



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

**CTCP**

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

**Anexo 6: ISAE 3000**

**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](mailto:lmoya@mincit.gov.co), [emolina@mincit.gov.co](mailto:emolina@mincit.gov.co)**



**El progreso  
es de todos**

**Mincomercio**

**Bogotá, 23 de abril de 2019**

## **MODIFICACIÓN NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 - ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA**

A continuación, se incorpora el texto completo en español de la NIEA 3000 (revisada en el año 2013), aplicable a los informes de aseguramiento de fecha posterior a Diciembre 15 de 2015, y cuya traducción oficial al español fue publicada en el año 2018. Esta nueva norma, incorpora modificaciones a la versión de la NIEA 3000 publicada en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, modificada 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).

Además de lo anterior, se incorporan modificaciones de concordancias que se derivan de los cambios de la ISAE 3000 y que modifican los textos oficiales incorporados en los decretos de las siguientes normas:

- NIEA 3402, Informes de aseguramiento sobre los controles en organizaciones de servicios.
- NIEA 3410, Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero.
- NIEA 3420, Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en el folleto

En la parte final, también se incorpora como anexo la versión de la NIEA 3000 (emitida en el año 2005), y que actualmente forma parte anexo 4 del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2132 de 2016, versión que será reemplazada por la nueva ISAE 3000 que se incorpora en este documento.

**NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 (REVISADA)**  
**ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE**  
**INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA**  
**(Aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 15 de**  
**diciembre de 2015)**

CONTENIDO

	<b>Apartado</b>
Introducción	1-4
Alcance	5-8
Fecha de entrada en vigor	9
<b>Objetivos</b>	<b>10-11</b>
<b>Definiciones</b>	<b>12-13</b>
<b>Requerimientos</b>	
Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA	14-19
Requerimientos de ética	20
Aceptación y continuidad	21-30
Control de calidad	31-36
Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento	37-39
Planificación y realización del encargo	40-47
Obtención de evidencia	48-60
Hechos posteriores	61
Otra información	62
Descripción de los criterios aplicables	63
Formación de la conclusión de aseguramiento	64-66
Preparación del informe de aseguramiento	67-71
Conclusiones no modificadas y modificadas	72-77
Otras responsabilidades de comunicación	78
Documentación	79-83
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Introducción	A1
Objetivos	A2
Definiciones	A3-A20
Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA	A21-A29
Requerimientos de ética	A30-A34
Aceptación y continuidad	A35-A59
Control de calidad	A60-A75
Escepticismo profesional y juicio profesional	A76-A85
Planificación y realización del encargo	A86-A107
Obtención de evidencia	A108-A139

	<b>Apartado</b>
Hechos posteriores	A140–A141
Otra información	A142
Descripción de los criterios aplicables	A143–A145
Formación de la conclusión de aseguramiento	A146–A157
Preparación del informe de aseguramiento	A158–A187
Conclusiones no modificadas y modificadas	A188–A191
Otras responsabilidades de comunicación	A192
Documentación	A193–A200
Anexo: Funciones y responsabilidades	

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica debe interpretarse conjuntamente con el “Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados”.

## Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica que se tratan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), respectivamente. (Ref: Apartados A21–A22)

2. Los encargos de aseguramiento incluyen tanto los encargos de constatación, en los que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, como los encargos consistentes en un informe directo, en los que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

3. Esta NIEA está basada 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 para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (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 (Ref: Apartados A30–A34)
- (b) El profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1<sup>1</sup> o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartados A61–A66)

4. 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. Los profesionales de la contabilidad en ejercicio que prestan servicios en una firma están familiarizados con esos requerimientos. Si un profesional ejerciente competente distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente elige

---

<sup>1</sup> 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"

manifestar que ha cumplido esta u otras NIEA, es importante que reconozca que esta NIEA incluye requerimientos que reflejan la premisa del apartado anterior.

Alcance

5. Esta NIEA cubre los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica descritos en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (Marco de Aseguramiento) Cuando una NIEA específica es pertinente para la materia objeto de análisis de un determinado encargo, esa NIEA es de aplicación además de la presente NIEA. (Ref: Apartados A21–A22)

6. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son encargos de aseguramiento, según la definición del apartado 12(a) (y que, por lo tanto, no están cubiertos por esta NIEA) incluyen:

- (a) Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación<sup>2</sup>;
- (b) La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento; y
- (c) encargos de consultoría (o de asesoría) tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal. (Ref: Apartado A1)

7. Un encargo de aseguramiento realizado de conformidad con las NIEA puede ser parte de un encargo más amplio. En dichas circunstancias, las NIEA son aplicables solo a la parte del encargo de aseguramiento.

8. Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 12(a), no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de las NIEA:

- (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

---

<sup>2</sup> NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410, *Encargos de compilación*.

- (iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional de la contabilidad.

Fecha de entrada en vigor

9. Esta NIEA es aplicable a los encargos de aseguramiento cuando la fecha de emisión del informe de aseguramiento es a partir del 15 de diciembre de 2015.

Objetivos

10. En la realización de un encargo de aseguramiento, los objetivos del profesional ejerciente son:

- (a) Obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material;
- (b) expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, ya sea mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión; (Ref: Apartado A2) y
- (c) comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta NIEA o por cualquier otra NIEA aplicable.

11. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, y cuando, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe de aseguramiento no sea suficiente para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, esta NIEA requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) o que renuncie al encargo (dimita), si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

12. A efectos de esta NIEA, y de otras NIEA, salvo que se indique lo contrario, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación. (Ref: Apartado A27)

- (a) Encargo de aseguramiento – 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 de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones: (Ref: Apartado A3)
  - (i) Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:

- a. Encargo de seguridad razonable—Encargo de aseguramiento en el que 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.
  - b. Encargo de seguridad limitada—Encargo de aseguramiento en el que 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. (Ref: Apartados A3–A7)
- (ii) Como encargo de constatación o como encargo consistente en un informe directo: (Ref: Apartado A8)
- a. Encargo de constatación—Encargo en el que 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. En un encargo de constatación, la conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. La conclusión del profesional ejerciente puede redactarse refiriéndose a: (Ref: Apartados A178, A180)
    - i. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
    - ii. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
    - iii. una declaración realizada por la parte apropiada.
  - b. Encargo consistente en un informe directo—Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de



análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. 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.

- (b) Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento—Habilidades y técnicas de planificación, obtención de evidencia, evaluación de evidencia, comunicación e información que muestra un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento, distintas de la especialización en la materia subyacente objeto de análisis de cualquier encargo de aseguramiento específico o de su medida o evaluación. (Ref: Apartado A9)
- (c) Criterios—Referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto. (Ref: Apartado A10)
- (d) Circunstancias del encargo—El contexto en sentido amplio que define un determinado encargo, que incluye: los términos del encargo; su calificación como encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada; las características de la materia subyacente objeto de análisis; los criterios para la medida o evaluación; las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe; las características relevantes de la parte responsable, del medidor o evaluador, y de la parte contratante y su entorno, y otras cuestiones, como, por ejemplo, los hechos, transacciones, condiciones y prácticas que puedan tener un efecto significativo sobre el encargo.
- (e) Socio del encargo—El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de aseguramiento que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. En su caso, el término "socio del encargo" se entenderá referido a su equivalente en el sector público.
- (f) Riesgo del encargo—Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A11–A14)
- (g) Parte contratante—La parte o partes que contratan al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento. (Ref: Apartado A15)
- (h) Equipo del encargo—Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del profesional ejerciente contratados por la firma o por una firma de la red.
- (i) Evidencia—Información utilizada por el profesional ejerciente para alcanzar su conclusión. La evidencia incluye tanto la información contenida en los correspondientes sistemas de información, en su caso, como otra información. Para los propósitos de las NIEA: (Ref: Apartados A146–A152)
  - (i) La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta.
  - (ii) La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta.

- (j) Firma—Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica o cualquier otra entidad de profesionales ejercientes individuales. En su caso, el término “firma” se entenderá referido a su equivalente en el sector público.
- (k) Información financiera histórica—Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores.
- (l) Función de auditoría interna—Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.
- (m) Usuarios a quienes se destina el informe—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. (Ref: Apartados A16–A18, A37))
- (n) Medidor o evaluador—La parte o partes que miden o evalúan la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. El medidor o evaluador posee especialización en la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartados A37, A39)
- (o) Incorrección—Diferencia entre la información sobre la materia objeto de análisis y la medida o evaluación adecuadas de la materia subyacente objeto de análisis de conformidad con los criterios. Las incorrecciones pueden ser intencionadas o no, cualitativas o cuantitativas e incluyen las omisiones.
- (p) Incorrección en la descripción de un hecho (con respecto a otra información) —Otra información que no está relacionada con las cuestiones que figuran en la información sobre la materia objeto de análisis o en el informe de aseguramiento, que se expone o presenta de manera incorrecta. Las incorrecciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis.
- (q) Otra información—Información (distinta de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento sobre ella) que se incluye, bien sea por disposición legal, reglamentaria o por costumbre, en un documento que contiene la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella.
- (r) Profesional ejerciente—La persona o personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NIEA establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”. (Ref: Apartado A37)
- (s) Experto del profesional ejerciente—Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el profesional ejerciente para facilitar la

obtención de evidencia suficiente y adecuada. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.

- (t) Juicio profesional—Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.
- (u) Escepticismo profesional—Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones y una valoración crítica de la evidencia.
- (v) Parte responsable—La parte o partes responsables de la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartado A37)
- (w) Riesgo de incorrección material—Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo.
- (x) Información sobre la materia objeto de análisis—El resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartado A19)
- (y) Materia subyacente objeto de análisis —El tema que se mide o evalúa mediante la aplicación de criterios.

13. A efectos de esta y de otras NIEA, la referencia a "la parte o partes apropiadas" debe entenderse como "la parte responsable, el medidor o evaluador o la parte contratante, según corresponda." (Ref: Apartados A20, A37)

#### Requerimientos

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo

14. El profesional ejerciente cumplirá esta NIEA y cualquier NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis del encargo.

15. El profesional ejerciente no manifestará que ha cumplido con esta o cualquier otra NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y los de cualquier otra NIEA aplicable al encargo. (Ref: Apartados A21–A22, A170)

Texto de una NIEA

16. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NIEA, así como la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A23–A28)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

17. Sujeto a lo establecido en el siguiente párrafo, el profesional ejerciente cumplirá cada requerimiento de esta NIEA y de cualquier NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis salvo si, en función de las circunstancias del encargo, el requerimiento no es aplicable porque incluye una condición y esta no se da. Los requerimientos que se aplican sólo a encargos de seguridad limitada o a encargos de seguridad razonable se muestran en columnas identificadas con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) a continuación del número del apartado. (Ref: Apartado A29)

18. En circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIEA. En dichas circunstancias, el profesional ejerciente aplicará procedimientos alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el profesional ejerciente no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas del encargo, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Objetivo no alcanzado

19. Si no se puede alcanzar un objetivo de esta NIEA o de una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente evaluará si se requiere que exprese una conclusión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo de una NIEA aplicable constituye un hecho significativo que, de conformidad con el apartado 79 de esta NIEA, debe ser documentado.

Requerimientos de ética

20. El profesional ejerciente cumplirá las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A30–A34, A60)

Aceptación y continuidad

21. El socio del encargo deberá satisfacerse de que la firma ha aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas.

22. El profesional ejerciente aceptará o continuará un encargo de aseguramiento sólo cuando: (Ref: Apartados A30– A34)

- (a) el profesional ejerciente no tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, no se cumplirán;

- (b) el profesional ejerciente está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 32); y
- (c) se ha acordado la base sobre la que se va a realizar el encargo mediante:
  - (i) la determinación de que concurren ciertas condiciones previas para un encargo de aseguramiento (véanse también los apartados 24–26); y
  - (ii) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del profesional ejerciente y de la parte contratante acerca de los términos del encargo, así como las responsabilidades de informar por parte del profesional ejerciente.

23. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Condiciones previas para el encargo de aseguramiento

24. Con el fin de determinar si concurren las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente, basándose en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte o partes apropiadas, comprobará si: (Ref: Apartados A35–A36)

- (a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A37–A39)
- (b) El encargo contiene todas las siguientes características:
  - (i) La materia subyacente objeto de análisis es adecuada; (Ref: Apartados A40–A44)
  - (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 siguientes características: (Ref: Apartados A45–A50)
    - a. Relevancia.
    - b. Integridad.
    - c. Fiabilidad.
    - d. Neutralidad.
    - e. Comprensibilidad.
  - (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. (Ref: Apartados A51–A52)
  - (iv) El profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión; (Ref: Apartados A53–A55)
  - (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. (Ref: Apartado A56)

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

Limitación al alcance antes de la aceptación del encargo

26. Si la parte contratante incluye en la propuesta de los términos de un encargo de aseguramiento la imposición de una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente de tal forma que considere que tendrá que denegar la conclusión (abstenerse de concluir) sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente no aceptará dicho encargo como encargo de aseguramiento, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartado A155(c))

Acuerdo de los términos del encargo

27. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo con la parte contratante. Los términos del encargo acordados se describirán con suficiente detalle en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, confirmación escrita o contenida en disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartados A57– A58)

28. En los encargos recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

29. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello. Si dicho cambio se realiza, el profesional ejerciente no ignorará la evidencia que obtuvo antes del cambio. (Ref: Apartado A59)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

30. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden establecer el formato o la redacción del informe de aseguramiento. En estas circunstancias, el profesional ejerciente evaluará:

- (a) Si los usuarios a quienes se destina el informe podrían interpretar erróneamente la conclusión de aseguramiento y

en ese caso, si una explicación adicional en el informe de aseguramiento podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en el informe de aseguramiento no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIEA. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra NIEA (véase también el apartado 71).

#### Control de calidad

#### Características del socio del encargo

##### 31. El socio del encargo:

- (a) Será miembro de una firma que aplica la NICC 1, u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1; (Ref: Apartados A60–A66)
- (b) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y (Ref: Apartado A60)
- (c) tendrá la competencia suficiente en relación con la materia subyacente objeto de análisis y su medida o evaluación para asumir la responsabilidad de la conclusión de aseguramiento. (Ref: Apartados A67–A68)

#### Asignación del equipo

##### 32. El socio del encargo: (Ref: Apartado A69)

- (a) estará satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para: (Ref: Apartados A70–A71)
  - (i) realizar el encargo de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
  - (ii) que se emita un informe de aseguramiento que sea adecuado en función de las circunstancias.
- (b) Estará satisfecho de que el profesional ejerciente podrá participar en el trabajo de:
  - (iii) un experto del profesional ejerciente cuando se vaya a utilizar el trabajo de ese experto; y Apartados A70–A71)
  - (iv) otro profesional ejerciente, que no forme parte del equipo del encargo, cuando se vaya a utilizar el trabajo de aseguramiento de ese profesional ejerciente, (Ref: Apartados A72–A73)

con la extensión suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis.

#### Responsabilidades del socio del encargo

33. El socio del encargo se responsabilizará de la calidad global del encargo. Esto incluye responsabilizarse de que:

- (a) se apliquen los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos;
- (b) se planifique y realice el encargo (lo cual incluye una adecuada dirección y supervisión) de modo que se cumplan las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- (c) las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma y se revise la documentación del encargo en la fecha del informe de aseguramiento o antes; (Ref: Apartado A74)
- (d) se conserve una adecuada documentación del encargo para proporcionar evidencia de que el profesional ejerciente ha alcanzado sus objetivos y de que el encargo se realizó de conformidad con las NIEA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (e) el equipo del encargo realizó las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas.

34. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar.

35. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de aseguramiento.

#### Revisión de control de calidad del encargo

36. Para los encargos para los que sea requerida la revisión de control de calidad por las disposiciones legales o reglamentarias o la firma haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo:

- (a) el socio del encargo se responsabilizará de que se discutan las cuestiones significativas que surjan durante el encargo con el revisor de control de calidad y de que no se feche el informe de aseguramiento hasta la finalización de esa revisión; y



- (b) el revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref: Apartado A75)
- (i) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
  - (ii) la revisión de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento propuesto;
  - (iii) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
  - (iv) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento

37. El profesional ejerciente planificará y realizará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A76–A80)

38. El profesional ejerciente aplicará el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como a la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos. (Ref: Apartados A81– A85)

39. El profesional ejerciente aplicará habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento como parte de un proceso repetitivo y sistemático.

Planificación y realización del encargo  
Planificación

40. El profesional ejerciente planificará el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y dirección del encargo y de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados cuya aplicación se requiere para que se alcance el objetivo del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A86–A89)

41. El profesional ejerciente determinará si los criterios son adecuados en función de las circunstancias del encargo, así como si presentan las características identificadas en el apartado 24(b)(ii).

42. 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 discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y determinará:

- (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.

43. 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 ejerciente considerará si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional ejerciente continúa con el encargo, expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o denegará una conclusión (se abstendrá de concluir), según corresponda, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A90–A91)

#### Materialidad o importancia relativa

44. El profesional ejerciente tendrá en cuenta la importancia relativa: (Ref: Apartados A92–A100)

- (a) en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos; y
- (b) en la evaluación de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.

