificación material o de importancia relativa de la información sobre la materia objeto de análisis

30. En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte responsable (o a la parte contratante, si es distinta) que tome las medidas necesarias para que se realice un encargo de aseguramiento con una finalidad especial. Cuando los encargos se conciben para unos usuarios especificados o para una finalidad específica, el profesional ejerciente considera si debe incluir una restricción en el informe que limite su utilización a dichos usuarios o a dicha finalidad

Materia objeto de análisis

31. La materia objeto de análisis y la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo de aseguramiento pueden adoptar muchas formas, por ejemplo:

- Resultados o condiciones financieras (por ejemplo situación financiera prospectiva o histórica, resultados y flujos de efectivo) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en unos estados financieros.
- Resultados o condiciones no financieras (por ejemplo, rendimiento de la entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.
- Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el sistema de control interno o de TI de una entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una afirmación sobre su eficacia.
- Comportamientos (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento de normativa, prácticas de la entidad en relación con los recursos humanos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una afirmación de cumplimiento o una declaración de eficacia.

32. Las materias objeto de análisis pueden tener diversas características, incluido el grado en el cual la información sobre las mismas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un periodo. Dichas características afectan a:

- (a) la precisión con la cual la materia objeto de análisis puede ser evaluada o medida sobre la base de unos criterios; y
- (b) el carácter convincente de la evidencia disponible.

El informe resalta las características especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina.

33. Una materia objeto de análisis es adecuada:

- (a) si es identificable y puede ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios establecidos; y
- (b) si la información sobre la misma puede ser objeto de procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para servir de base a una conclusión de seguridad razonable o limitada, según corresponda.

Criterios

34. Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis incluyendo, en su caso, las referencias para su presentación y revelación de información. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales sobre Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre control interno, los criterios pueden ser un marco de control interno determinado o bien objetivos individuales de control específicamente diseñados para el encargo; y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la normativa o el contrato correspondientes. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (por ejemplo, el número de veces que está previsto que un determinado comité se reúna a lo largo del año).

35. En el ejercicio del juicio profesional, para que la evaluación o medida de una materia objeto de análisis sea razonablemente congruente, se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir, guardan relación con las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia objeto de análisis puede haber distintos criterios. Por ejemplo, una parte responsable puede elegir el número de reclamaciones de clientes resueltas satisfactoriamente según confirmación del cliente como materia objeto de análisis de satisfacción del cliente mientras que otra parte responsable puede seleccionar el número de compras repetidas en un periodo de tres meses tras la compra inicial.

36. Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

- (a) Relevancia: los criterios relevantes contribuyen a alcanzar conclusiones que facilitan la toma de decisiones por parte de los usuarios a quienes se destina el informe.
- (b) Integridad: los criterios son suficientemente completos cuando no se omiten los factores relevantes que podrían afectar a las conclusiones en el contexto de las circunstancias de un encargo. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.
- (c) Fiabilidad: los criterios fiables permiten una evaluación o medida razonablemente congruente de la materia objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, la presentación y revelación de información cuando se utilizan en circunstancias similares por profesionales ejercientes con una cualificación similar.
- (d) Neutralidad: un criterio neutral contribuye a obtener conclusiones libres de sesgo.
- (e) Comprensibilidad: un criterio comprensible contribuye a obtener conclusiones claras, exhaustivas y no sujetas a interpretaciones sustancialmente distintas.

La evaluación o la medida de una materia objeto de análisis, a partir de las expectativas, los juicios y la experiencia individual del profesional ejerciente no serían criterios adecuados.

37. El profesional ejerciente evalúa la idoneidad de los criterios para un encargo concreto considerando si poseen las características anteriores. La importancia relativa de cada una de las características de un encargo concreto es cuestión de juicio. Los criterios pueden ser criterios predeterminados o ser desarrollados específicamente. Los criterios predeterminados son aquellos que se plasman en normas, o que son emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos, siempre que el organismo siga un proceso debido de forma transparente. Los criterios desarrollados específicamente son aquellos que se diseñan para el propósito del encargo. El que los criterios sean predeterminados o se desarrollen específicamente influye en el trabajo que realiza el profesional ejerciente para evaluar su adecuación para un encargo concreto.

38. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido evaluada o medida la materia 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 pueden estar disponibles sólo para determinados 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 pertenezcan a dicho sector. Cuando los criterios establecidos sólo están disponibles para determinados usuarios a quienes se destina el informe, o sólo son aplicables para un propósito específico, la utilización del informe de aseguramiento se restringe a aquellos usuarios o para dicho propósito¹³.

Evidencia

39. El profesional ejerciente planifica y realiza un encargo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. El profesional ejerciente considera la materialidad, el riesgo del encargo de aseguramiento, y la cantidad y calidad de la evidencia disponible cuando planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia.

