

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:
 - (a) 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 aseguramiento¹;
 - (b) Otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y la parte responsable; y
 - (c) 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 limitada².
 - *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

¹ 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.

² 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.

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 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

- Además de este Marco, y de las NIA, las NIER y las NIEA, los profesionales ejercientes que realizan encargos de aseguramiento se rigen por:
 - 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
 - Las Normas Internacionales sobre Control de Calidad (NICC) que establecen normas y proporcionan orientación sobre el sistema de control de calidad de una firma³.
- 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:
 - integridad;
 - objetividad;
 - competencia y diligencia profesionales;
 - confidencialidad y
 - comportamiento profesional.
- 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

- “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.
- 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:

³ En las NIA, las NIER y las NIEA se establecen normas adicionales y orientación sobre procedimientos de control de calidad para determinados tipos de de aseguramiento.

- 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 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 COSO⁴ o el CoCo⁵ (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 circunstancias⁶, 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

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:

⁴ “Control Interno – Marco Integrado” Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁵ Guía de evaluación del Control-Los principios CoCo” Criteria of Control Board The Canadian Institute of Chartered Accountants.

⁶ 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.

- 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)⁷ 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.

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”.
 - 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.

⁷ 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

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:
 - (i) 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
 - (ii) existen criterios alternativos adecuados 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.
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 propósito⁸.

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 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.

⁸ 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.

- 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 materiales⁹ 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:

- (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 limitada¹⁰.

-
- (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

¹⁰ 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.

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
 - (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.

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,¹¹

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,

¹¹ 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.

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 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 evidencia¹²	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)	Se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso sistemático que incluye: • 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)	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	• 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	Descripción de las circunstancias del encargo y una expresión en forma negativa de la conclusión (Apartado 59)

¹² una descripción detallada de los requerimientos de obtención de evidencia sólo es posible en el marco de NIEA para materias objeto de análisis específicas

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

	razonable, como base para la expresión de una conclusión expresada de forma negativa por el profesional ejerciente. (Apartado 11)	procedimientos deliberadamente limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable (Apartado 53)	
--	---	--	--