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

45. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la parte o partes apropiadas en relación con:

- (a) si tienen conocimiento de alguna incorrección o incumplimiento intencionados de la normativa legal o reglamentaria que afecte a la información sobre la materia objeto de análisis, o de algún indicio o denuncia de tal incorrección o incumplimiento; (Ref: Apartado A101)
- (b) si la parte responsable dispone de una función de auditoría interna y, de ser así, realizará indagaciones adicionales con el fin de obtener un conocimiento de las actividades y principales hallazgos de la función de auditoría interna con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis; y
- (c) si la parte responsable ha recurrido a algún experto para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

Seguridad limitada	Seguridad razonable
46L. El profesional ejerciente obtendrá	46R. El profesional ejerciente obtendrá

<b>Seguridad limitada</b>	<b>Seguridad razonable</b>
<p>conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para:</p> <p>(a) permitirle identificar las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales; y</p> <p>(b) proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado 45L(a) y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A101–A104, A107)</p>	<p>conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para:</p> <p>(a) permitirle identificar y valorar los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis; y</p> <p>(b) proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y obtener una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A101–A103, A107)</p>
<p>47L. En la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo de acuerdo con el apartado 46L, el profesional ejerciente tendrá en cuenta el proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A106)</p>	<p>47R. En la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, de acuerdo con el apartado 46R, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento del control interno sobre la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis relevante para el encargo. Esto incluye la evaluación del diseño de los controles relevantes para el encargo y la determinación de si han sido implementados, mediante la aplicación de procedimientos además de las indagaciones ante el personal responsable de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A105)</p>

## Obtención de evidencia

### Consideración del riesgo y respuesta a los riesgos

<b>Seguridad limitada</b>	<b>Seguridad razonable</b>
<p>48L. Sobre la base de su conocimiento (véase apartado 46L), el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A108–A112)</p> <p>(a) identificará las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales;</p> <p>(b) diseñará y aplicará procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado 48L(a) y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente.</p>	<p>48R. Sobre la base de su conocimiento (véase apartado 46R), el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A108–A110)</p> <p>(a) identificará y valorará los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis; y</p> <p>(b) diseñará y aplicará procedimientos para responder a los riesgos valorados y obtener una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. Además de cualquier otro procedimiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis que sea adecuado en función de las circunstancias del encargo, los procedimientos del profesional ejerciente incluirán la obtención de evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los</p>

<b>Seguridad limitada</b>	<b>Seguridad razonable</b>
	<p>controles relevantes relativos a la información sobre la materia objeto de análisis cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la valoración por el profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente o</li> <li>(ii) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí solos evidencia suficiente y adecuada.</li> </ul>
<p><b>Determinar si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada</b></p> <p>49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta permitirle: (Ref: Apartados A112– A117)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) concluir que no es probable que la cuestión sea causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales o</li> <li>(b) (b) determinar que, debido a esa cuestión o cuestiones, la información sobre la materia el objeto de análisis contiene una incorrección material. Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable</li> </ul>	<p><b>Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable</b></p> <p>49R. La valoración de los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis puede variar en el transcurso del encargo, a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente haya obtenido evidencia incongruente con la evidencia sobre la que basó inicialmente la valoración de los riesgos de incorrección material, revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos que hubiera planificado. (Ref: Apartado A112)</p>

50. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos, el profesional ejerciente considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Si:

- (a) la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la que se ha obtenido de otra fuente o
- (b) el profesional ejerciente tiene dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,

el profesional ejerciente determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo.

51. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas y no corregidas durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A118–A119)

Trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente

52. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A120– A124)

- (a) evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del profesional ejerciente. En el caso de un experto externo del profesional ejerciente, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A125–A128)
- (b) obtendrá conocimiento suficiente en el campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartados A129–A130)
- (c) acordará con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto; y (Ref: Apartados A131–A132)
- (d) evaluará lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A133–A134)

Trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno (Ref: Apartado A135)

53. Cuando se va a utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, el profesional ejerciente evaluará si dicho trabajo es adecuado para sus propósitos.

54. Si la información a utilizar como evidencia se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de una parte responsable o de un medidor o evaluador, el profesional ejerciente, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para sus fines:

- (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;
- (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto y
- (c) evaluará lo adecuado del trabajo de dicho experto como evidencia.

55. Si el profesional ejerciente prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, evaluará lo siguiente:

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

## Manifestaciones escritas

56. El profesional ejerciente solicitará a la parte o partes apropiadas una manifestación escrita:

- (a) de que han proporcionado al profesional ejerciente toda la información que la parte o partes apropiadas conocen que sea relevante para el encargo. (Ref: Apartados A54–A55 y A136–A138)
- (b) Confirmación de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, así como que todas las cuestiones relevantes se reflejan en la información sobre la materia objeto de análisis.

57. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el profesional ejerciente determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia relevante para la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente las solicitará.

58. Cuando las manifestaciones escritas se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente:

- (a) evaluará su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones (escritas o verbales); y
- (b) considerará si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones.

59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.  
Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son fiables

60. Si no se le proporcionan una o varias manifestaciones escritas o el profesional ejerciente concluye que existen reservas suficientes en relación con la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de los que proporcionan las manifestaciones escritas, o que estas no son fiables por algún otro motivo, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A139)

- (a) discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas;
- (b) evaluará de nuevo la integridad de aquellos a quienes se solicitaron las manifestaciones o las proporcionaron y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general; y
- (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe de aseguramiento.

## Hechos posteriores

61. Cuando sea aplicable al encargo, el profesional ejerciente considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe y responderá de manera adecuada a los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe que, de haber sido conocidos por él en la fecha de su informe, pudieran haberle llevado a rectificarlo. La extensión con la que tome en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos acontecimientos para afectar a la información sobre la materia objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del profesional ejerciente. El profesional ejerciente no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A140–A141)

#### Otra información

62. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella incluyen otra información, el profesional ejerciente estudiará esa otra información con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A142)

- (a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre ella;
- (b) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda.

#### Descripción de los criterios aplicables

63. El profesional ejerciente evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a o describe adecuadamente los criterios aplicables. (Ref: Apartados A143–A145)

#### Formación de la conclusión de aseguramiento

64. El profesional ejerciente evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentará obtener evidencia adicional. El profesional ejerciente considerará toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. Si al profesional ejerciente le resulta imposible obtener evidencia adicional necesaria,

considerará las implicaciones en su conclusión según el apartado 65. (Ref: Apartados A146–A152)

65. El profesional ejerciente llegará a una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. Para llegar a esa conclusión, el profesional ejerciente considerará su conclusión según el apartado 64 en relación con la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y una evaluación sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, ya sea individualmente o de forma agregada. (Ref: Apartados A3 y A153–A154)

66. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, existe una limitación al alcance y expresará una conclusión con salvedades, denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) o renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A155–A157)

Preparación del informe de aseguramiento

67. El informe de aseguramiento será un informe escrito y expresará claramente la conclusión del profesional ejerciente acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartados A2, A158–A160)

68. La conclusión del profesional ejerciente se distinguirá 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 de los encargos, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A158–A160)

Contenido del informe de aseguramiento

69. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación:

- (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente. (Ref: Apartado A161)
- (b) Destinatario. (Ref: Apartado A162)
- (c) Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia subyacente objeto de análisis. Cuando la conclusión del profesional ejerciente se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte apropiada, esa declaración se adjuntará al informe de aseguramiento, se reproducirá en el informe de aseguramiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe. (Ref: Apartado A163)
- (d) Identificación de los criterios aplicables. (Ref: Apartado A164)



- (e) Si es adecuado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartado A165)
- (f) Cuando los criterios aplicables tienen un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad. (Ref: Apartados A166–A167)
- (g) Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso al medidor o evaluador, y describa sus responsabilidades y las responsabilidades del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A168)
- (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con esta NIEA o, si hay una NIEA específica para la materia objeto de análisis, con dicha NIEA. (Ref: Apartados A169–A170)
- (i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartado A171)
- (j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. (Ref: Apartado A172)
- (k) Un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:
  - (i) los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que la de un encargo de seguridad razonable; y
  - (ii) en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref: Apartados A6, A173–A177)
- (l) La conclusión del profesional ejerciente: (Ref: Apartados A2, A178–180)
  - (i) Si es adecuado, la conclusión informará a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A179)

- (ii) En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará de forma positiva. (Ref: Apartado A178)
- (iii) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará 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. (Ref: Apartado A180)
- (iv) La conclusión en (ii) o (iii) se redactará utilizando los términos adecuados a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a: (Ref: Apartado A181)
  - a. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
  - b. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
  - c. una declaración realizada por la parte apropiada.
- (v) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:
  - a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y
  - b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A182)
- (m) La firma del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A183)
- (n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A184)
- (o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Referencia al experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento

70. Si el profesional ejerciente se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa en ese informe. (Ref: Apartados A185–A187)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

71. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen un determinado formato o redacción para el informe de aseguramiento, este informe se referirá a esta o a otras NIEA sólo si incluye, como mínimo, todos los elementos identificados en el apartado 69.

Conclusiones no modificadas y modificadas

72. El profesional ejerciente expresará una conclusión no modificada cuando concluya:

- (a) En el caso de un encargo de seguridad razonable, que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o
- (b) en el caso de un encargo de seguridad limitada que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis no se ha preparado de conformidad con los criterios aplicables.

73. Si el profesional ejerciente considera necesario:

- (a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis (un párrafo de énfasis) o
- (b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del profesional ejerciente, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión. En el caso de un párrafo de énfasis, dicho párrafo sólo se referirá a información presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis.

74. El profesional ejerciente expresará 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 podría ser material (véase el apartado 66). En esos casos, el profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión.
- (b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). (Ref: Apartado A190)

75. El profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto, 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. Una conclusión con salvedades se expresará como “excepto por” los efectos, o posibles efectos, de la cuestión a la que se refiere la salvedad. (Ref: Apartados A188–A189)

76. Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada debido a una limitación al alcance, pero también tiene conocimiento de una o más cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, el profesional ejerciente incluirá en el informe de aseguramiento una descripción clara tanto de la limitación al alcance como de la cuestión o cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.

77. Cuando una declaración de la parte apropiada ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, el profesional ejerciente:

- (a) expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) redactada en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables o
- (b) si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte apropiada, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un párrafo de énfasis que se refiera a la declaración de la parte apropiada que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartado A191)
- (c) Otras responsabilidades de comunicación

78. El profesional ejerciente considerará si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros. (Ref: Apartado A192)

#### Documentación

79. El profesional ejerciente preparará oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento, que sea suficiente y adecuada para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartados A193– A197)

- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las NIEA 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.

80. Si el profesional ejerciente identifica información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, el profesional ejerciente documentará el modo en que trató dicha incongruencia.

81. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A198–A199)

82. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A200)

83. Cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional ejerciente, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:

- (a) los motivos específicos de las modificaciones o incorporaciones y
- (b) la fecha en que se realizó y las personas que las hicieron y revisaron.

\*\*\*

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Introducción (Ref: Apartado 6)**

A1. En un encargo de consultoría, el profesional ejerciente utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento. 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, 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 ejerciente y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento.

#### **Objetivos**

Encargos en los que la información sobre la materia objeto de análisis está compuesta por varios aspectos (Ref: Apartados 10, 65, 69(I))

A2. En el caso de que la información sobre la materia objeto de análisis esté compuesta por varios aspectos, se pueden dar conclusiones separadas para cada uno de ellos. No es necesario que todas esas conclusiones separadas se refieran al mismo grado de seguridad. Por el contrario, cada conclusión se expresa en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Cuando se dan conclusiones separadas, las menciones en esta NIEA a la conclusión en el informe de aseguramiento se refieren a cada conclusión.

#### Definiciones

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos en encargos de seguridad limitada y de seguridad razonable (Ref: Apartado 12(a)(i))

A3. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las principales diferencias entre los procedimientos para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada son, entre otras:

- (a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico, poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, que lo que sería para un encargo de seguridad razonable.
- (b) En un encargo de seguridad limitada el profesional ejerciente puede:
  - seleccionar menos elementos para su examen o
  - aplicar menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como otros procedimientos).
- (c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados para responder al riesgo del encargo implican el desarrollo de expectativas suficientemente precisas como para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable.
- (d) Además, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, en un encargo de seguridad limitada se puede obtener evidencia adecuada mediante indagaciones y considerando las respuestas recibidas teniendo en cuenta circunstancias del encargo conocidas.

- (e) Adicionalmente, cuando aplica procedimientos de revisión analítica en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, utilizar datos con un mayor grado de agregación, como datos trimestrales en vez de datos mensuales o utilizar datos que no han sido sometidos a procedimientos separados para probar su fiabilidad con la misma extensión que se haría en un encargo de seguridad razonable.

Un grado de seguridad significativo (Ref: Apartados 12(a)(i)(b), 47L)

A4. El grado de seguridad que el profesional ejerciente prevé obtener, por lo general, no es cuantificable y el hecho de que sea significativo es una cuestión que el profesional ejerciente debe determinar aplicando su juicio profesional en función de las circunstancias del encargo. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente aplica procedimientos que son limitados en comparación con los que son necesarios en un encargo de seguridad razonable pero, no obstante, se planifican para obtener un grado de seguridad que sea significativo. 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 con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente (véanse también los apartados A16-A18).

A5. 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.

A6. Puesto que el grado de seguridad que obtiene el profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada varía, el informe del profesional ejerciente contiene un resumen informativo de los procedimientos aplicados, ya que se reconoce que la posibilidad de evaluar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente (véanse los apartados 69(k) y A 173-A177).

A7. Algunos de los factores que pueden ser pertinentes para la determinación de lo que constituye una seguridad significativa en un encargo concreto son, por ejemplo:

- Las características de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, y si hay alguna NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis.

- Instrucciones u otras indicaciones de la parte contratante sobre la naturaleza de la seguridad que dicha parte intenta que el profesional ejerciente alcance. Por ejemplo, los términos del encargo pueden estipular determinados procedimientos que la parte contratante considera necesarios o determinados aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis en los que la parte contratante desearía que el profesional ejerciente enfocara procedimientos. No obstante, el profesional ejerciente puede considerar que son necesarios otros procedimientos con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada para lograr una seguridad significativa.
- Prácticas generalmente aceptadas, si las hay, relativas a encargos de aseguramiento para la información sobre la materia objeto de análisis, o para información sobre la materia objeto de análisis similar o relacionada.
- Las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Por lo general, cuanto mayores sean las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, mayor será el grado de seguridad requerido para que les resulte significativo. Por ejemplo, en algunos casos, la consecuencia para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada puede ser tan importante que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional ejerciente obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.
- La expectativa de los usuarios a quienes se destina el informe de que el profesional ejerciente formulará la conclusión de seguridad limitada relativa a la información sobre la materia objeto de análisis en un plazo corto de tiempo y con un coste reducido.

Ejemplos de informes de constatación (Ref: Apartado 12(a)(ii)(a))

A8. Como ejemplos de encargos que se pueden realizar de conformidad con esta NIEA están:

- (a) Sostenibilidad – Un encargo de sostenibilidad implica la obtención de un grado de seguridad sobre un informe preparado por la dirección o por un experto de la dirección (el medidor o evaluador) sobre la sostenibilidad del resultado de la entidad.
- (b) Cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias – Un encargo sobre el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias implica obtener un grado de seguridad sobre una declaración hecha por otra parte (el medidor o evaluador) del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- (c) Relación calidad precio – Un encargo sobre la relación calidad precio implica obtener un grado de seguridad sobre una medida o evaluación de la relación calidad precio hecha por otra parte (el medidor o evaluador).

**Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento (Ref: Apartado 12(b))**



A9. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:

- la aplicación de escepticismo profesional y de juicio profesional;
- la planificación y realización de un encargo de aseguramiento así como obtención y evaluación de evidencia;
- la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;
- la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos;
- la aplicación de los procedimientos que resulten adecuados para el encargo (los cuales pueden incluir indagación, inspección, recálculo, reejecución, observación, confirmación y procedimientos analíticos); y
- las prácticas de documentación sistemática y habilidades para la redacción de informes de aseguramiento.
- Criterios (Ref: Apartado 12(c), Anexo)

A10. 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. Lo adecuado de los criterios depende del contexto, es decir, se determina en el contexto de 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, un medidor o evaluador puede seleccionar, como uno de los criterios cuando la materia subyacente objeto de análisis sea la satisfacción de los clientes, el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente; otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. 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. Unos criterios adecuados incluyen, si es necesario, criterios para la presentación y revelación de información.

Riesgo del encargo (Ref: Apartado 12(f))

A11. 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.

A12. 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) riesgo en el que influye directamente el profesional ejerciente, que es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el profesional ejerciente no detecten la existencia de una incorrección material (riesgo de detección).

A13. 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.

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

A14. 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 evalúa o se mide sobre la base de ciertos criterios.

La parte contratante (Ref: Apartado 12(g), Anexo)

A15. Según las circunstancias, la parte contratante puede ser la dirección o los responsables del gobierno de la parte responsable, el poder legislativo, los usuarios a quienes se destina el informe, el medidor o evaluador, o un tercero distinto.

Usuarios a quienes se destina el informe (Ref: Apartado 12(m), Anexo)

A16. 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.

A17. 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 basándose en los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, 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 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 (véanse los apartados A115-A117).

A18. 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 determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el apartado 69(f) requiere que se haga 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 (véanse los apartados A166-A167).

Información sobre la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 12(x), Anexo)

A19. En algunos casos, la información sobre la materia objeto de análisis puede consistir en una declaración que evalúa un aspecto de un proceso o del resultado o cumplimiento, en relación con los criterios. Por ejemplo, "el control interno de ABC funcionó de manera eficaz de acuerdo con los criterios XYZ durante el periodo..." o "la estructura de gobierno de ABC estuvo de conformidad con los criterios XYZ durante el periodo..."

La parte o partes apropiadas (Ref: Apartado 13, Anexo)

A20. Las funciones que desempeñan la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante pueden variar (véase apartado A36). Asimismo, las estructuras de dirección y gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Debido a esta diversidad, no es posible en las NIEA especificar para todos los encargos la persona o personas ante las que el profesional ejerciente debe indagar, a las que debe solicitar manifestaciones o comunicar de algún otro modo en todas las circunstancias. En algunos casos, por ejemplo, cuando la parte o partes apropiadas son sólo una parte del conjunto de una entidad legal, identificar a las personas adecuadas dentro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad con las cuales comunicarse requerirá la aplicación de juicio profesional para determinar la persona o personas que tienen las responsabilidades adecuadas y el conocimiento sobre las cuestiones de las que se trata.

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo (Ref: Apartados 1, 5, 15)

A21. Esta NIEA comprende requerimientos que son aplicables a los encargos de aseguramiento<sup>3</sup> (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), así como a los encargos conformes a una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis. En algunos casos, una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis también es aplicable al encargo. Una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis es pertinente para el encargo cuando la NIEA está en vigor, la materia subyacente objeto de análisis de la NIEA es pertinente para el encargo y se dan las circunstancias que trata la NIEA.

A22. Las NIA y las NIER se han redactado para auditorías y revisiones de información financiera histórica, respectivamente, y no son aplicables a otros encargos de aseguramiento. Pueden, sin embargo, proporcionar orientaciones en

---

<sup>3</sup> Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

relación con el proceso del encargo en general a profesionales que realizan un encargo de aseguramiento de conformidad con esta NIEA.

Texto de una NIEA (Ref: Apartados 12, 16)

A23. Las NIEA contienen tanto los objetivos que persigue el profesional ejerciente al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir al profesional ejerciente alcanzar dichos objetivos. Adicionalmente, contienen las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, las disposiciones introductorias que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NIEA, y definiciones.

A24. Los objetivos de una NIEA proporcionan el contexto en el que se han establecido los requerimientos de la NIEA, y tienen como finalidad facilitar:

- (a) la comprensión de lo que necesita conseguir y
- (b) la decisión acerca de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos.

Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de una NIEA por parte del profesional ejerciente proporcione una base suficiente para que este alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de aseguramiento varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIEA, el profesional ejerciente es responsable de la determinación de los procedimientos necesarios para cumplir los requerimientos de las NIEA aplicables y alcanzar los objetivos que se establecen en ellas. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales a los requeridos por las NIEA, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NIEA.