Escepticismo profesional

40. El profesional ejerciente planifica y ejecuta el encargo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Una actitud de escepticismo profesional significa que el profesional ejerciente realiza una evaluación crítica, con mentalidad inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y se mantiene alerta ante la posible existencia de evidencia que contradiga o ponga en duda la fiabilidad de los documentos o de las manifestaciones de la parte responsable. Por ejemplo, una actitud de escepticismo profesional es necesaria durante todo el proceso del encargo con el fin de que el profesional ejerciente reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, de generalizar en exceso al sacar conclusiones de las observaciones, y de utilizar hipótesis erróneas en la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y en la evaluación de sus resultados.

41. Un encargo de aseguramiento rara vez implica comprobar la autenticidad de la documentación, además el profesional ejerciente no tiene formación adecuada ni se espera de él que sea un experto en autenticación. Sin embargo, el profesional toma en consideración la fiabilidad de la información que

¹³ Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida cuando se destina a unos usuarios especificados o para un propósito específico, la ausencia de una restricción en relación con un determinado lector o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho lector o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

ha de ser utilizada como evidencia, por ejemplo fotocopias, faxes, o documentos microfilmados, digitalizados o cualquier otro documento en formato electrónico, así como los controles sobre su preparación y conservación, cuando sea aplicable.

Suficiencia y adecuación de la evidencia

42. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La adecuación es la medida de la calidad de la evidencia; es decir de su relevancia y fiabilidad. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones 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). En consecuencia, la suficiencia y la adecuación de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, la mera obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.

43. La procedencia y la naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad 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 entidad, pueden existir circunstancias que afecten a la fiabilidad de la información obtenida. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si dicha fuente no está bien informada. Teniendo en cuenta que pueden haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable 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 es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).
- La evidencia que proporcionan los documentos originales es más fiable que la de fotocopias o faxes.

44. Normalmente el profesional ejerciente 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 fiable. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el profesional ejerciente de una manifestación realizada por la parte responsable. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con la que se obtiene de otra, el profesional ejerciente determina los procedimientos adicionales de obtención de evidencia necesarios para resolver dicha incongruencia.

45. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener 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 profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

46. El profesional ejerciente considera la relación que existe entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, la dificultad o el coste no son, en sí, bases válidas para omitir un procedimiento de obtención de evidencia para el cual no existe alternativa. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento.

Materialidad o importancia relativa

47. La materialidad o importancia relativa es relevante cuando el profesional ejerciente determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y cuando evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Cuando toma en consideración la materialidad o importancia relativa, el profesional ejerciente entiende y evalúa los factores que pueden influir en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo, cuando los criterios establecidos permiten presentar la información sobre la materia objeto de análisis de distintas formas, el profesional ejerciente evalúa el modo en que la presentación adoptada puede influir en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe. La materialidad se considera en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y la extensión del efecto de dichos factores en la evaluación o en la medida de la materia objeto de análisis, y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe. En un encargo específico la evaluación de la importancia relativa y del peso relativo de los factores cuantitativos y cualitativos es una cuestión de juicio profesional.

Riesgo de un encargo de aseguramiento

48. El riesgo de un encargo de aseguramiento es el riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales¹⁴. En un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, con el fin de obtener una seguridad razonable como base para expresar en su informe una conclusión de forma positiva. El nivel de riesgo de un encargo de aseguramiento es mayor en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable debido a la diferente naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de obtención de evidencia. Sin embargo, en un encargo de seguridad limitada, la combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es, como mínimo, suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un grado significativo de seguridad como base para expresar una conclusión en forma negativa. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo 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

49. En general, el riesgo del encargo de aseguramiento puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

¹⁴ (a) En los encargos de informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis se presenta únicamente en la conclusión del profesional ejerciente, esto incluye el riesgo de que el profesional concluya inadecuadamente que la materia objeto de análisis es conforme en todos los aspectos materiales con los criterios, por ejemplo: "En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los *criterios XYZ*."

(b) Además del riesgo del encargo de aseguramiento, el profesional está expuesto al riesgo de expresar una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis no contiene incorrecciones materiales, y a los riesgos de pérdidas debidas a litigios, publicidad adversa u otros hechos que ocurran en relación con una materia objeto de análisis sobre la que informa. Dichos riesgos no forman parte del riesgo del encargo de aseguramiento

- (a) El riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, el cual a su vez consiste en:
 - (i) Riesgo inherente: susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material, antes de tener en cuenta los controles relacionados.
 - (ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección material que pudiera existir no sea prevenida, o detectada y corregida, oportunamente por los correspondientes controles internos. Cuando el riesgo de control es relevante en relación con la materia objeto de análisis, siempre existirá un grado de riesgo de control debido a las limitaciones inherentes al diseño y funcionamiento del control interno; y
- (b) riesgo de detección: riesgo de que el profesional ejerciente no detecte una incorrección material existente.