A25. Los requerimientos de las NIEA se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

A26. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. En especial, puede:

Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación e incluir ejemplos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también puede proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIEA. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público o para firmas de

pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIEA. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de aplicar y cumplir los requerimientos de una NIEA.

A27. Las definiciones en las NIEA se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIEA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones.

A28. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIEA o en el título e introducción del anexo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 17)

A29. Aunque algunos procedimientos sólo se requieren en encargos de seguridad razonable, pueden, no obstante, ser adecuados en algunos encargos de seguridad limitada.

Requerimientos de ética (Ref: Apartados 3(a), 20, 22(a))

A30. 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.

A31. La Parte A del Código de Ética también proporciona un marco conceptual a los profesionales de la contabilidad para su aplicación en:

- (a) La identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:
  - (i) interés propio,
  - (ii) autorrevisión,
  - (iii) abogacía,
  - (iv) familiaridad e
  - (v) intimidación.
- (b) La evaluación de la importancia de las amenazas identificadas y
- (c) la aplicación, en su caso, de salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional ejerciente de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

A32. La Parte B del Código de Ética describe el modo en que el marco conceptual descrito en la Parte A es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en ejercicio, que incluyen:

- nombramiento profesional ejerciente,
- conflictos de intereses,
- segundas opiniones,
- honorarios y otros tipos de remuneración,
- marketing de servicios profesionales,
- regalos e invitaciones,
- custodia de los activos de un cliente,
- objetividad; e
- independencia.

A33. 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. Entre las cuestiones que trata el Código de Ética con respecto a la independencia se incluyen:

- intereses financieros;
- préstamos y avales;
- relaciones empresariales;
- relaciones familiares y personales;
- relación de empleo con clientes de encargos de aseguramiento;
- relación de servicio reciente con un cliente de encargos de aseguramiento;
- relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento;
- vinculación prolongada del personal experimentado con clientes de encargos de aseguramiento;
- prestación de servicios que no proporcionan seguridad a clientes de encargos de aseguramiento;
- honorarios (importe relativo, impagados y contingentes)
- regalos e invitaciones; y
- litigios en curso o amenazas de demandas.

A34. Los requerimientos profesionales, o los de disposiciones legales o reglamentarias son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética relativos a los encargos de aseguramiento cuando tratan todas las cuestiones a las que se refieren los apartados A30-A33 e imponen obligaciones que alcanzan los objetivos de los requerimientos establecidos en las Partes A y B del Código de Ética relativos a los encargos de aseguramiento.

Aceptación y continuidad

Condiciones previas para el encargo (Ref: Apartado 24)

A35. En el sector público, se puede presumir que se dan algunas de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, por ejemplo:

- (a) Se supone que las funciones y responsabilidades de los organismos de auditoría del sector público y las entidades gubernamentales que están cubiertas por el alcance de los encargos de aseguramiento son adecuadas dado que normalmente son establecidas por disposiciones legales;
- (b) el derecho de acceso de los organismos de auditoría del sector público a la información necesaria para la realización del encargo a menudo viene establecido por disposiciones legales o reglamentarias;
- (c) el requerimiento de que la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se refleje en un informe escrito viene impuesta a menudo por una disposición legal; y
- (d) por lo general, existe un propósito racional dado que el encargo se establece por disposición legal.

A36. Si no se dispone de criterios adecuados para toda la materia subyacente objeto de análisis pero el profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios, entonces se puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por sí solo. 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.

Funciones y responsabilidades (Ref: Apartados 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Anexo)

A37. 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. En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Véase en el Anexo una discusión sobre el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

A38. Se puede obtener evidencia de que existe la relación adecuada con referencia a la responsabilidad sobre la materia subyacente objeto de análisis mediante una confirmación proporcionada por la parte responsable. Esa confirmación también establece la base para un entendimiento común de la responsabilidad de la parte responsable y del profesional ejerciente. Una confirmación escrita es la forma más adecuada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En ausencia de una confirmación de responsabilidad escrita, es posible que aún sea adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo si, por ejemplo, otras fuentes, como una disposición legal o un contrato, señalan la responsabilidad. En otros casos, puede ser adecuado rechazar el



encargo según las circunstancias, o revelar las circunstancias en el informe de aseguramiento.

A39. El medidor o evaluador tiene la responsabilidad de disponer de una base razonable para la información sobre la materia objeto de análisis. Lo que constituye una base razonable dependerá de la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. En algunos casos puede resultar necesario un proceso formal con extensos controles internos para proporcionar al medidor o evaluador una base razonable de que la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. El hecho de que el profesional ejerciente vaya a informar con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis no significa que los procesos del medidor o evaluador no deban disponer de una base razonable para la información sobre la materia objeto de análisis.

Adecuación de la materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 24(b)(i))

A40. 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 aplicables, de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

A41. 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.

A42. 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.

A43. La identificación de esas características y la consideración de sus efectos facilita al profesional ejerciente la evaluación de la adecuación de la materia subyacente objeto de análisis y también la determinación del contenido del informe de aseguramiento (véase apartado A163).

A44. En algunos casos, el encargo de aseguramiento puede referirse sólo a una parte de una materia subyacente objeto de análisis más amplia. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede ser contratado para informar sobre uno de los aspectos de la contribución de una entidad al desarrollo sostenible, como, por ejemplo, el número de programas desarrollados por una entidad que tienen

resultados positivos desde el punto de vista medioambiental. En esos casos, en la determinación de si el encargo muestra la característica de tener una materia subyacente objeto de análisis adecuada, puede ser apropiado que el profesional ejerciente considere si es probable que la información sobre el aspecto sobre el que se le pide que informe satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto y también el modo en que se presentará y distribuirá la información sobre la materia objeto de análisis, por ejemplo, si existen programas más significativos con resultados menos favorables sobre los que no está informando la entidad.

Adecuación y disponibilidad de los criterios

Adecuación de los criterios (Ref: Apartado 24(b)(ii))

A45. 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.

A46. Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.

A47. Lo idóneo de unos criterios para un encargo concreto depende de si reúnen las características anteriores. La importancia relativa de cada una de las características de un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

A48. Los criterios se pueden seleccionar o desarrollar de diversas maneras, por ejemplo pueden:

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

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

A49. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias prescriben los criterios que se han de utilizar para el encargo. Salvo indicación en contrario, se presume que esos criterios son adecuados, como lo son los criterios emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe. Esos criterios se denominan criterios predeterminados. Incluso cuando existen criterios predeterminados para una materia subyacente objeto de análisis, unos usuarios concretos pueden acordar que se utilicen otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, se pueden utilizar varios marcos como criterios predeterminados para evaluar la efectividad del control interno. Unos usuarios concretos pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios que satisfagan sus necesidades de información específicas en relación a, por ejemplo, la supervisión prudencial. En esos casos, el informe de aseguramiento:

- (a) Alerta a los lectores de que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada de conformidad con criterios con fines específicos y, en consecuencia, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad (véase el apartado 69(f)) y
- (b) puede indicar, cuando sea pertinente para las circunstancias del encargo, que los criterios no están plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, ni han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.

A50. Si se diseñan los criterios de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis teniendo en cuenta las circunstancias concretas del encargo, esos criterios no son adecuados si generan información sobre la materia objeto de análisis o un informe de aseguramiento que induce a error a los usuarios a quienes se destina el informe. Es aconsejable que los usuarios a quienes se destina el informe o la parte contratante confirmen que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los propósitos

de los usuarios a quienes se destina el informe. La ausencia de esa confirmación puede afectar a lo que se debe hacer para evaluar la adecuación de los criterios y la información sobre los criterios que se da en el informe de aseguramiento.

Disponibilidad de los criterios (Ref: Apartado 24(b)(iii))

A51. 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 (véase apartado A164).
- (d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

A52. Los criterios también pueden estar disponibles sólo para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son aplicables a un fin específico. En ese caso, el apartado 69(f) requiere una declaración para alertar a los lectores sobre este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos (véanse apartados A166-A167).

Acceso a la evidencia (Ref: Apartado 24(b)(iv))  
Cantidad y calidad de la evidencia disponible

A53. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

- (a) Las características de la materia subyacente objeto de análisis o 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 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 será más convincente que concluyente.

#### Acceso a los registros (Ref: Apartado 56)

A54. Intentar obtener una confirmación de la parte o partes apropiadas de que reconocen y comprenden su responsabilidad de proporcionar al profesional ejerciente lo siguiente puede facilitarle determinar si el encargo tiene la característica de acceso a la evidencia:

- (a) Acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la parte o partes apropiadas y que sea relevante para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis, tal como registros, documentación y otro material;
- (b) información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la parte o partes apropiadas para los fines del encargo y
- (c) acceso ilimitado a las personas de la parte o partes apropiadas de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

A55. La naturaleza de las relaciones entre la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante pueden afectar la capacidad del profesional ejerciente de acceder a los registros, documentación y otra información que pueda necesitar como evidencia para realizar el encargo. En consecuencia, es posible que la naturaleza de esas relaciones sean una consideración relevante para determinar si aceptar o no el encargo. En el apartado A139 se mencionan ejemplos de algunas circunstancias en las que puede resultar problemática la naturaleza de esas relaciones.

#### Propósito racional (Ref: Apartado 24(b)(vi))

A56. Al determinar si el encargo tiene un propósito racional, las siguientes pueden ser consideraciones relevantes:

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

el alcance del sesgo que implica su aplicación. La probabilidad de que el encargo tenga un propósito racional es mayor cuando los usuarios a quienes se destina el informe seleccionaron o participaron en la selección de los criterios.

- Cualquier limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente.
- Si el profesional ejerciente piensa que la parte contratante intenta vincular su nombre con la materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis de modo inadecuado.
- Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartado 27)

A57. Beneficia tanto a la parte contratante como al profesional ejerciente, que este comunique por escrito los términos del encargo acordados antes de iniciar el encargo, con el fin de evitar malentendidos. La estructura y el contenido del acuerdo escrito variarán según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional ejerciente no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte apropiada reconoce y comprende sus responsabilidades que se establecen en esas disposiciones legales o reglamentarias.

A58. Las disposiciones legales o reglamentarias, especialmente en el sector público, pueden requerir el nombramiento de un profesional ejerciente y establecer facultades específicas, como la facultad de tener acceso a una o varias partes apropiadas y a otra información, y responsabilidades, como la de requerir que el profesional ejerciente informe directamente a un Ministro, al poder legislativo o al público si una o varias partes apropiadas intentan limitar el alcance del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 29)

A59. 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, por ejemplo, de un encargo de aseguramiento a un encargo que no proporciona seguridad o de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada. 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.

Control de calidad

Profesionales de la contabilidad en ejercicio (Ref: Apartados 20, 31 (a)–(b))

A60. Esta NIEA se ha escrito en el contexto de un conjunto de medidas que se toman para asegurar la calidad de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio, como las medidas tomadas por los

organismos miembro de la IFAC de conformidad con el Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembro de la IFAC y las Declaraciones de Obligaciones de los Organismos Miembro. Esas medidas incluyen:

- Requerimientos de competencia, como formación y referencias de experiencia para la aceptación como miembro, y formación profesional continuada, así como requerimientos de formación para toda la vida laboral.
- Políticas y procedimientos de control de calidad implementados en toda la firma. La NICC 1 se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad en relación con los encargos de aseguramiento y con los encargos de servicios relacionados.
- Un Código de Ética exhaustivo, así como requerimientos de independencia detallados, basados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Control de calidad del encargo en la firma (Ref: Apartados 3(b), 31(a))

A61. 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. Determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia. 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;
- (d) recursos humanos;
- (e) realización de los encargos y
- (f) seguimiento.

A62. Otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que tratan de las responsabilidades de la firma en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todas las cuestiones mencionadas en el apartado anterior e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

A63. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de aseguramiento, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de

aseguramiento y la importancia que tiene para la calidad del encargo de aseguramiento:

- (a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- (b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.
- (c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.
- (d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.

Un sistema de control de calidad eficaz incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente.

A65. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- (a) La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- (b) La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
- (c) El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- (d) El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de aseguramiento, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.

A66. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de aseguramiento no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Habilidades, conocimiento y experiencia en relación con la materia subyacente objeto de análisis y su medida o evaluación (Ref: Apartado 31(c))

A67. A un profesional ejerciente se le puede solicitar que realice encargos de aseguramiento sobre un amplio abanico de materias objeto de análisis subyacentes y de información sobre la materia objeto de análisis. En algunos



casos se pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee una determinada persona.

A68. El Código de Ética obliga al profesional de la contabilidad en ejercicio a prestar únicamente aquellos servicios que pueda realizar de modo competente<sup>4</sup>. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada, y la utilización por el profesional ejerciente del trabajo de un experto del profesional ejerciente 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 esta NIEA, 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.

Asignación del equipo

Competencia y capacidad conjuntas (Ref: Apartado 32)

A69. La NICC 1 requiere que la firma establezca políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma tiene la competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos para hacerlo<sup>5</sup>.

Experto del profesional ejerciente (Ref: Apartados 32(a), 32(b)(i))

A70. Parte del trabajo de aseguramiento puede ser realizado por un equipo multidisciplinario que incluye uno o varios expertos del profesional ejerciente. Por ejemplo, se puede necesitar a un experto del profesional ejerciente para facilitar la obtención de conocimiento sobre la materia subyacente objeto de análisis y otras circunstancias del encargo o sobre una o varias de las cuestiones mencionadas en el apartado 46R (en el caso de un encargo de seguridad razonable) o 46L (en el caso de un encargo de seguridad limitada).

A71. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede resultar adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos en el apartado 52 en la etapa de aceptación o continuidad del encargo.

Otros profesionales ejercientes Apartado 32(b)(ii))

A72. Es posible que la información sobre la materia objeto de análisis incluya información sobre la cual otro profesional ejerciente ha expresado una conclusión. El profesional ejerciente, al concluir acerca de la información sobre la

---

<sup>4</sup> Código de Ética del IESBA, apartado 210.6

<sup>5</sup> NICC 1, apartado 26

materia objeto de análisis, puede decidir utilizar la evidencia sobre la que se basa la conclusión de ese otro profesional ejerciente para proporcionar evidencia relativa a la información sobre la materia objeto de análisis.

A73. Se puede utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, por ejemplo, en relación con una materia subyacente objeto de análisis en una localidad remota o en una jurisdicción extranjera. Esos otros profesionales ejercientes no forman parte del equipo del encargo. Cuando el equipo del encargo prevé utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, pueden ser consideraciones relevantes:

- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
- La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
- El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
- Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

Responsabilidades de revisión (Ref: Apartado 33(c))

A74. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma relativos a la responsabilidad de revisión se establecen basándose en que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia.<sup>6</sup>

Revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 36(b))

A75. Otras cuestiones que se pueden considerar en una revisión de control de calidad de un encargo son:

- (a) la evaluación realizada por el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma con relación al encargo;
- (b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y
- (c) si la documentación del encargo seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Escepticismo profesional y juicio profesional  
Escepticismo profesional (Ref: Apartado 37)

A76. El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:

---

<sup>6</sup> NICC 1, apartado 33

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las NIEA.
- Las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.

A77. El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para que el profesional ejerciente, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

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

A78. 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.

A79. Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, el profesional ejerciente puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos a menos que tenga motivos para pensar lo contrario. Sin embargo, el apartado 50 requiere que el profesional ejerciente se plantee la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría.

A80. 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 (Ref: Apartado 38)

A81. 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 NIEA 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 NIEA y obtener evidencia.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIEA y, de cualquier NIEA específica para una materia objeto de análisis. 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.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.

A82. 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.

A83. 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 ejerciente la formación de juicios razonables y fundados, así como el grado en el que elementos específicos de la información sobre la materia objeto de análisis se ven afectados por el juicio de la parte apropiada.

A84. 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.

A85. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente. A este respecto, el apartado 79 requiere que el profesional ejerciente prepare documentación suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización del 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.

Planificación y realización del encargo  
Planificación (Ref: Apartado 40)

A86. La planificación supone que el socio del encargo, otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto clave del profesional ejerciente desarrollen una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo y un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de

los procedimientos de obtención de evidencia que se deben aplicar y los motivos por los que se seleccionan. Una adecuada planificación facilita prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional ejerciente a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilita la dirección, supervisión y revisión de su trabajo. Además, facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales ejercientes y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la complejidad de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios. Como ejemplos de las principales cuestiones que se pueden considerar están:

- Las características del encargo que definen su alcance, así como los términos del encargo y las características de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios.
- El momento de realización y la naturaleza de las comunicaciones que se requieren.
- Los resultados de las actividades de aceptación del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la parte apropiada por el socio del encargo.
- El proceso del encargo.
- El conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno por el profesional ejerciente, así como de los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.
- La identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo del encargo.
- El grado en el que es relevante para el encargo el riesgo de fraude.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos.
- El impacto sobre el encargo de la función de auditoría interna.

A87. El profesional ejerciente puede decidir discutir elementos de la planificación con la parte o partes apropiadas para facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la parte o partes apropiadas). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global del encargo y el plan del encargo siguen siendo responsabilidad del profesional ejerciente. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global del encargo o en el plan del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de procedimientos detallados con la parte o las partes apropiadas puede comprometer la eficacia del encargo, al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.

A88. La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e iterativo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida, el profesional ejerciente puede tener que modificar la estrategia global y el plan del encargo y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

A89. En el caso de encargos de menor dimensión o menos complejos, un equipo del encargo muy pequeño puede realizar todo el encargo, en el que quizás sólo participa el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) trabajando sin otros miembros del equipo del encargo. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento de la estrategia global del encargo en esos casos no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad del encargo, lo que incluye la materia subyacente objeto de análisis y los criterios, y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, en el caso de un encargo recurrente, un breve memorando preparado al finalizar el periodo anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en el encargo recién finalizado, actualizado en el periodo actual mediante discusiones con partes apropiadas, puede servir como estrategia documentada para el encargo actual.

A90. Si en las circunstancias descritas en el apartado 43, el profesional ejerciente continúa el encargo:

- (a) Cuando, según el juicio del profesional ejerciente, los criterios aplicables inadecuados o la materia subyacente objeto de análisis no apropiada pueden inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe, una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) sería apropiada en función de las circunstancias, según lo material y generalizada que sea la cuestión.
- (b) En otros casos, sería adecuada una conclusión con salvedades o una denegación de la conclusión (abstención), según, a juicio del profesional ejerciente, lo material y generalizada que sea la cuestión.

A91. Por ejemplo, si después de aceptar el encargo, el profesional ejerciente descubre que la aplicación de los criterios aplicables conduce a una información sobre la materia objeto de análisis sesgada, y el sesgo de la información sobre la materia objeto de análisis es material y generalizado, entonces, en esas circunstancias, sería apropiada una conclusión desfavorable (adversa).

Importancia relativa o materialidad (Ref: Apartado 44)

A92. 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.

A93. Es posible que los criterios aplicables aborden el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la información sobre la materia objeto de análisis y, en consecuencia, proporcionen al profesional ejerciente un marco de referencia cuando considera la importancia relativa para el encargo. Si bien los criterios aplicables pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa comprende las cuestiones examinadas en los apartados A92-A100. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación del concepto de importancia relativa, estos apartados proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A94. 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. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

- (a) Tienen un conocimiento razonable de la materia subyacente objeto de análisis y están dispuestos a analizar la información sobre la materia objeto de análisis con una diligencia razonable;
- (b) comprenden que la información sobre la materia objeto de análisis se prepara y ajusta a los niveles adecuados de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa comprendido en los criterios aplicables;
- (c) comprenden cualquier incertidumbre inherente que interviene en la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis y
- (d) toman decisiones razonables basándose en la información sobre la materia objeto de análisis 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 (véanse también los apartados A16-A18).

A95. La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos, cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio del profesional ejerciente.

A96. Entre los factores cualitativos están, por ejemplo:

- El número de personas o de entidades afectadas por la materia objeto de análisis.
- La interacción y el peso relativo de varios componentes de la información sobre la materia objeto de análisis cuando está formada por múltiples componentes como, por ejemplo, un informe que incluye numerosos indicadores de resultados.
- La redacción elegida en relación con la información sobre la materia objeto de análisis que se expresa en estilo narrativo.
- Las características de la presentación que se ha adoptado para la información sobre la materia objeto de análisis cuando los criterios aplicables permiten variaciones en dicha presentación.
- La naturaleza de una incorrección, por ejemplo, la naturaleza de las desviaciones de un control que se han observado cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz.
- Si una incorrección afecta al cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
- En el caso de información periódica sobre una materia subyacente objeto de análisis, el efecto de un ajuste que afecta a información sobre la materia objeto de análisis pasada o actual o que es probable que afecte a información futura sobre la materia objeto de análisis.
- Si una incorrección es el resultado de un acto intencionado o no intencionado.
- Si una incorrección es significativa con respecto al conocimiento del profesional ejerciente de comunicados previos a los usuarios, por ejemplo, en relación con el resultado esperado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- Si una incorrección se refiere a la relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, o su relación con otras partes.
- Si se ha fijado un umbral o un valor de referencia, si el resultado del procedimiento se desvía de ese valor.
- Cuando la materia subyacente objeto de análisis es un programa del gobierno o una entidad del sector público, si un determinado aspecto del programa o de la entidad es significativo con respecto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o de la entidad.
- Cuando la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a una conclusión sobre el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, la gravedad de las consecuencias de un incumplimiento.

A97. Los factores cuantitativos se refieren a la magnitud de las incorrecciones relativas a los importes sobre los que se informa para los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis que, en su caso:

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



A98. Cuando son aplicables factores cuantitativos, planificar el encargo únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones individualmente inmatrimiales no corregidas y no detectadas puede conducir a que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. En consecuencia, al planificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos, puede resultar apropiado que el profesional ejerciente determine un importe inferior a la importancia relativa como base para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

A99. La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento. En consecuencia, cuando el encargo abarca algunos, pero no todos, los aspectos de la información que se comunica sobre una materia subyacente objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte que abarca el encargo.

A100. Concluir sobre la importancia relativa de las incorrecciones identificadas como resultado de los procedimientos aplicados es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Los criterios aplicables para un encargo sobre la relación calidad-precio del servicio de urgencias de un hospital pueden comprender la celeridad de los servicios proporcionados, la calidad de los servicios, el número de pacientes tratados en un turno y la comparación del coste de los servicios con otros hospitales similares. Si se satisfacen tres de estos criterios aplicables pero uno de los criterios aplicables no se satisface por un pequeño margen, entonces es necesario el juicio profesional para concluir sobre el conjunto de la relación calidad-precio del servicio de urgencias del hospital.
- En un encargo de cumplimiento, la entidad puede haber cumplido nueve requerimientos de la disposición legal o reglamentaria aplicable, pero no haber cumplido con el décimo. El juicio profesional es necesario para concluir si la entidad ha cumplido con la disposición legal o reglamentaria aplicable. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede tener en cuenta la significatividad del requerimiento que la entidad no cumplió, así como la relación de ese requerimiento con los demás requerimientos de la disposición legal o reglamentaria aplicable.

Conocimiento de las circunstancias del encargo (Ref: Apartados 45–47R)

A101. Las discusiones entre el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo, y cualquier experto externo del profesional ejerciente clave, sobre la posibilidad de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, y la aplicación de los criterios aplicables a los hechos y circunstancias del encargo, pueden facilitar al equipo del encargo la planificación y realización del encargo. También es útil comunicar cuestiones relevantes a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no hayan participado en la discusión.

A102. La obtención de conocimiento sobre la materia subyacente objeto de análisis y otras circunstancias del encargo proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para ejercitar su juicio profesional durante todo el encargo, por ejemplo:

- Al considerar las características de la materia subyacente objeto de análisis;
- al evaluar lo adecuado de los criterios;
- al considerar los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo, incluso cuando es necesaria una consideración especial; por ejemplo, la necesidad de habilidades especializadas o el trabajo de un experto;
- al establecer y evaluar si los niveles cuantitativos de importancia relativa (en su caso) continúan siendo adecuados y al considerar los factores cualitativos de importancia relativa;
- al desarrollar expectativas que se usarán al aplicar procedimientos analíticos;
- al diseñar y aplicar procedimientos; y (Ref:
- al evaluar la evidencia, así como la razonabilidad de las manifestaciones escritas y orales recibidas por el profesional ejerciente.

A103. El profesional ejerciente tiene, por lo general, un conocimiento menos profundo que la parte responsable de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. El profesional ejerciente tiene también, por lo general, un conocimiento menos profundo de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable, por ejemplo, mientras que en algunos encargos de seguridad limitada es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento del control interno sobre la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis, por lo general, este no es el caso.

A104. En un encargo de seguridad limitada, la identificación de las áreas en las que es probable que la materia subyacente objeto de análisis contenga incorrecciones materiales permite al profesional ejerciente centrar los procedimientos en esas áreas. Por ejemplo, en un encargo en el que la información sobre la materia objeto de análisis consiste en un informe de sostenibilidad, el profesional ejerciente puede centrarse en ciertas áreas del informe de sostenibilidad. El profesional ejerciente puede diseñar y aplicar procedimientos a toda la información sobre la materia objeto de análisis cuando la información sobre la materia objeto de análisis sólo cubre un área o cuando la obtención de seguridad sobre todas las áreas de la información sobre la materia objeto de análisis es necesaria para alcanzar una seguridad significativa.

A105. En un encargo de seguridad razonable, la obtención de conocimiento relativo al control interno relativo a la información sobre la materia objeto de análisis facilita al profesional ejerciente la identificación de los tipos de incorrecciones y de los factores que pueden afectar a los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis. Se requiere que el profesional ejerciente evalúe el diseño de los controles pertinentes y determine si

se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a las indagaciones ante la parte responsable. El juicio profesional es necesario para determinar los controles que son pertinentes en función de las circunstancias del encargo.

A106. En un encargo de seguridad limitada, la consideración del proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis facilita al profesional ejerciente el diseño y la aplicación de procedimientos que tratan las áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales. En la consideración del proceso utilizado, el profesional ejerciente aplica su juicio para determinar los aspectos del proceso que son relevantes para el encargo y puede indagar ante la parte apropiada sobre esos aspectos.

A107. Tanto en un encargo de seguridad razonable como en un encargo de seguridad limitada, los resultados del proceso de valoración del riesgo por la entidad también pueden facilitar al profesional ejerciente la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

#### Obtención de evidencia

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (Ref: Apartados 48(L)-49(R))

A108. El profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda. Los procedimientos enumerados a continuación se pueden utilizar, por ejemplo, en la planificación o en la realización del encargo, según el contexto en el que los aplica el profesional ejerciente:

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

A109. Entre los factores que pueden afectar a la selección de los procedimientos por el profesional ejerciente están la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis, el grado de seguridad que se ha de obtener y las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como las correspondientes restricciones de tiempo y coste.

A110. En algunos casos, puede ocurrir que una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis contenga requerimientos que afecten a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos. Por ejemplo, una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis puede describir la naturaleza o la extensión de procedimientos concretos que se

han de aplicar o el grado de seguridad que se espera alcanzar en un determinado tipo de encargo. Incluso en esos casos, la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión exactos de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

A111. En algunos encargos, es posible que el profesional ejerciente no identifique ninguna área en la que sea posible que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Con independencia de si se han identificado tales áreas, el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos con el fin de obtener un grado de seguridad significativo.

A112. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este realice procedimientos adicionales. Esos procedimientos pueden incluir solicitar al medidor o evaluador que examine la cuestión identificada por el profesional ejerciente y, en su caso, a realizar ajustes en la información sobre la materia objeto de análisis.

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (Ref: Apartado 49L)

A113. Es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento de incorrecciones que, después de aplicar su juicio profesional, claramente no sean indicativas de la existencia de incorrecciones materiales. Los siguientes son ejemplos de casos en los que es posible que no se requieran procedimientos adicionales porque, a juicio del profesional ejerciente, las incorrecciones identificadas claramente no son indicativas de la existencia de incorrecciones materiales:

- Si la importancia relativa es de 10.000 unidades y a juicio del profesional ejerciente es posible que exista un error de 100 unidades, por lo general no serían necesarios procedimientos adicionales, salvo si se deben tener en cuenta otros factores cualitativos, porque es probable que el riesgo de una incorrección material sea aceptable en las circunstancias del encargo.
- Al aplicar un conjunto de procedimientos en un área en la que es probable que se produzcan incorrecciones materiales, si una respuesta a una indagación, entre muchas, no fue la que se esperaba, es posible que no resulten necesarios procedimientos adicionales si el riesgo de que existan incorrecciones materiales está, a pesar de ello, a un nivel aceptable en las circunstancias del encargo teniendo en cuenta el resultado de otros procedimientos.

A114. Pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales. Los siguientes ejemplos

muestran casos en los que se pueden necesitar procedimientos adicionales dado que las incorrecciones identificadas son indicativas de que es posible que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales:

- Al aplicar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente puede identificar una fluctuación o una relación que es incongruente con otra información relevante o que difiere de manera significativa de importes o ratios esperados.
- Puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente una posible incorrección material al revisar fuentes externas.
- Si los criterios aplicables permiten una tasa de error del 10% y, basándose en una determinada prueba, el profesional ejerciente ha descubierto una tasa de error del 9%, es posible que resulten necesarios procedimientos adicionales porque el riesgo de una incorrección material puede no ser aceptable en las circunstancias del encargo.
- Si los resultados de procedimientos analíticos cumplen las expectativas pero, no obstante, están muy cerca de exceder el valor esperado, entonces es posible que se requieran procedimientos adicionales porque el riesgo de una incorrección material puede no ser aceptable en las circunstancias del encargo.

A115. En el caso de un encargo de seguridad limitada, si llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, de conformidad con el apartado 49L el profesional ejerciente debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Entre los procedimientos adicionales puede estar, por ejemplo, indagar ante la parte o partes apropiadas o aplicar otros procedimientos según sea adecuado en función de las circunstancias.

A116. Si, después de haber aplicado los procedimientos adicionales requeridos por el apartado 49L, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí es causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y es de aplicación el apartado 66.

A117. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía, por ejemplo, por:

- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su conocimiento actualizado de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, obtenido en el transcurso del encargo y

- la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales.

Recopilación de incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 51, 65)

A118. Las incorrecciones no corregidas se acumulan durante el encargo (véase apartado 50) con el fin de evaluar si, individualmente o de manera agregada, son materiales para la formación por el profesional ejerciente de su conclusión.

A119. El profesional ejerciente puede establecer un importe por debajo del cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la información sobre la materia objeto de análisis. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material". Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con el apartado 44; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Consideraciones en el caso de que un experto del profesional ejerciente participe en el encargo

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (Ref: Apartado 52)

A120. Las siguientes cuestiones a menudo son pertinentes en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos con respecto al trabajo de un experto del profesional ejerciente cuando uno o varios expertos del profesional ejerciente realizan parte del trabajo de aseguramiento (véase apartado A70):

- (a) La significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto del encargo (véanse también los apartados A121-A122);
- (b) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (c) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- (d) el conocimiento y la experiencia del profesional ejerciente en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto y
- (e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma a la que pertenece el profesional ejerciente (véanse también los apartados A123-A124).

## Integración del trabajo de un experto del profesional ejerciente

A121. Los encargos de aseguramiento se pueden realizar sobre una amplia gama de materias objeto de análisis subyacentes que requieren habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que poseen el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y para los que se recurre a un experto del profesional ejerciente. En algunas situaciones, se consultará al experto del profesional ejerciente para que proporcione asesoramiento sobre una cuestión determinada, pero cuanto mayor sea la significatividad del trabajo del experto del profesional ejerciente en el contexto del encargo, más probabilidades habrá de que ese experto trabaje como parte de un equipo multidisciplinario formado por expertos sobre la materia objeto de análisis y otro personal. Cuanto más integrado esté el trabajo de ese experto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión del conjunto del trabajo, más importante será una comunicación eficaz recíproca entre el experto del profesional ejerciente y el resto del personal. Una comunicación eficaz recíproca facilita la correcta integración del trabajo del experto con el trabajo de los demás en el encargo.

A122. Como se menciona en el apartado A71, cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede ser adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos por el apartado 52 en la fase de aceptación o continuidad del encargo. Esto es especialmente aplicable cuando el trabajo del experto del profesional ejerciente se vaya a integrar completamente con el trabajo del resto del personal y cuando el trabajo del experto del profesional ejerciente vaya a ser utilizado en las fases iniciales del encargo, por ejemplo, durante la planificación inicial y la valoración del riesgo.

Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma del profesional ejerciente

A123. Puede darse el caso de que el experto interno del profesional ejerciente sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1 o a otros requerimientos profesionales o requerimientos establecidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del profesional ejerciente sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal de una firma de la red, que comparte con la firma políticas y procedimientos de control de calidad comunes. Un experto externo del profesional ejerciente no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1.

A124. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma o por terceros indique lo contrario. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar la naturaleza, momento de realización y

extensión de los procedimientos del profesional ejerciente relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente. Los expertos internos del profesional ejerciente están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente. Por ejemplo, los programas de formación de la firma pueden proporcionar a los expertos internos del profesional ejerciente un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de obtención de evidencia. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del profesional ejerciente, pueden afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente para evaluar lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del profesional ejerciente.
- Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de cumplir los requerimientos de esta NIEA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(a))

A125. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto del profesional ejerciente puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros profesionales ejercientes o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma (véanse los apartados A123-A124).

A126. Aunque no es necesario que los expertos del profesional ejerciente tengan la misma competencia que el profesional ejerciente en la realización de todos los aspectos de un encargo de aseguramiento, es posible que el experto del profesional ejerciente cuyo trabajo se utiliza necesite tener el suficiente



conocimiento de las NIEA aplicables para permitirle relacionar el trabajo que se le asigna con el objetivo del encargo.

A127. La evaluación de la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas puede depender de la función del experto del profesional ejerciente y de la significatividad de su trabajo en el contexto del encargo. Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del profesional ejerciente propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

A128. Al evaluar la objetividad del experto externo del profesional ejerciente, puede ser pertinente:

- Indagar ante la parte o partes apropiadas sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tengan la parte o partes apropiadas con el experto externo del profesional ejerciente y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
- Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Los intereses y relaciones que puede resultar pertinente discutir con el experto del profesional ejerciente incluyen:
  - Intereses financieros.
  - Relaciones de negocio y personales.
  - Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el profesional ejerciente obtenga una manifestación escrita del experto externo del profesional ejerciente sobre los posibles intereses o relaciones con la parte o partes apropiadas de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(b))

A129. Tener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del profesional ejerciente permite a este último:

- (a) Acordar con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente; y
- (b) Evaluar lo adecuado de dicho trabajo para los fines del profesional ejerciente.

A130. Algunos aspectos del campo de especialización del experto del profesional ejerciente relevantes para el conocimiento del profesional ejerciente pueden ser, entre otros:

- Si el campo de especialización de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para el encargo.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, así como, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del profesional ejerciente, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto del profesional ejerciente.
- Acuerdo con el experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(c))

A131. Puede resultar adecuado para el acuerdo del profesional ejerciente con el experto del profesional ejerciente incluir también cuestiones como las siguientes:

- (a) las funciones y responsabilidades respectivas del profesional ejerciente y del experto;
- (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el profesional ejerciente y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y
- (c) la necesidad de que el experto del profesional ejerciente cumpla los requerimientos de confidencialidad.

A132. Las cuestiones señaladas en el apartado A124 pueden afectar el grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto del profesional ejerciente, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito.

El acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto externo del profesional ejerciente a menudo adopta la forma de una carta de encargo.

Evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(d))

A133. Las siguientes cuestiones pueden ser pertinentes al evaluar lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente.

- (a) La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia;
- (b) Si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y
- (c) Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

A134. Si el profesional ejerciente determina que el trabajo del experto del profesional ejerciente no es adecuado para los fines del profesional ejerciente, entre las opciones de las que dispone el profesional ejerciente están:

- (a) acordar con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto o
- (b) aplicar procedimientos adicionales adecuados a las circunstancias.

Trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno (Ref: Apartados 53–55)

A135. Aunque los apartados A120-A134 están redactados en el contexto de la utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente, pueden también proporcionar orientaciones útiles con respecto a la utilización de trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 56)

A136. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional ejerciente y la parte o partes apropiadas. La persona o personas a las que el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas serán, por lo general, un miembro de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de, por ejemplo, la estructura de dirección y de gobierno de la parte o partes apropiadas, que pueden variar en cada jurisdicción y en cada entidad, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad.

A137. Entre otras manifestaciones escritas que se solicitan están las siguientes:

- Si la parte o partes apropiadas consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis. Por lo general se incluye en la manifestación escrita o se adjunta a ella un resumen de dichas partidas,
- que son razonables las hipótesis significativas que se han utilizado para realizar cualquier estimación material;
- que la parte o partes apropiadas han comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes o las que claramente no tendrán consecuencias y
- cuando la parte responsable es distinta del medidor o evaluador, que la parte responsable reconoce su responsabilidad sobre la materia subyacente objeto de análisis.