El grado en el cual el profesional ejerciente toma en consideración cada uno de dichos componentes se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial, por la naturaleza de la materia objeto de análisis y por el hecho de estar realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia

50. La naturaleza, el momento de realización y la extensión precisos de los procedimientos de obtención de evidencia variarán de un encargo al siguiente. En teoría, es posible variar hasta el infinito los procedimientos de obtención de evidencia. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades. El profesional ejerciente intenta comunicarlos claramente y sin ambigüedades y utiliza la manera adecuada a un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada¹⁵.

51. "Seguridad razonable" es un concepto relacionado con la obtención de la evidencia necesaria para que el profesional ejerciente pueda concluir en relación con la información sobre la materia objeto de análisis considerada en su conjunto. Para estar en posición de expresar una opinión en forma positiva, como se requiere en un encargo de seguridad razonable, es necesario que el profesional ejerciente obtenga evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso iterativo y sistemático que implica:

- (a) obtener conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, lo cual, dependiendo de la materia objeto de análisis, incluye obtener conocimiento del control interno;
- (b) sobre la base de dicho conocimiento, valorar los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales;
- (c) en respuesta a los riesgos valorados, desarrollar respuestas globales y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores;
- (d) aplicar procedimientos posteriores relacionados claramente con los riesgos identificados, utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, re-cálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación. Dichos procedimientos posteriores implican procedimientos sustantivos que incluyen, en su caso, la obtención de información corroborativa de fuentes independientes con respecto a la parte responsable y, en función de la naturaleza de la materia objeto de análisis, pruebas de la efectividad de los controles; y

¹⁵ En el caso de que la información sobre la materia objeto de análisis esté compuesta de varios aspectos, se pueden dar conclusiones separadas para cada uno de ellos. Puesto que no todas esas conclusiones necesitan el mismo nivel de procedimientos de obtención de evidencia, cada una de ellas se expresa en la forma adecuada; como un encargo de seguridad razonable o como un encargo de seguridad limitada.

(e) evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia.

52. "Seguridad razonable" supone un grado de seguridad inferior a seguridad absoluta. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio, debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la materia objeto de análisis cuando se evalúa o se mide sobre la base de los criterios establecidos.

53. Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación habilidades y de técnicas en encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso iterativo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. Sin embargo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia en un encargo de seguridad limitada se limitan deliberadamente en comparación con los de un encargo de seguridad razonable. En el caso de algunas materias objeto de análisis, pueden existir pronunciamientos específicos que proporcionan orientación acerca de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para un encargo de seguridad limitada. Por ejemplo, la NIER 2400 "Encargos de revisión de estados financieros" establece que la evidencia suficiente y adecuada para una revisión de estados financieros se obtiene principalmente a través de procedimientos analíticos e indagaciones. En ausencia del correspondiente pronunciamiento, los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada variarán dependiendo las circunstancias del encargo, en especial, según la materia objeto de análisis y según las necesidades de los usuarios a quienes va destinado el informe y de la parte contratante, incluidas las limitaciones de tiempo y coste aplicables. Tanto para los encargos de seguridad razonable como para los encargos de seguridad limitada, si llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleva a cuestionarse si se debe modificar de manera material la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente profundiza en el análisis de dicha cuestión mediante la realización de procedimientos adicionales que habrán de ser suficientes para permitirle emitir su informe.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

54. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

- (a) Las características de la materia objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica (véase apartado 32); y
- (b) las circunstancias del encargo distintas de las características de la materia objeto de análisis, cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional, a la política de retención de documentos de la entidad o a una restricción impuesta por la parte responsable.
- (c) Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

55. Una conclusión sin salvedades no es adecuada para ninguno de los dos tipos de encargos de aseguramiento en el caso de que haya una limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente, es decir, cuando:

- (a) Existen circunstancias que impiden que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado; o
- (b) La parte responsable o la parte contratante imponen una restricción que impide que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo a un nivel adecuado.

El informe de aseguramiento

56. El profesional ejerciente emite un informe escrito que contiene una conclusión que transmite el grado de seguridad que se ha obtenido acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. Las NIA, las NIER y las NIEA establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento. Adicionalmente, el profesional ejerciente tiene en cuenta otras responsabilidades de información, incluida la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando sea adecuado.

57. En el marco de un encargo sobre afirmaciones, la conclusión del profesional puede expresarse bien:

- (a) Haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable (por ejemplo: “En nuestra opinión, la afirmación realizada por la parte responsable de que el control interno es eficaz en todos los aspectos materiales sobre la base de los criterios XYZ, presenta fielmente la situación del control interno.”) o;
- (b) Directamente, haciendo referencia a la materia objeto de análisis y a los criterios (por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.”