A138. Unas manifestaciones de la parte o partes apropiadas no pueden sustituir otra evidencia que el profesional ejerciente pueda razonablemente esperar que esté disponible. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Además, el hecho de que el

profesional ejerciente haya recibido manifestaciones escritas fiables no afecta la naturaleza o la extensión de otra evidencia que obtiene el profesional ejerciente.

Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son fiables (Ref: Apartado 60)

A139. Entre las circunstancias en las que es posible que el profesional ejerciente no pueda obtener las manifestaciones escritas solicitadas están, por ejemplo:

- La parte responsable contrata a un tercero para que realice la correspondiente medición o evaluación y posteriormente contrata al profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento relativo a la información sobre la materia objeto de análisis resultante. En algunos casos, por ejemplo cuando la parte responsable tiene una relación estable con el medidor o evaluador, es posible que la parte responsable pueda conseguir que el medidor o evaluador proporcione las manifestaciones escritas solicitadas, o es posible que la parte responsable esté en una situación que le permita proporcionar dichas manifestaciones, si dispone de una base razonable para hacerlo, pero en otros casos puede no ser así.
- Un usuario a quien se destina el informe contrata al profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento sobre información pública pero no tiene una relación con la parte responsable que le permita asegurar que la parte responsable responda a la solicitud del profesional ejerciente de unas manifestaciones escritas.
- El encargo de aseguramiento se realiza en contra de la voluntad del medidor o evaluador. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se realiza el encargo como resultado de un mandato judicial, o cuando el poder legislativo u otra autoridad competente requieren a un profesional ejerciente del sector público que realice un encargo concreto.
- En estas circunstancias o en otras similares, es posible que el profesional ejerciente no tenga acceso a la evidencia necesaria para sustentar su conclusión. En este caso es de aplicación el apartado 66 de esta NIEA.

Hechos posteriores (Ref: Apartado 61)

A140. En algunos encargos de aseguramiento, tener en cuenta los hechos posteriores puede no ser relevante debido a la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo, cuando el encargo requiere una conclusión sobre la exactitud de un informe estadístico en un momento preciso, es posible que los acontecimientos que ocurran entre dicho momento y la fecha del informe de aseguramiento no afecten la conclusión o no se requiera que se revelen en el informe estadístico o en el informe de aseguramiento.

A141. Como se indica en el apartado 61, el profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe del profesional ejerciente. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él

en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, es posible que el profesional ejerciente deba discutir la cuestión con la parte o partes apropiadas o adoptar otras medidas según corresponda en las circunstancias.

Otra información (Ref: Apartado 62)

A142. Pueden ser adecuadas medidas adicionales si el profesional ejerciente identifica una incongruencia material o si llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho, entre las que están, por ejemplo:

- Solicitar a la parte o partes apropiadas que consulten a un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la parte o partes apropiadas.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con terceros (por ejemplo, con un regulador).
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
- Describir la incongruencia material en el informe de aseguramiento.

Descripción de los criterios aplicables (Ref: Apartado 63)

A143. La descripción de los criterios aplicables informa a los usuarios a quienes se destina el informe del marco en el que se basa la información sobre la materia objeto de análisis y resulta especialmente importante cuando existen diferencias significativas entre varios criterios con respecto al modo en que pueden ser tratadas determinadas cuestiones en la información sobre la materia objeto de análisis.

A144. Sólo es apropiada una descripción de que la información sobre la materia objeto de análisis se ha preparado de conformidad con unos criterios aplicables específicos si la información sobre la materia objeto de análisis cumple todos los requerimientos aplicables de esos criterios aplicables que están en vigor.

A145. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "la información sobre la materia objeto de análisis cumple sustancialmente con los requerimientos XYZ") no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la información sobre la materia objeto de análisis.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartados 12(i), 64)

A146. La evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y el informe de aseguramiento. Tiene naturaleza acumulativa y se

obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso del encargo. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como encargos anteriores (siempre que el profesional ejerciente haya determinado si se han producido cambios desde el anterior encargo que puedan afectar su relevancia para el encargo actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma para la aceptación y continuidad de clientes. La evidencia puede provenir de fuentes internas y externas a la parte o partes apropiadas. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la parte o partes apropiadas. La evidencia comprende tanto la información que sustenta y corrobora aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, como cualquier información que contradiga aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis. Adicionalmente, en algunos casos, el profesional ejerciente utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la parte o partes apropiadas a realizar una manifestación que se les haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia. La mayor parte del trabajo del profesional ejerciente para alcanzar una conclusión de aseguramiento consiste en la obtención y evaluación de evidencia.

A147. 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.

A148. 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. 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 a la parte o partes apropiadas, 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).

A149. 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 que es independiente de la parte o partes apropiadas puede aumentar la seguridad que obtiene el profesional ejerciente de una manifestación realizada por la parte o partes apropiadas. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, el profesional ejerciente determina los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia.

A150. 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.

A151. 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.

A152. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia suficiente y adecuada que esperaba obtener mediante los procedimientos planificados. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible en las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 49L.

## Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartado 65)

A153. Un encargo de aseguramiento es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos planificados. Puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiera significativamente de la información esperada y en la cual se basaron los procedimientos planificados. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el profesional ejerciente detecta puede alterar su juicio profesional sobre la fiabilidad de fuentes de información concretas.
- El profesional ejerciente puede detectar discrepancias en información significativa, evidencia incongruente o falta de evidencia.
- Si se aplicaron procedimientos analíticos en una fecha próxima a la finalización del encargo, puede ocurrir que los resultados de esos procedimientos pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En esas circunstancias, el profesional ejerciente puede tener que evaluar de nuevo los procedimientos planificados.

A154. En el juicio del profesional ejerciente sobre lo que constituye evidencia suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de una incorrección potencial y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre la información sobre la materia objeto de análisis.
- Eficacia de las respuestas de la parte o partes apropiadas para tratar el riesgo conocido de incorrección material.
- Experiencia obtenida durante encargos de aseguramiento anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Los resultados de los procedimientos aplicados, así como si esos procedimientos pusieron de manifiesto incorrecciones específicas.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia.
- Conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno.

## Limitaciones al alcance (Ref: Apartado 26, 66)

A155. Una limitación al alcance puede tener su origen en:

- (a) Circunstancias ajenas al control de la parte o partes apropiadas. Por ejemplo, se puede haber destruido accidentalmente documentación que el profesional ejerciente considera que se debe examinar.



- (b) Circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente. Por ejemplo, un proceso físico que el profesional ejerciente considera que se debe observar puede haber ocurrido antes de la contratación del profesional ejerciente o
- (c) limitaciones impuestas al profesional ejerciente por la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, que, por ejemplo, pueden impedir al profesional ejerciente aplicar un procedimiento que considera necesario teniendo en cuenta las circunstancias. Este tipo de limitaciones puede tener otras implicaciones para el encargo, como, por ejemplo, la consideración por el profesional ejerciente del riesgo del encargo y de la aceptación y continuidad del encargo.

A156. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

A157. Por definición, los procedimientos que se aplican en un encargo de seguridad limitada son limitados, comparados con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable. Las limitaciones de las que se conoce la existencia antes de aceptar un encargo de seguridad limitada constituyen una consideración pertinente al determinar si se dan las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, en especial, si el encargo reúne las características de acceso a la evidencia (véase el apartado 24b(iv)) y de un propósito racional (véase el apartado 24b(vi)). Si la parte o partes apropiadas imponen una limitación adicional después de la aceptación de un encargo de seguridad limitada, puede ser apropiado renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Preparación del informe de aseguramiento

Estructura del informe de aseguramiento (Ref: Apartados 67-68)

A158. Expresar verbalmente o de otra manera las conclusiones puede ser malentendido sin el soporte de un informe escrito. Por este motivo, el profesional ejerciente no informa verbalmente o mediante el uso de símbolos sin proporcionar también un informe de aseguramiento escrito que está disponible cuando se proporciona el informe verbal o mediante un símbolo. Por ejemplo, un símbolo podría estar vinculado a un informe de aseguramiento publicado en Internet.

A159. Esta NIEA no requiere un formato estandarizado de informe para todos los encargos de aseguramiento. En su lugar, identifica los elementos básicos que debe incluir un informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se adaptan a la medida según las circunstancias específicas del encargo. El profesional ejerciente puede utilizar encabezamientos, números de apartado, signos tipográficos, por ejemplo texto en negrita, y otros mecanismos para mejorar la claridad y legibilidad del informe de aseguramiento.

A160. 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 aplicables 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, revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Puede ser de utilidad para el profesional ejerciente considerar la significatividad de proporcionar esa información para las necesidades informativas de los usuarios a quienes se destina el informe. Tal como lo requiere el apartado 68, la información adicional se ha de separar claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se ha de redactar de tal modo que quede claro que no tiene como finalidad desviar la atención de dicha conclusión.

#### Contenido del informe de aseguramiento

##### Título (Ref: Apartado 69(a))

A161. Un título adecuado facilita la identificación de la naturaleza del informe de aseguramiento y permite distinguirlo de los informes emitidos por otros, como aquellos que no tienen que cumplir los mismos requerimientos de ética que el profesional ejerciente.

##### Destinatario (Ref: Apartado 69(b))

A162. El destinatario identifica al usuario o a los usuarios a quienes se destina el informe de aseguramiento. El informe de aseguramiento se dirige, por lo general, a la parte contratante, pero en algunos casos pueden existir otros destinatarios.

Información sobre la materia objeto de análisis y materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 69(c))

A163. La identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, de la materia subyacente objeto de análisis puede incluir, por ejemplo:

- El momento o el periodo de tiempo con el que se relaciona la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- En su caso, el nombre de la parte responsable o componente de la parte responsable con el que se relaciona la materia subyacente objeto de análisis.
- Una explicación de las características de la materia subyacente objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe, y el modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, o lo convincente que es la evidencia disponible. Por ejemplo:
  - El grado en el cual la información sobre la materia objeto de análisis es cualitativa frente a cuantitativa, objetiva frente a subjetiva o histórica frente a prospectiva.

- Los cambios en la materia subyacente objeto de análisis u otras circunstancias del encargo que afectan a la comparabilidad de la información sobre la materia objeto de análisis de un periodo a otro.

#### Criterios aplicables (Ref: Apartado 69(d))

A164. El informe de aseguramiento identifica los criterios aplicables empleados para evaluar o medir la materia subyacente objeto de análisis con el fin de que los usuarios a quienes se destina el informe puedan entender la base de la conclusión del profesional ejerciente. El informe de aseguramiento puede incluir los criterios aplicables o referirse a ellos si se incluyen en la información sobre la materia objeto de análisis o si están disponibles de algún otro modo de una fuente de fácil acceso. En función de las circunstancias, puede ser pertinente revelar:

- La fuente de los criterios aplicables y si estos están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, es decir, si se trata de criterios establecidos en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis (y, si no lo son, una descripción de los motivos por los que se consideran adecuados).
- Métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre distintos métodos.
- Cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios aplicables en las circunstancias del encargo.
- Si se han producido cambios en los métodos de medición o evaluación utilizados.

#### Limitaciones inherentes (Ref: Apartado 69(e))

A165. Mientras que en algunos casos es de esperar que las limitaciones inherentes sean conocidas por los usuarios a quienes se destina el informe de un informe de aseguramiento, en otros casos puede ser adecuado mencionarlas explícitamente en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relativo a la eficacia del control interno, puede resultar adecuado mencionar que la evaluación histórica de la eficacia no es aplicable a periodos futuros debido al riesgo de que el control interno deje de ser adecuado debido a cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos se puede deteriorar.

#### Propósito racional (Ref: Apartado 69(f))

A166. En algunos casos los criterios aplicables utilizados para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis pueden haber sido diseñados para un fin específico. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades utilicen criterios aplicables concretos diseñados con fines de regulación. Con el fin de evitar malentendidos, el profesional ejerciente alerta a los lectores del informe

de aseguramiento de este hecho y de que, en consecuencia, la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.

A167. Además de la advertencia requerida por el apartado 69(f), el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, por ejemplo, de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, 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 de este modo, 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.

Responsabilidades de cada parte (Ref: Apartado 69(g))

A168. La identificación de las respectivas responsabilidades informa a los usuarios a quienes se destina el informe que la parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis, de que el medidor o evaluador es responsable de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis con los criterios aplicables y de que la función del profesional ejerciente es expresar de un modo independiente una conclusión sobre la información sobre la materia objeto de análisis.

Realización de un encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada) y con una NIEA específica para una materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 69(h))

A169. Cuando una NIEA específica para una materia objeto de análisis es aplicable sólo a una parte de la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser apropiado mencionar tanto esa NIEA específica para la materia objeto de análisis como esta NIEA.

A170. Una declaración que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo (por ejemplo, "el encargo se realizó en referencia con la NIEA 3000") puede inducir a error a los usuarios de informes de aseguramiento.

Requerimientos de control de calidad aplicables (Ref: Apartado 69(i))

A171. A continuación se recoge un ejemplo de una declaración en el informe de aseguramiento relativa a los requerimientos de control de calidad aplicables:

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1 y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Cumplimiento de los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética (Ref: Apartado 69(j))

A172. A continuación se recoge un ejemplo de una declaración en el informe de aseguramiento relativa al cumplimiento de los requerimientos de ética:

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Resumen del trabajo realizado (Ref: Apartados A6, 69(k))

A173. El resumen del trabajo realizado ayuda a los usuarios a quienes se destina el informe a comprender la conclusión del profesional ejerciente. 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. Otros pronunciamientos oficiales del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) pueden ser útiles para los profesionales ejercientes en la preparación del resumen.

A174. Cuando ninguna NIEA específica proporciona orientación acerca de los procedimientos para una determinada materia subyacente objeto de análisis, el resumen puede incluir una descripción más detallada del trabajo realizado. Puede resultar adecuado incluir en el resumen una declaración de que el trabajo realizado incluyó la evaluación de lo adecuado de los criterios aplicables.

A175. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado es por lo general más detallado que en un encargo de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos. Esto se debe al hecho de que el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender una conclusión expresada de un modo que informa si, basándose en los procedimientos aplicados, 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. También puede resultar adecuado indicar en el resumen del trabajo realizado determinados procedimientos que no se hayan aplicado y que, por lo general, sería de esperar que lo fueran en un encargo de seguridad razonable. Sin embargo, puede ser que una identificación completa de dichos procedimientos no sea posible porque el conocimiento y la consideración del riesgo del encargo que se requieren del profesional ejerciente son menores que en un encargo de seguridad razonable.

A176. Entre los factores a considerar en la determinación del grado de detalle que se debe proporcionar en el resumen del trabajo realizado están:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).

- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A177. Es importante que el resumen se redacte de un modo objetivo que permita a los usuarios a quienes se destina el informe comprender el trabajo realizado como base de la conclusión del profesional ejerciente. En la mayoría de los casos, esto no implicará detallar todo el plan de trabajo pero, por otra parte, es importante que no sea tan resumido que resulte ambiguo, ni que esté redactado de un modo exagerado o embellecido.

La conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartados 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. 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, el pronóstico del resultado de la entidad ha sido preparado adecuadamente, en todos los aspectos materiales, en base a los criterios XYZ"; o
- Cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración 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."

A179. Puede ser adecuado informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente cuando el informe de aseguramiento incluye una explicación de determinadas características de la materia subyacente objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe. La conclusión del profesional ejerciente puede, por ejemplo, incluir los siguientes términos: "Se ha formado esta conclusión sobre la base de las cuestiones descritas en otra parte de este informe de aseguramiento independiente".

A180. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad limitada están:

- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que [la entidad] no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."

- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no tenemos conocimiento de ninguna modificación material que sea necesario realizar a la evaluación de los indicadores de resultados clave para que estén de conformidad con los criterios XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la declaración realizada por la parte apropiada, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que [la entidad] ha cumplido con la ley XYZ, no sea, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

A181. Expresiones que pueden ser útiles para materias subyacentes objeto de análisis son, por ejemplo, una o una combinación de las siguientes:

- Para encargos de cumplimiento—"en cumplimiento de" o "de conformidad con".
- Para encargos en los que los criterios aplicables describen un proceso o una metodología para la preparación o presentación de la información sobre la materia objeto de análisis—"adecuadamente preparado".
- Para encargos en los que los principios de presentación fiel están incluidos en los criterios aplicables—"es una declaración fiel".

A182. La inclusión de un título antes de párrafos que contienen conclusiones modificadas y de la cuestión o cuestiones que originan la modificación, facilita la comprensibilidad del informe del profesional ejerciente. Como ejemplos de títulos adecuados están "Conclusión con salvedades", "Conclusión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de conclusión" y "Fundamento de la conclusión con salvedades", o "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)", según corresponda.

La firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 69(m))

A183. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Fecha (Ref: Apartado 69(n))

A184. La inclusión de la fecha del informe de aseguramiento informa a los usuarios a quienes se destina el informe que el profesional ejerciente ha tenido en cuenta el efecto de los acontecimientos ocurridos hasta esa fecha sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento.

Referencia al experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento (Ref: Apartado 70)

A185. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. También puede ser apropiado en otras circunstancias, por ejemplo, para explicar la naturaleza de una modificación de la conclusión del profesional ejerciente o cuando el trabajo del experto es parte integrante de los hallazgos que se incluyen en un informe largo.

A186. No obstante, el profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión expresada, y la utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente no reduce dicha responsabilidad. Es importante, en consecuencia, que si el informe de aseguramiento se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente, la redacción de ese informe no dé a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa.

A187. Es poco probable que una referencia genérica en un informe largo indicando que el encargo ha sido realizado por personas debidamente cualificadas, incluidos expertos en la materia objeto de análisis y especialistas en encargos de aseguramiento, se pueda malinterpretar como una reducción de la responsabilidad. Sin embargo, la probabilidad de que se produzcan malentendidos es mayor en el caso de informes cortos en los que la información de contexto que se ofrece es mínima, o cuando se menciona el nombre del experto del profesional ejerciente. En consecuencia, en esos casos es posible que se requiera texto adicional para evitar que el informe de aseguramiento dé a entender que la responsabilidad del profesional ejerciente en relación con la conclusión se ha visto reducida por la participación del experto.

Conclusiones no modificadas y modificadas (Ref: Apartados 74–77, Anexo)

A188. El término "generalizados" describe los efectos de incorrecciones sobre la información sobre la materia objeto de análisis o los posibles efectos sobre la información sobre la materia objeto de análisis de incorrecciones que, en su caso, no hayan sido detectadas debido a la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre la información sobre la materia objeto de análisis aquellos que, a juicio del profesional ejerciente:

- (a) No se limitan a aspectos específicos de la información sobre la materia objeto de análisis;
- (b) en caso de limitarse a aspectos específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de la información sobre la materia objeto de análisis o
- (c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis.