En un encargo de informe directo, las conclusiones del profesional ejerciente se expresan directamente haciendo referencia a la materia objeto de análisis y a los criterios.

58. En un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente expresa la conclusión de forma positiva, por ejemplo: “En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite una “seguridad razonable”. Habiendo realizado procedimientos de obtención de evidencia cuya naturaleza, momento de realización y extensión son razonables, dadas las características de la materia objeto de análisis y otras circunstancias relevantes del encargo que se describen en el informe de aseguramiento, el profesional ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo.

59. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente expresa la conclusión en forma negativa, por ejemplo, “Basándonos en el trabajo descrito en este informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que el control interno no sea eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite un grado de “seguridad limitada” que es proporcional a la amplitud de los procedimientos de obtención de evidencia aplicados por el profesional ejerciente, dadas las características de la materia objeto de análisis y otras circunstancias del encargo que se describen en el informe.

60. El profesional ejerciente no expresa una conclusión sin salvedades en ninguno de los dos tipos de encargo de aseguramiento, cuando se dan las siguientes circunstancias y cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto de la cuestión es o puede ser material:

- (a) Existe una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente (véase el apartado 55). El profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o deniega la conclusión, según lo material o lo generalizada que sea la limitación. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.
- (b) En los casos en los que:
 - (i) la conclusión del profesional ejerciente se expresa haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable y dicha afirmación no es una declaración fiel, en todos los aspectos materiales o
 - (ii) la conclusión del profesional ejerciente se expresa directamente haciendo referencia a la materia objeto de análisis y los criterios, y la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales,¹⁶

el profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa), según lo material o lo generalizada que sea la cuestión.

- (c) Cuando se descubre, después de haber aceptado el encargo, que los criterios no son adecuados o que la materia objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento. El profesional ejerciente expresa:
 - (i) una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), según lo material o lo generalizada que sea la cuestión, cuando es probable que unos criterios inadecuados o que una materia objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o
 - (ii) en otros casos, una conclusión con salvedades o denegación (abstención) de conclusión, según lo material o lo generalizada que sea la cuestión.

En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente

61. Un profesional ejerciente se vincula con una materia objeto de análisis cuando emite un informe relativo a la información sobre la materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre en una relación profesional con dicha materia objeto de análisis. Si el profesional ejerciente no está vinculado de esta forma, los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional ejerciente. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia objeto de análisis, debe requerir a dicho tercero que deje de hacerlo. El profesional ejerciente toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

Perspectiva del Sector Público

1. El presente Marco es aplicable a todos los profesionales de la contabilidad que ejerzan en el sector público y que sean independientes de la entidad para la cual realizan encargos de

¹⁶ En los encargos de informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis se presenta únicamente en la conclusión del profesional ejerciente, y este concluye que la materia objeto de análisis no es conforme, en todos los aspectos materiales, con los criterios, por ejemplo: "En nuestra opinión, excepto por [...], el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los *criterios XYZ*," dicha conclusión se consideraría también como conclusión con salvedades o como conclusión desfavorable (adversa), según corresponda.

aseguramiento. Si no son independientes de la entidad para la cual realizan el encargo de aseguramiento, debe seguirse la orientación indicada en la nota al pie de página 1.

Anexo

Diferencias entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

Este anexo resume las diferencias entre un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada que se analizan en el Marco (véanse en especial los apartados a los que se hace referencia).

Tipo de encargo	Objetivo	Procedimientos de obtención de evidencia ¹⁷	El informe de aseguramiento
Encargo de seguridad razonable	Reducción del riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo en función de las circunstancias del encargo como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma positiva (Apartado 11)	<p>Se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso sistemático que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obtención de conocimiento de las circunstancias del encargo; • valoración de los riesgos; • respuesta a los riesgos valorados; • aplicación de procedimientos posteriores utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, re-cálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación. Dichos procedimientos posteriores implican procedimientos sustantivos que incluyen, en su caso, la obtención de información corroborativa y, según la naturaleza de la materia objeto de análisis, pruebas de la eficacia de los controles y; • evaluación de la evidencia obtenida (Apartados 51 y 52) 	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción de las circunstancias del encargo y una expresión en forma positiva de la conclusión (Apartado 58)
Encargo de seguridad limitada	La reducción del riesgo del encargo de aseguramiento a un nivel aceptable en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al del encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión expresada de forma negativa por el profesional ejerciente. (Apartado 11)	Se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso sistemático que incluye la obtención de conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, estando los procedimientos deliberadamente limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable (Apartado 53)	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción de las circunstancias del encargo y una expresión en forma negativa de la conclusión (Apartado 59)

¹⁷ una descripción detallada de los requerimientos de obtención de evidencia sólo es posible en el marco de NIEA para materias objeto de análisis específicas