A189. La naturaleza de la cuestión y el juicio del profesional ejerciente sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre la información sobre la materia objeto de análisis afectan al tipo de conclusión que se debe expresar.

A190. Como ejemplos de conclusiones con salvedades, desfavorables (adversas) y de denegación de conclusión están:

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

A191. En algunos casos, el medidor o evaluador puede identificar y describir de modo adecuado que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. Por ejemplo, en un encargo de cumplimiento el medidor o evaluador puede describir correctamente los casos de incumplimiento. En esas circunstancias, el apartado 76 requiere que el profesional ejerciente llame la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la descripción de la incorrección material, bien expresando una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o bien expresando una conclusión sin salvedades pero enfatizando el hecho refiriéndose específicamente al mismo en el informe de aseguramiento.

Otras responsabilidades de comunicación (Ref: Apartado 78)

A192. Entre las cuestiones que puede ser adecuado comunicar a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante o a otros están un fraude o sospecha de fraude y la preparación sesgada de la información sobre la materia objeto de análisis.

## Documentación (Ref: Apartados 79-83)

A193. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional ejerciente sobre todas las cuestiones que requieren que se ejercite el juicio profesional y las correspondientes conclusiones. Cuando existan cuestiones de principios o de juicio complejas, que la documentación incluya los hechos relevantes que el profesional ejerciente conocía cuando se alcanzó la conclusión puede ayudar a demostrar el conocimiento del profesional ejerciente.

A194. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el profesional ejerciente tuvo en consideración, ni todos los juicios profesionales formulados en un encargo. Además, no es necesario que el profesional ejerciente documente de forma separada (mediante una lista de verificación, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo del encargo. No es necesario que el profesional ejerciente incluya en la documentación del encargo borradores reemplazados de papeles de trabajo, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo y duplicados de documentos.

A195. Al aplicar el juicio profesional para evaluar la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el profesional ejerciente puede considerar lo que sería necesario para proporcionar conocimiento del trabajo realizado y de la base de las principales decisiones que se tomaron (pero no los aspectos detallados del encargo) a otro profesional ejerciente que no tenga experiencia previa alguna con el encargo. Es posible que ese otro profesional ejerciente sólo pueda obtener conocimiento de aspectos detallados del encargo mediante su discusión con el profesional ejerciente que preparó la documentación.

A196. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
- la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
- la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
- Las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la parte o partes apropiadas y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

A197. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.

- Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la firma que sustente dichas conclusiones.
- Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento.
- La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

#### Compilación del archivo final del encargo

A198. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo<sup>7</sup>. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento<sup>8</sup>.

A199. La finalización de la compilación del archivo final del encargo después de la fecha del informe de aseguramiento es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, se pueden hacer cambios en la documentación durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

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

A200. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos. El plazo de conservación en el caso de encargos de aseguramiento es, por lo general, como mínimo de cinco años a partir de la fecha del informe de aseguramiento.

---

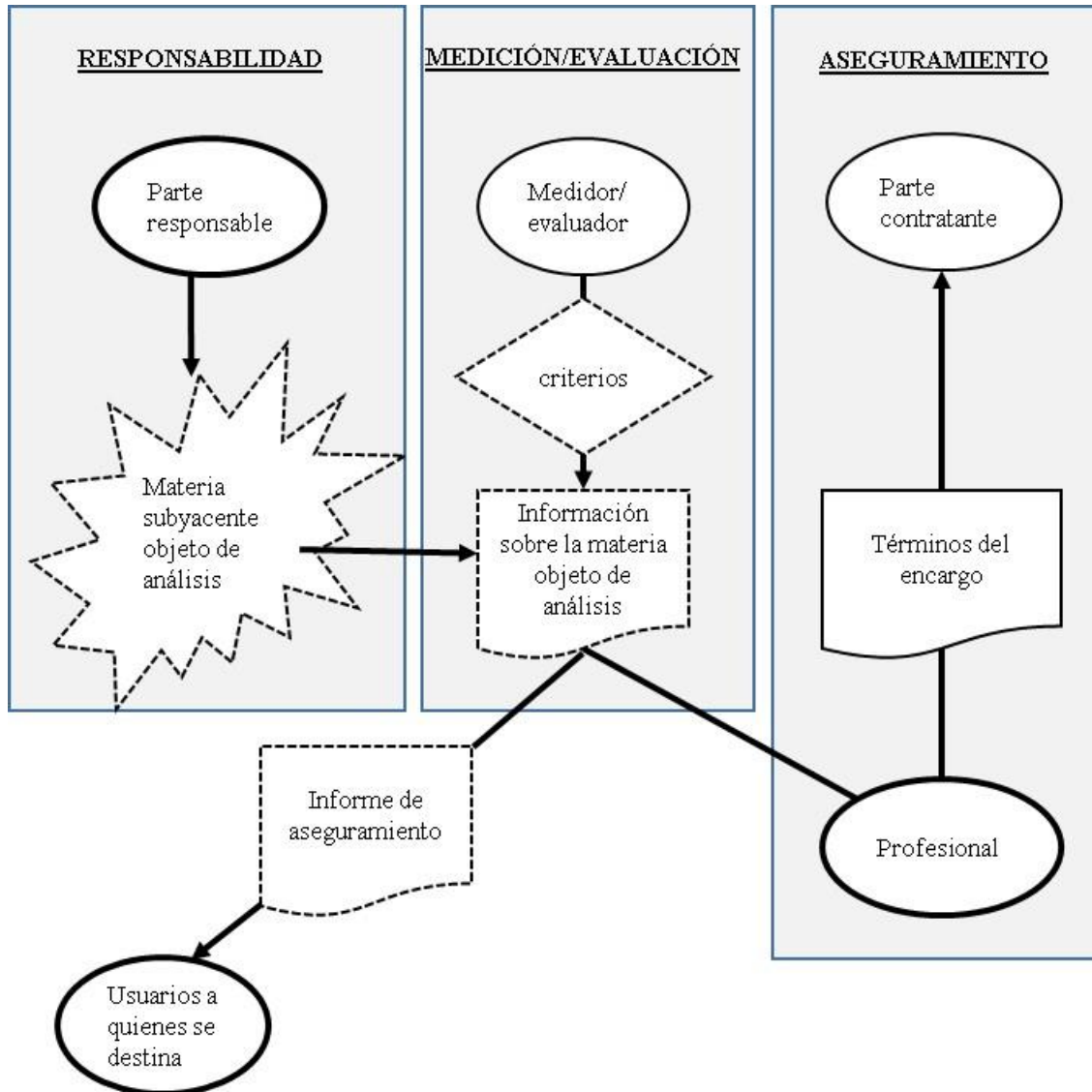
<sup>7</sup> NICC 1, apartado 45

<sup>8</sup> NICC 1, apartado A54.

**Anexo**  
**(Ref: Apartados 2, A8, A11, A16, A36–A38)**

---

Funciones y responsabilidades



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.

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 ejerciente ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos 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 NIEA a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las NIEA. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

## **MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA DE OTRAS NIEA**

Nota: Las siguientes son modificaciones de concordancia de otras NIEA como resultado de la NIEA 3000 (Revisada); Encargos de Aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica" Estos cambios son aplicables a los encargos de aseguramiento cuando la fecha de emisión del informe de aseguramiento es a partir del 15 de diciembre de 2015. Los números de las notas al pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las NIEA que se modifican y el lector debe remitirse a dichas NIEA. También serán necesarios cambios al índice de dichas NIEA debido a los cambios de los títulos que aquí se indican.

## NIEA 3402, Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios

### Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento, realizados un profesional ejerciente<sup>9</sup>, cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402<sup>10</sup>, en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta NIEA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402. (Ref Apartado A1)

2. El Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento (el Marco de Aseguramiento) establece que un encargo de aseguramiento puede ser un "encargo de seguridad razonable" o un "encargo de seguridad limitada" y que un encargo de aseguramiento puede ser un "encargo" de constatación" o un encargo consistente en un informe directo. Esta NIEA trata únicamente de encargos de seguridad razonable de constatación

3. Esta NIEA sólo es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén adecuadamente diseñados o cuando, en otra circunstancia, pueda realizar una declaración sobre dicho diseño. Esta NIEA no trata de encargos de aseguramiento:

- (a) únicamente para informar sobre si los controles en una organización de servicios han funcionado según se describen o
- (b) para informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (por ejemplo, controles que afectan a los controles de producción o de calidad de las entidades usuarias).

Sin embargo, esta NIEA sí proporciona algunas orientaciones para dichos encargos cuando se realizan de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada). (Ref.: Apartado A2)

...

---

<sup>9</sup> NIEA 3000 (Revisada) *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica* apartado 12(r)

<sup>10</sup> NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*



## Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

5. Al auditor de la entidad prestadora del servicio se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios. Esta NIEA complementa pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en el caso de un encargo de seguridad razonable cuyo fin sea informar sobre los controles en una organización de servicios.

6. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (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.<sup>11</sup>. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC<sup>12</sup> u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

...

### Definiciones

9. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

...

(f) Criterios - Referencias utilizadas para evaluar o medir una materia subyacente objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto.

...

(h) Función de auditoría interna - Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.

...

(j) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (denominado o en esta NIEA "informe tipo 1") - Informe que comprende:

(i) ...

(ii) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

a. ...

---

<sup>11</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(a), 20 y 24, 34.

<sup>12</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). 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

- b. ...
- (iii) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a. y b. anteriores.
- (k) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios denominado en esta NIEA "informe tipo 2") Informe que comprende:
  - (i) ...
  - (ii) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:
    - a. ...
    - b. ...
    - c. ...
- (iii) Un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que:
  - a. proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a., b. y c. anteriores; e
  - b. ...
- (l) Auditor de la entidad prestadora del servicio –Profesional ejerciente que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe de aseguramiento sobre los controles de esta.
- ...
- (l) Declaración de la organización de servicios – La afirmación declaración escrita relativa a las cuestiones mencionadas en el apartado 9(k) (ii) (o en el apartado 9(j) (ii) en el caso de un informe tipo 1).
- ...

## **Requerimientos**

### **NIEA 3000 (Revisada)**

10. El auditor de la entidad prestadora del servicio no indicará que ha cumplido esta NIEA salvo si ha cumplido los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

#### Requerimientos de ética

11. El auditor de la entidad prestadora del servicio cumplirá las Partes A y B del Código de Ética del IESBA, aplicables a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartado A5)

...

#### Aceptación y continuidad

13. Antes de acordar el aceptar o continuar un encargo, el auditor de la entidad prestadora del servicio:

- (a) Determinará si:
  - (i) ...

- (ii) los criterios que el profesional ejerciente espera que serán aplicados por la organización de servicios para preparar la descripción de su sistema son adecuados y estarán a disposición de las entidades usuarias y de sus auditores; y
- (iii) ...
- (b) Obtendrá una confirmación de la dirección de la organización de servicios de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad:
  - (i) de preparar la descripción de su sistema y la declaración adjunta a la misma, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y declaración; (Ref: Apartado A8)
  - (ii) de disponer de una base razonable para la declaración de la organización de servicios que acompaña a la descripción de su sistema; (Ref: Apartado A9)
  - (ii) de indicar en su declaración los criterios que ha utilizado para preparar la descripción de su sistema;
  - (iv) ...
  - (v) de proporcionar al auditor de la entidad prestadora del servicio:
    - a. acceso a toda la información, tal como registros, documentación y otras cuestiones, incluidos los acuerdos sobre nivel de servicios, que entienda la organización de servicios que es relevante para la descripción de su sistema y para la declaración adjunta a la misma;
    - b. ...
    - c. ...
- ...

Determinación de la adecuación de los criterios

15. El auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si la organización de servicios ha utilizado criterios adecuados en la preparación de la descripción de su sistema, en la evaluación de que los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, en la evaluación de si los controles están funcionando eficazmente.<sup>13</sup>

16. Al determinar la adecuación de los criterios para evaluar la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si dichos criterios abarcan, como mínimo:

(a) – (c) ...

17. Al determinar si los criterios son adecuados para juzgar el diseño de los controles, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si:

(a) – (b) ...

18. Al evaluar determinar si los criterios son adecuados para valorar la eficacia operativa de los controles para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control identificados en la descripción se alcanzarán, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al

---

<sup>13</sup> NIEA 3000-

menos, si los controles fueron congruentemente aplicados tal como estaban diseñados, a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas. (Ref.: Apartados A13–A15)

...

#### Manifestaciones escritas

38. El auditor de la entidad prestadora del servicio solicitará a la organización de servicios que le proporcione manifestaciones escritas: (Ref.: Apartado A42)

(a) Que reafirmen la declaración que acompaña a la descripción del sistema;

(b) ...

(c) de que ha revelado al auditor de la entidad prestadora del servicio cualquiera de las siguientes cuestiones de las que tiene conocimiento:

(i) incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, fraude o desviaciones no corregidas atribuibles a la organización de servicios que pueden afectar a una o más entidades usuarias;

(ii) – (iv) ...

...

#### Otra información

...

42. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio identifica una incongruencia material o si llega a su conocimiento una aparente incorrección en la descripción de un hecho en la otra información, discutirá la cuestión con la organización de servicios. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio concluye que existe una incongruencia material o una incorrección en la descripción de un hecho contenida en la otra información que la organización de servicios rehúsa corregir, el auditor de la entidad prestadora del servicio adoptará cualquier medida adicional adecuada. (Ref.: Apartados A44–A45)

#### Hechos posteriores

43. El auditor de la entidad prestadora del servicio indagará sobre si la organización de servicios conoce algún hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por ella hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que pueda llevarle a rectificar dicho informe. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio conoce un hecho de esas características, y la organización de servicios no revela información acerca del mismo, el auditor de la entidad prestadora del servicio lo revelará en su informe de aseguramiento.

...

#### Documentación

45. El auditor de la entidad prestadora del servicio preparará oportunamente la documentación que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento que sea suficiente y adecuada para permitir a un auditor de la

entidad prestadora del servicio experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, comprender:

(a) – (c) ...

...

50. El auditor de la entidad prestadora del servicio reunirá la documentación en el archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final del encargo oportunamente después de la fecha de su informe de aseguramiento<sup>14</sup>.

...

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

53. El informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio incluirá como mínimo los siguientes elementos básicos: (Ref.: Apartado A47)

(a) – (b) ...

(c) La identificación de:

(i) La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y la declaración de la organización de servicios, la cual comprende las cuestiones descritas en el apartado 9(k)(ii) en el caso de un informe tipo 2, o en el apartado 9(j)(ii) en el caso de un informe tipo 1.

(ii) – (iv) ...

(d) La identificación de los criterios aplicables y del responsable de la especificación de los objetivos de control.

(e) ...

(f) Una declaración de que la organización de servicios es responsable de:

(i) preparar la descripción de su sistema y la declaración que la acompaña, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y de dicha declaración;

(ii) – (iv) ...

(g) ...

(h) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(i) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del

---

<sup>14</sup> 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*. Los apartados A54-A55 de la NICC 1, proporcionan orientación adicional.

IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

(j) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con la NIEA 3402, "Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios, que requiere que el auditor de la entidad prestadora del servicio planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, de que funcionan eficazmente.

Los apartados 53(i) - (m) se renumerarán consecuentemente.

(ln) La fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio, que no será anterior a la fecha en la cual el auditor de la entidad prestadora del servicio haya obtenido la evidencia en la que se basa su opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio.

(o) El nombre del auditor de la entidad prestadora del servicio y el lugar de la jurisdicción en la cual ejerce.

...

#### Opiniones modificadas

55. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio concluye que: (Ref.: Apartados A50–A52)

(a) – (d) ...

la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio será una opinión modificada y su informe de aseguramiento incluirá una sección con una descripción clara de todas las razones para la modificación.

#### Otras responsabilidades de comunicación

56. Si ha llegado a conocimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, fraude o errores no corregidos atribuibles a la organización de servicios que no sean claramente insignificantes y que puedan afectar a una o más entidades usuarias, determinará si la cuestión ha sido adecuadamente comunicada a las entidades usuarias afectadas. Si la cuestión no ha sido comunicada y la organización de servicios rehúsa hacerlo, el auditor de la entidad prestadora del servicio tomará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartado A53)

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

#### **Alcance de esta NIEA (Ref: Apartados 1, 3)**

A1. El control interno es un proceso cuya finalidad es proporcionar una seguridad razonable en relación con la consecución de objetivos relacionados con la fiabilidad de la información financiera, a la eficacia y eficiencia de las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Los controles relacionados con las operaciones de una organización de servicios y con los objetivos de cumplimiento pueden ser relevantes para el control interno de una entidad usuaria relacionado con la información financiera. Dichos controles pueden estar relacionados con afirmaciones sobre presentación y revelación con respecto a saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar, o pueden estar relacionados con evidencia que el auditor de la entidad usuaria evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles de una organización de servicios de procesamiento de nóminas relativos al pago de las retenciones a las autoridades pertinentes en los plazos establecidos pueden ser relevantes para una entidad usuaria puesto que la demora en el pago puede originar intereses y multas que tendrían como resultado un pasivo para la entidad usuaria. Del mismo modo, los controles de una organización de servicios sobre la aceptabilidad de determinadas transacciones de inversión desde la perspectiva de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la presentación y revelación de transacciones y saldos contables por una entidad usuaria en sus estados financieros. La determinación de si es probable que los controles de una organización de servicios relativos a las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera es una cuestión de juicio profesional, por lo que respecta a los objetivos de control fijados por la organización de servicios y lo adecuado de los criterios.

A2. Es posible que la organización de servicios no pueda afirmar que el sistema está adecuadamente diseñado cuando, por ejemplo, la organización está utilizando un sistema que ha sido diseñado por una entidad usuaria o que ha sido estipulado en un contrato entre una entidad usuaria y la organización de servicios. Debido a la inextricable relación entre la adecuación del diseño de los controles y su eficacia operativa, la ausencia de una declaración con respecto a la adecuación del diseño probablemente impida al auditor de la entidad prestadora del servicio concluir que los controles proporcionan una seguridad razonable de que se han alcanzado los objetivos de control y, en consecuencia, le impida opinar sobre la eficacia operativa de los controles. Como alternativa, el profesional ejerciente puede elegir aceptar un encargo de procedimientos acordados para realizar pruebas de controles, o un encargo de conformidad con la NIEA 3000 para concluir sobre si, sobre la base de pruebas de controles, los controles han funcionado como se describe.

...

Aceptación y continuidad

Afirmación Declaración de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b)(ii))

A8. La negativa por parte de la organización de servicios, de proporcionar una declaración por escrito, posterior al acuerdo del auditor de la entidad prestadora del servicio de aceptar o de continuar un encargo, constituye una limitación al alcance que es causa de renuncia a dicho encargo. Si las disposiciones legales o reglamentarias no le permiten renunciar, el auditor de la entidad prestadora del servicio deniega la opinión.

Base razonable para la declaración de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b)(ii))

A9. En el caso de un informe tipo 2, la declaración de la organización de servicios incluye una declaración de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella funcionaron eficazmente a lo largo del periodo determinado. Dicha declaración se puede fundamentar en las actividades de seguimiento realizadas por la organización de servicios. El seguimiento de los controles es un proceso cuyo fin es evaluar la eficacia de los controles a lo largo del tiempo. Implica la evaluación de la eficacia de los controles de manera oportuna, identificando e informando sobre las deficiencias a las personas adecuadas de la organización de servicios, y la adopción de las medidas correctivas necesarias. La organización de servicios realiza el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones independientes o una combinación de ambas. Cuanto mayor sea el grado y la efectividad de las actividades de seguimiento continuo, menor necesidad habrá de evaluaciones independientes. Las actividades de seguimiento continuo a menudo están integradas en las actividades recurrentes normales de la organización de servicios y comprenden las actividades de dirección y de supervisión normales. Los auditores internos o el personal que realiza funciones similares pueden contribuir al seguimiento de las actividades de la organización de servicios. Las actividades de seguimiento pueden comprender también la utilización de información comunicada por terceros, tales como reclamaciones de clientes y observaciones del regulador, la cual puede indicar la existencia de problemas o poner en evidencia áreas que necesitan ser mejoradas. El hecho de que el auditor de la entidad prestadora del servicio vaya a informar sobre la eficacia operativa de los controles no sustituye los propios procesos de la organización de servicios para proporcionar una base razonable para su declaración.

...

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 14)

A11. La solicitud de modificar el alcance del encargo puede no estar justificada razonablemente cuando, por ejemplo, dicha solicitud se hace con el fin de excluir determinados objetivos de control del alcance del encargo ya que es probable que, en caso contrario, la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio fuera una opinión modificada, o cuando la organización de servicios rehúsa proporcionar al auditor del servicio una declaración escrita y se le solicita que realice el encargo de acuerdo con la NIEA 3000.

...

Evaluación de la adecuación de los criterios (Ref: Apartado 15-18)



A13. Es necesario que los usuarios a los que se destina el informe tengan acceso a los criterios para permitirles comprender el fundamento de la declaración de la organización de servicios sobre la presentación fiel de su descripción del sistema, lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, la eficacia operativa de los controles relacionados con los objetivos.

A14. La NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros, que el auditor de la entidad prestadora del servicio determine si los criterios a utilizar son adecuados y la adecuación de la materia subyacente objeto de análisis<sup>15</sup>. La materia subyacente objeto de análisis es la condición subyacente de interés para los usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento. En el siguiente cuadro se muestran la materia objeto de análisis y los criterios mínimos para las opiniones en informes tipo 2 y tipo 1.

---

<sup>15</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 18, 19 24(b) y 41

	Materia objeto de análisis	Criterios	Comentarios
Opinión sobre la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios (informes tipo 1 y tipo 2)	El sistema de la organización de servicios que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera y está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.	<p>La descripción se presenta fielmente si:</p> <p>(a) presenta el modo en que fue diseñado e implementado el sistema de la organización de servicios así como, en su caso, las cuestiones identificadas en el apartado 16(a)(i)–(viii);</p> <p>(b) en el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción y</p> <p>(c) no omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en</p>	Es posible que la redacción específica de los criterios para dicha opinión tenga que ser adaptada para ser congruente con criterios fijados, por ejemplo, por disposiciones legales o reglamentarias, por grupos de usuarios o por un organismo profesional. Ejemplos de criterios para dicha opinión pueden verse en el ejemplo de declaración de una organización de servicios en el Anexo 1. En los apartados A21-A24 pueden encontrarse orientaciones adicionales para determinar si se cumplen los criterios. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis <sup>16</sup> para esta opinión es la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y su declaración de que dicha descripción se presenta fielmente).

<sup>16</sup> La "información sobre la materia objeto de análisis" es el resultado de la medida o evaluación o medida de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis.

	Materia objeto de análisis	Criterios	Comentarios	
		consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.		
Opinión sobre la idoneidad del diseño y la eficacia operativa (informes tipo 2)	La idoneidad del diseño y la eficacia operativa de aquellos controles que son necesarios para cumplir los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	<p>Los controles están adecuadamente diseñados y funcionan eficazmente si:</p> <p>(a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema;.</p> <p>(b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.</p> <p>(c) los controles fueron aplicados de manera uniforme tal como estaban diseñados a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas.</p>	Cuando se cumplen los criterios para esta opinión, los controles habrán proporcionado una seguridad razonable de que los objetivos de control relacionados fueron logrados durante el periodo especificado. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la declaración de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados y de que funcionan eficazmente).	Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son parte de los criterios para este tipo de opiniones. Los objetivos de control indicados diferirán de un encargo a otro. En el caso de que, al formarse una opinión sobre la descripción, el auditor de la entidad prestadora del servicio concluyera que los objetivos de control mencionados no se presentan fielmente, entonces dichos objetivos de control no serían adecuados como parte de los criterios para formarse una opinión ni sobre el diseño ni sobre la eficacia operativa de los controles.
Opinión sobre la idoneidad del	La idoneidad del diseño de aquellos controles que	Los controles están adecuadamente diseñados si:	Cumplir estos criterios no proporciona, en sí, seguridad alguna de que se lograron los objetivos de control ya que no se	

	<b>Materia objeto de análisis</b>	<b>Criterios</b>	<b>Comentarios</b>
diseño (informes tipo 1)	son necesarios para lograr los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	(a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y (b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionan según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impiden que se alcancen los objetivos de control indicados.	obtuvo ninguna seguridad sobre el funcionamiento de los controles. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000, la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la declaración de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados).

...

## **Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios (Ref: Apartado 20)**

A19. La obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios, así como de los controles comprendidos en el alcance del encargo, facilita al auditor de la entidad prestadora del servicio:

- La identificación de los límites de dicho sistema y del modo en que se relaciona con otros sistemas.
- La evaluación de si la descripción realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema que ha sido diseñado e implementado.
- La obtención de conocimiento del control interno sobre la preparación de la declaración de la organización de servicios.

...

Obtención de evidencia relativa a la descripción (Ref: Apartados 21-22)

A21. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor de la entidad prestadora del servicio la determinación de si los aspectos de la descripción incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente en todos los aspectos materiales:

...

- ¿Se ha preparado la descripción con un nivel detalle del cual se puede esperar que proporcione información suficiente a un amplio rango de auditores de las entidades usuarias para obtener conocimiento del control interno de conformidad con la NIA 315 (Revisada)<sup>17</sup>? No es necesario que la descripción cubra todos los aspectos del procesamiento por la organización de servicios ni de los servicios prestados a entidades usuarias, ni es necesario que sea tan detallada como para permitir que un lector pudiera comprometer la seguridad u otros controles en la organización de servicios.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartados 38, 40)

A42. Las manifestaciones escritas que se exigen en el apartado 38 son independientes de y adicionales a, la declaración de la organización de servicios que se define en el apartado 9(o).

...

Documentación (Ref: Apartados 51)

A46. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.<sup>18</sup> Un plazo adecuado para completar dicha compilación habitualmente no excede de 60

---

<sup>17</sup> NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

<sup>18</sup> NICC 1, apartado 45.

días después de la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.<sup>19</sup>

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartado 53)

A47. Los Anexos 1 y 2 contienen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio y de las correspondientes declaraciones de la organización de servicios.

...

---

<sup>19</sup> NICC 1, apartado A54.

## **Anexo 1**

### **(Ref: Apartado A47)**

#### Ejemplos de declaraciones de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de declaraciones de la organización de servicios son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

#### Ejemplo 1: Ejemplo de declaración tipo 2 de la organización de servicios

##### Declaración de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes. [Nombre de la entidad] confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas [bb-cc] presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] para procesar las transacciones de los clientes durante el periodo de [fecha] a [fecha]. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) – (iii) ...

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo de [fecha] a [fecha]. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) – (iii) ...

#### Ejemplo 2: Ejemplo de declaración tipo 1 de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema [tipo o nombre del mismo] y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera. [Nombre de la entidad] confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas [bb-cc] presenta fielmente el sistema [tipo o nombre del mismo] para procesar las transacciones de los clientes a [fecha]. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) – (ii) ...

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a [fecha]. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) – (ii) ...



## **Anexo 2**

### **(Ref: Apartado A47)**

#### **Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio**

Los siguientes ejemplos de informes son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Informe del auditor de la entidad prestadora del servicio independiente sobre la descripción de los controles, su diseño y su eficacia operativa

...

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [aa], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

#### Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1<sup>20</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

---

<sup>20</sup> NICC 1 *Control de calidad para 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.*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y el funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios", emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y funcionan con eficacia.

...

## **Ejemplo 2: Informe tipo 1 del auditor de la entidad prestadora del servicio.**

### **Informe del auditor de la entidad prestadora del servicio independiente sobre la descripción de los controles y su diseño**

...

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [aa], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

#### Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1<sup>21</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

---

<sup>21</sup> NICC 1 Control de calidad para 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.

## Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3402 Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios", emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados.

...

### **Anexo 3 (Ref: Apartado A50)**

#### **Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor de la entidad prestadora del servicio**

Los siguientes ejemplos de informes modificados son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones. Se basan en los ejemplos de informes del Anexo 2.

#### **Ejemplo 1: Opinión con salvedades - la descripción del sistema realizada por la organización de servicios no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales.**

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

#### **Ejemplo 2: Opinión con salvedades – los controles no están adecuadamente diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcancen aunque los controles funcionen eficazmente.**

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

#### **Ejemplo 3: Opinión con salvedades – los controles no funcionaron con eficacia durante el periodo especificado (sólo en informes tipo 2)**

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

**Ejemplo 4: Opinión con salvedades – El auditor de la entidad prestadora del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente**

...

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página [aa]. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

...

## NIEA 3410, Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero

### Introducción

...

Alcance de esta NIEA

...

3. La conclusión del profesional ejerciente respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este. En dichos casos: (Ref.: Apartados A1–A2)

(z) ...

(aa) la NIEA 3000 (Revisada)<sup>22</sup> (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.

...

Encargos de constatación y encargos de informes directos

5. El Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento (el Marco de Aseguramiento) estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos de constatación.<sup>23</sup>

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

6. La NIEA 3000 (Revisada) indica que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada.<sup>24</sup> Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada.

...

8. A menos que se indique lo contrario, cada requerimiento de esta NIEA se aplica tanto a los encargos de seguridad razonable como a los encargos de

---

<sup>22</sup> NIEA 3000 (Revisada) Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica. La NIEA 3000 en la actualidad se encuentra bajo revisión del IAASB. Pueden existir modificaciones a esta NIEA como resultado de cambios a la NIEA 3000

<sup>23</sup> Marco de aseguramiento, apartado 10 NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(ii)

<sup>24</sup> Marco de aseguramiento, apartado 11 NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(i)(b)

seguridad limitada. Dado que el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es menor que en el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente llevará a cabo en un encargo de seguridad limitada variarán en cuanto a su naturaleza y momento de realización, y serán de una menor extensión que un encargo de seguridad razonable.<sup>25</sup> Los requerimientos que se aplican a un tipo u otro de encargo solamente han sido presentados en un formato de columna con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) después del número de apartado. A pesar de que algunos procedimientos solo son requeridos para los encargos de seguridad razonable, estos pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada (ver también apartado A90, que incluye las diferencias principales entre los procedimientos posteriores del profesional ejerciente para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada relacionado con una declaración de GEI). (Ref.: Apartados A4, A90)

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

9. Al profesional se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad. Esta NIEA complementa, pero no reemplaza, la NIEA 3000 (Revisada) y amplía la información acerca de cómo la NIEA 3000 (Revisada) debe aplicarse a un encargo de aseguramiento a fin de informar acerca de una declaración de GEI de la entidad.

10. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (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.<sup>26</sup> También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC <sup>127</sup> u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref.: Apartados A5–A6)

11. Cuando el encargo está sujeto a disposiciones legales o reglamentarias locales o a las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones, esta

---

<sup>25</sup> Marco de aseguramiento, apartado 53 y NIEA 3000 (Revisada) apartado 12(a)(iii)37

<sup>26</sup> ISAE 3000 (Revisada), apartados 4 y 63(a), 20 y 34

<sup>27</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). 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*

NIEA no elude dichas disposiciones legales y reglamentarias o las disposiciones del plan. En el caso que las disposiciones legales o reglamentarias o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones difieran de esta NIEA, un encargo llevado en cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, o las disposiciones de un plan en particular, no cumplirán automáticamente con esta NIEA. El profesional ejerciente tiene derecho a declarar el cumplimiento con esta NIEA además del cumplimiento con las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones del plan de comercialización de emisiones solamente cuando se ha cumplido con todos los requerimientos aplicables de esta NIEA. (Ref.: Apartado A7)

...

## Objetivos

13. Los objetivos del profesional ejerciente son:

- (a) obtener bien seguridad razonable o bien seguridad limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión de seguridad razonable o limitada;
- (b) – (c) ...

## Definiciones

14. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación<sup>28</sup>:

(a) – (l) ...

(m) Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo.<sup>29</sup>

(n) – (w) ...

## Requerimientos NIEA 3000 (Revisada)

---

<sup>28</sup> Las definiciones presentes en la NIEA 3000 (Revisada) también se aplican a esta NIEA.

<sup>29</sup> Marco de Aseguramiento, apartado 8 NIEA 3000 (Revisada), apartado 12 (x)



15. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada). (Ref.: Apartados A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

...

Aceptación y continuidad del encargo  
Cualificaciones, conocimiento y experiencia

16. El socio del encargo:

(a) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y la competencia necesaria para la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones a fin de aceptar la responsabilidad de la conclusión del aseguramiento; y (Ref:

(b) estará conforme con el hecho de que quienes van a realizar el encargo colectivamente tienen la competencia y capacidades adecuadas, tanto para la cuantificación e información sobre emisiones como en encargos de aseguramiento, para cumplir con el encargo de aseguramiento de acuerdo con esta NIEA. (Ref.: Apartados A18–A19)

Condiciones previas para el encargo

17. Para determinar si concurren las condiciones previas para el encargo:

(a) ...

(b) Al determinar la adecuación de los criterios aplicables, según los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)<sup>30</sup>, el profesional ejerciente determinará si los criterios abarcan al menos: (Ref.: Apartados A23–A26)

(c) ...

Acuerdo de los términos del encargo

18. Los términos del encargo que la NIEA 3000 (Revisada)<sup>31</sup> requiere que sean acordados incluirán: (Ref.: Apartado A37)

(a) – (f) ...

Planificación

19. Al planificar el encargo, según lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)<sup>32</sup>, el profesional ejerciente: (Ref.: Apartados A38–A41)

...

---

<sup>30</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartados ~~24(b)(ii)~~<sup>49</sup> y ~~41~~

<sup>31</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado ~~27~~<sup>40</sup>.

<sup>32</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado ~~40~~<sup>42</sup>.

**Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material**

...

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad

Seguridad limitada	Seguridad razonable
...	...
	26R. Al obtener el conocimiento requerido por el apartado 25R, el profesional ejerciente evaluará el diseño de los controles y determinará si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad responsable de la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A52–A53) Otros procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

...

28. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, o falta de cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que afectan la declaración de GEI. (Ref.: Apartados A84–A86)

...

**Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores**

...

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias

47. El profesional ejerciente responderá de manera adecuada a las acciones fraudulentas o indicios de fraude, el incumplimiento o indicios de incumplimiento respecto de las disposiciones legales o reglamentarias identificadas durante el encargo. (Ref.: Apartados A106–A107)

...

Seguridad limitada	Seguridad razonable
...	...
Determinación de la necesidad de procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada	Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable

<p>49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda: (Ref.: Apartados A109–A110)</p> <p>(a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o</p> <p>(b) determinar que debido a esa cuestión o cuestiones la declaración de GEI contiene una incorrección material. (Ref.: Apartado A111)</p>	<p>49R. La valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente en las afirmaciones puede cambiar durante el proceso del encargo a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente obtiene evidencia incongruente con la evidencia sobre la cual el profesional ejerciente originalmente basó su valoración, el profesional ejerciente revisará la valoración y modificará los procedimientos planificados en consecuencia. (Ref.: Apartado A109)</p>
--	--

...

#### Utilización del trabajo de otros profesionales ejerciente

57. Cuando el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales ejercientes, este:

(a) comunicará claramente a esos con el otros profesionales ejercientes acerca del alcance y momento de realización de su trabajo y sus de los hallazgos del otro profesional ejerciente; y (Ref.: Apartados A113–A114)

(b) ...

Manifestaciones escritas

58. El profesional ejerciente solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión: (Ref.: Apartado A116)

(a) – (e) ...

(f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento acerca de fraudes, indicios o denuncias de fraude o incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias donde el fraude o incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la declaración de GEI.

...

60. El profesional ejerciente denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) acerca de la declaración de GEI o se renunciará al encargo cuando la renuncia sea posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, cuando:

(a)–(b)

...

Otra información

64. El profesional ejerciente estudiará la otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente (Ref: Apartado A139)

(g) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella; o

(h) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda. (Ref.: Apartados A124–A126)

...

Revisión de control de calidad del encargo

**71. Para aquellos encargos, de ser el caso, para los cuales las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión del control de calidad o para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión del control de calidad del encargo, el revisor del control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref.: Apartado A130)**

**(a) – (d) ...**

Formación de la conclusión de aseguramiento

72. El profesional ejerciente se formará una conclusión acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI. La conclusión tomará en cuenta los requerimientos descritos en los apartados 56 y 73-75 de esta NIEA.

...

Contenido del informe de aseguramiento

76. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref.: Apartado A134)

(a) Un título que indica claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente.

(b) Un destinatario del informe de aseguramiento.

(c) Identificación o descripción del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente, razonable o limitado.

Los apartados 76(d) – (f) se renumerarán consecuentemente.

(g)(h) Identificación de los criterios aplicables;

(i) ...

(ii) si dichos criterios sólo están disponibles para determinados usuarios a quienes se destina el informe o si sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la declaración de GEI puede no ser adecuada para otra finalidad. La declaración también restringirá el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios a quienes se destina el informe o para dicho propósito; y (Ref.: Apartados A140–A141)

(iii) ...

(i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

(k) Una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, que incluye:

(i) ...

(ii) un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión los procedimientos del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:

- Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable y.

- En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se

hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref.: Apartados A142–A144).

(l) La conclusión del profesional ejerciente:

(i) en un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará en forma positiva o

(ii) en forma negativa en el caso de un encargo de seguridad limitada acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los criterios aplicables .En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará 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 algunas cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales.

(iii) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:

a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación y

b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente.

(j) Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, se debe incluir una clara descripción de todas las razones.

(m) La firma del auditor. (Ref.: Apartado A145)

(n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la declaración de GEI.

(o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

77. Si el profesional ejerciente considera necesario: (Ref.: Apartados A146–A152)

(a) – (b) ...

y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión.

Otros requerimientos de comunicación

78. El profesional ejerciente comunicará a aquella persona o personas con responsabilidades de supervisión para la declaración de GEI acerca de las

siguientes cuestiones que el profesional ejerciente aborda durante el proceso del encargo y determinará si existe alguna responsabilidad que deba ser informada a otra parte dentro o fuera de la entidad:

(a) – (b) ...

(c) cuestiones que incluyen el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, excepto las cuestiones claramente poco significativas. (Ref.: Apartado A87)

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Introducción**

...

Indicadores clave basados en los datos de GEI (Ref.: Apartado 4(b))

A1. Un ejemplo de un indicador clave basado en los datos de GEI es el promedio ponderado de las emisiones por kilómetro por vehículos fabricados por una entidad durante un periodo, lo que se debe calcular y revelar según las disposiciones legales o reglamentarias en algunas jurisdicciones.

...

A6. Las salvaguardas creadas por la profesión, disposiciones legales o reglamentarias o las salvaguardas en el entorno laboral pueden eliminar o reducir dichas amenazas a un nivel aceptable.

Disposiciones legales o reglamentarias locales y las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones (Ref.: Apartado 11)

A7. Las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden: incluir requerimientos además de aquellos mencionados en esta NIEA; requerir que se lleven a cabo procedimientos específicos para todos los encargos; o requerir que los procedimientos se realicen de una manera en particular. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden requerir que el profesional ejerciente emita su informe en un formato que no cumple con esta NIEA. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias ordenan que el formato o redacción del informe de aseguramiento se haga de una manera o en términos que son significativamente diferentes a esta NIEA y el profesional ejerciente concluye que las explicaciones adicionales en el informe de aseguramiento no pueden mitigar un posible malentendido, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe indicando que el encargo no se ha ejecutado conforme esta NIEA.

...

NIEA 3000 (Revisada) (Ref.: Apartados 9, 15)

A20. La NIEA 3000 (Revisada) incluye ciertos requerimientos que se aplican a los encargos de aseguramiento (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), lo que incluye encargos en conformidad con esta NIEA. En algunos casos, esta NIEA puede incluir requerimientos adicionales o material de aplicación con relación a dichos temas.

...

Determinación de la adecuación de la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 15)

A21. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente determine si la materia subyacente objeto de análisis es adecuada<sup>33</sup>. En el caso de una declaración de GEI, las emisiones de la entidad (y eliminaciones y deducciones de emisiones, si corresponde) son la materia subyacente objeto de análisis del encargo. La materia subyacente objeto de análisis será adecuada si, entre otras cosas, las emisiones de la entidad tienen la capacidad de presentar una cuantificación congruente por medio de los criterios adecuados<sup>34</sup>.

...

Determinación de la adecuación de los criterios  
Criterios específicamente desarrollados y establecidos (Ref.: Apartado 17(b))

A23. Los criterios adecuados muestran las siguientes características: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Los criterios pueden ser "específicamente desarrollados" o "establecidos", por ejemplo, integrados a las disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que se atienen a un debido proceso transparente<sup>35</sup>. Si bien los criterios establecidos por un regulador pueden considerarse relevantes cuando dicho regulador es el usuario a quien se destina el informe, se pueden desarrollar algunos criterios establecidos con un fin específico y no ser adecuados para su aplicación en otras circunstancias. Por ejemplo, los criterios desarrollados por un regulador que incluyen factores de emisiones para una región en particular pueden proporcionar información engañosa si se utilizan para emisiones en otra región, o los criterios que son diseñados con el fin de informar solamente acerca de aspectos normativos particulares de las emisiones pueden no ser adecuados para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, excepto el regulador que estableció los criterios.

...

---

<sup>33</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(i)18

<sup>34</sup> Marco de aseguramiento, apartados 34, 38 y NIEA 3000(Revisada), apartado 19-2124(b)(ii)

<sup>35</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados A45-A48Marco de aseguramiento, apartados 36, 37



A25. Los criterios pueden incluir criterios establecidos complementados con información a revelar, en las notas explicativas de la declaración de GEI, acerca de límites, métodos, hipótesis, factores de emisiones específicos, etc. En algunos casos, los criterios establecidos pueden no ser adecuados, incluso cuando están complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI, por ejemplo, cuando no concuerdan con la materia objeto de análisis indicada en el apartado 17(b).

A26. Se debe tener en cuenta que lo adecuado de los criterios no se ve afectada por el grado de seguridad; es decir, si no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco serán adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

A27. La determinación de qué operaciones pertenecientes a la entidad o controladas por la entidad se han de incluir en la declaración de GEI se conoce como la determinación del límite organizativo de la entidad. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias definen los límites de la entidad para la confección de informes de emisiones de GEI con fines normativos. En otros casos, los criterios aplicables pueden permitir la aplicación de una opción entre diferentes métodos para determinar el límite organizativo de la entidad, por ejemplo, los criterios pueden permitir una opción entre un método que alinea la declaración de GEI de la entidad con sus estados financieros y otro método que trata, por ejemplo, a los negocios conjuntos o asociados de manera diferente. La determinación del límite organizativo de la entidad puede requerir el análisis de estructuras organizativas complejas, tales como negocios conjuntos, asociaciones y fideicomisos, y relaciones contractuales complejas o inusuales. Por ejemplo, una instalación puede ser propiedad de una de las partes, sus operaciones pueden depender de otra y una tercera puede procesar los materiales solamente.

...

Información a revelar adecuada (Ref: Apartados 17(b)(iv), 74(d))

A29. En los regímenes normativos de revelaciones, la información a revelar especificada en las disposiciones legales o reglamentarias relevantes es adecuada para informar al regulador. La revelación de dichas cuestiones en la declaración de GEI, como las siguientes, puede ser necesaria en situaciones de informes voluntarios para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan los juicios significativos que se tuvieron en cuenta al preparar la declaración de GEI:

(a) – (e) ...

...

Cambio de los términos del encargo (Ref.: Apartados 15, 18)

A37. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente no acepte un cambio en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello<sup>36</sup>. La solicitud de cambio en el alcance del encargo puede no tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, la solicitud se realiza con el fin de excluir ciertas fuentes de emisiones del alcance del encargo debido a la probabilidad de que la conclusión del profesional ejerciente se vea modificada.

...

Planificación de la utilización de un experto del profesional ejerciente o de otros profesional ejercientes (Ref: Apartado 19(e))

A42. El encargo puede llevarlo a cabo un equipo multidisciplinario que incluye a uno o más expertos, en particular en encargos relativamente complejos cuando es probable que se requiera la competencia de un especialista en cuantificación y confección de informes de emisiones (ver apartado A19). La NIEA 3000 (Revisada) contiene ciertos requerimientos con respecto al uso del trabajo de un experto que puede necesitar ser considerado en la etapa de planificación al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el encargo<sup>37</sup>.

...

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo  
Determinación de la importancia relativa al planificar el encargo (Ref: Apartados 20-21)

A44. Los criterios pueden tratar el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la declaración de GEI. Si bien los criterios pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa generalmente incluye que:

...

- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios a quienes se destina el informe de la declaración de GEI se basan en la consideración 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.

...

A47. Los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades de información pueden incluir, por ejemplo:

- ...

---

<sup>36</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 29.14.

<sup>37</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartados 26–32.45(c), 52, y 54

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 esos casos, en particular cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses con respecto a las emisiones, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a interesados importantes 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 contratante, o por las disposiciones legales o reglamentarias.

...

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 23-26)

...

Incertidumbre (Ref: Apartados 23(b)(i)c, 76(e))

...

A55. El hecho de que la cuantificación de las emisiones de una entidad esté sujeta a incertidumbre no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis. Por ejemplo, los criterios aplicables pueden requerir que se calculen las emisiones de Alcance 2 de la electricidad por medio de la aplicación de un factor de emisiones prescrito sobre el número de kilovatios hora consumidos. El factor de emisiones prescrito se basará en las hipótesis y modelos que pueden no ser verdaderos en todas las circunstancias. Sin embargo, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

A56. La situación descrita en el apartado A55 puede contrastarse con la cuantificación de acuerdo con los criterios utilizados por los modelos e hipótesis basados en las circunstancias particulares de una entidad. El uso de modelos e hipótesis específicos de una entidad probablemente resulte en una cuantificación más exacta que la utilización, por ejemplo, de factores de emisiones promedio para la industria; asimismo, es probable que conlleve riesgos adicionales de incorrección material con respecto a cómo se llegó a los modelos e hipótesis específicos de la entidad. Tal como se estipula en el apartado A55, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

...

A58. Una indicación en las notas explicativas de la declaración de GEI acerca de la naturaleza, causas y efectos de las incertidumbres que afectan la declaración de GEI de la entidad alerta a los usuarios a quienes se destina el informe sobre las incertidumbres asociadas con la cuantificación de las emisiones. Esto puede ser particularmente importante cuando los usuarios a quienes se

destina el informe no determinaron los criterios a ser utilizados. Por ejemplo, una declaración de GEI puede estar disponible para una amplia gama de usuarios a pesar de que los criterios utilizados hayan sido desarrollados para un fin normativo específico.

A59. Debido a que la incertidumbre es una característica significativa de todas las declaraciones de GEI, el apartado 76(e) requiere que esta sea mencionada en el informe de aseguramiento independientemente de si, dado el caso, la información a revelar se incluye en las notas explicativas de la declaración de GEI<sup>38</sup>.

...

#### **Causas de riesgo de incorrección material (Ref.: Apartado 34)**

...

#### **Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 34(b), 78(c))**

A87. Esta NIEA distingue las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

(a) las disposiciones legales y reglamentarias que, en forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cifras e información a revelar materiales en la declaración de GEI, en el sentido que determinan las cantidades informadas y la información a revelar en la declaración de GEI de la entidad. El apartado 34(b) requiere que el profesional ejerciente considere la posibilidad de incorrección material debida al incumplimiento de las disposiciones de tales disposiciones legales o reglamentarias al realizar los procedimientos requeridos por el apartado 33L o 33R; y

(b) otras disposiciones legales o reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en la declaración de GEI, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación o el cumplimiento de disposiciones ambientales). Planificar y realizar un encargo con escepticismo profesional, tal como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)<sup>39</sup>, resulta importante en el contexto de permanecer alerta ante la posibilidad de que los procedimientos aplicados para alcanzar una conclusión acerca de la declaración de GEI pueda dar origen a instancias de identificación o indicios de incumplimiento de tales disposiciones legales. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la

---

<sup>38</sup> Ver también NIEA 3000 (Revisada), apartado 69(e)49(e)

<sup>39</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 3744.

dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios o reglamentarias para el profesional ejerciente.

...

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

Encargos de seguridad limitada y razonable (Ref.: Apartados 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las diferencias principales entre las respuestas globales del profesional ejerciente para abordar los riesgos valorados de incorrección material y los procedimientos posteriores para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada en una declaración de GEI incluyen:

(a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo:

- El profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, lo que podría ser el caso para un encargo de seguridad razonable.

...

(b) En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos posteriores realizados son menores que en un encargo de seguridad razonable. Esto puede incluir:

- Seleccionar menos elementos para su examen una reducción de la cantidad de elementos a ser examinados, por ejemplo, una reducción de los tamaños de las muestras para las pruebas de detalle;

...

(c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material implican el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar

con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable<sup>40</sup>.

...

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 47)

...

A107. Las acciones indicadas en el apartado A106 pueden resultar adecuadas para responder a incumplimientos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificadas durante el encargo. Asimismo, puede resultar adecuado describir el asunto en un párrafo denominado "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, de acuerdo con el apartado 77 de esta NIEA, a menos que el profesional ejerciente:

...

(b) se vea impedido por la entidad de obtener evidencia adecuada suficiente para evaluar si ocurrió o podría un incumplimiento que tiene o podría tener un efecto material en la declaración de GEI, en cuyo caso el apartado 66 de esta NIEA es aplicable.

...

## **Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente**

### **Comunicación de la información a otro profesional ejerciente (Ref: Apartado 57(a))**

A113. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede comunicar a otros profesionales ejercientes con respecto al trabajo a ser llevado a cabo, el uso que se dará a ese trabajo y la estructura y contenido de la comunicación del otro profesional ejerciente con el equipo del encargo puede incluir:

- ...

Comunicación de la información por parte de otros profesionales ejerciente (Ref.: Apartado 57(a))

A114. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede solicitar al otro profesional ejerciente que comunique incluyen:

...

- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI.

---

<sup>40</sup> Este no siempre es el caso; por ejemplo, en algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede desarrollar una expectativa precisa basada en relaciones físicas o químicas fijas, incluso en un encargo de seguridad limitada.

Evidencia (Ref.: Apartado 57(b))

A115. Las consideraciones relevantes cuando se obtiene evidencia sobre el trabajo de otro profesional ejerciente pueden incluir:

- ...
- ...

Reexpresiones (Ref.: Apartado 62(a))

A121. Puede ser necesario que se deban reexpresar las cifras de GEI informadas en un periodo anterior de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias o los criterios aplicables debido a, por ejemplo, un mayor conocimiento científico, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

...

Otra información (Ref: Apartado 64)

...

A126. Las acciones posteriores que pueden resultar adecuadas cuando otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyen, por ejemplo:

...

- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación

Documentación de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida (Ref.: Apartados 15, 65–66)

A127. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente prepare oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos<sup>41</sup>. Los siguientes son ejemplos de cuestiones adecuadas para incluir en la documentación del encargo:

...

- Disposiciones legales o reglamentarias: Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias y los resultados de las discusiones con la entidad y otras partes fuera de la entidad.

...

---

<sup>41</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 7942.

Compilación del archivo final del encargo (Ref.: Apartado 69)

A129. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo.<sup>42</sup> Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento<sup>43</sup>.

...

### **Contenido del informe de aseguramiento**

Información no cubierta por la conclusión del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 76(c))

Deducciones de emisiones (Ref: Apartado 76(f))

...

A139. La declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente con respecto a las deducciones de emisiones puede redactarse de la siguiente manera, cuando las deducciones de emisiones se incluyen como compensaciones: "La declaración de GEI incluye una deducción de emisiones de ABC para el ejercicio de yyy toneladas de CO<sub>2</sub>-e relacionadas con compensaciones. Hemos llevado a cabo procedimientos respecto de si estas compensaciones fueron adquiridas durante el año y si su descripción en la declaración de GEI constituye un resumen razonable de los contratos relevantes y la documentación relacionada. Sin embargo, no hemos realizado ningún procedimiento relacionado con los proveedores externos de dichas compensaciones, y no expresamos ninguna conclusión acerca de si tales compensaciones han derivado en una reducción de yyy toneladas de CO<sub>2</sub>-e o si lo harán en el futuro.

...

Resumen de los procedimientos del profesional ejerciente (Ref: Apartado 76(h)(iii))

...

A143. En un encargo de seguridad limitada, resulta esencial incluir una apreciación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos efectuados para los usuarios a quienes va dirigido el informe a fin de comprender la conclusión expresada en el informe de seguridad limitada. Por lo tanto, la descripción de los procedimientos del profesional ejerciente en un

---

<sup>42</sup> NICC 1, apartado 45

<sup>43</sup> NICC 1, apartado A54.



encargo de seguridad limitada por lo general es más detallada que en un encargo de seguridad razonable. También puede resultar adecuado incluir una descripción de los procedimientos que no fueron aplicados y que, por lo general, se aplicarían en un encargo de seguridad razonable. Sin perjuicio de ello, puede ser que una identificación de dichos procedimientos no sea posible dado que el conocimiento y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente son menores en un encargo de seguridad razonable.

Los factores a considerar al tomar esa determinación y el grado de detalle a proporcionar incluyen:

...

- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

...

Párrafos de énfasis y párrafos de otras cuestiones (Ref.: Apartado 77)

...

A152. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el profesional ejerciente proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

## **Anexo 2**

### **(Ref.: Apartado A134)**

Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero

#### **Ejemplo 1:**

**Las circunstancias son, entre otras:**

- **Encargo de seguridad razonable.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD RAZONABLE DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

...

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1<sup>44</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

...

#### **Ejemplo 2:**

**Las circunstancias son, entre otras:**

- **El encargo de seguridad limitada.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**

---

<sup>44</sup> NICC 1 *Control de calidad para 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.*

- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

#### INFORME DE SEGURIDAD LIMITADA DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

...

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1<sup>45</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

...

Nuestra responsabilidad

...

Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si hubiésemos realizado un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, no expresamos una opinión de seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI de ABC ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con los [criterios aplicables] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

...

---

<sup>45</sup> NICC 1 *Control de calidad para 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.*

## **NIEA 3420, Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto**

### **Introducción**

#### **Alcance de esta NIEA**

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de seguridad razonable de constatación realizados por un profesional ejerciente<sup>46</sup> con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable<sup>47</sup> de información financiera proforma que se incluye en un folleto. Esta NIEA es aplicable cuando:

...

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

7. El profesional ejerciente debe cumplir con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando realice un encargo de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto. Esta NIEA complementa pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en un encargo de seguridad razonable para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto.

8. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las Partes A y B del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (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<sup>48</sup>. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1<sup>49</sup> u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

...

#### **Requerimientos**

##### **NIEA 3000 (Revisada)**

---

<sup>46</sup> El término "profesional ejerciente" se describe en la NIEA 3000 (Revisada), Encargos de Aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, apartado 12(r), apartado 4.

<sup>47</sup> En el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (el Marco de Aseguramiento) se describe el significado del término "parte responsable", apartados 25-26; NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(v).

<sup>48</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartados 3(a), 20 and 34.

<sup>49</sup> NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31 (a). 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.

12. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

#### Aceptación del encargo

13. Antes de aceptar un encargo para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, el profesional ejerciente:

(a) determinará que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto capacidad y competencia adecuadas; (Ref: Apartado A10)

(b) sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte responsable, determinará que los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;

...

#### Planificación y realización del encargo

##### Determinación de la adecuación de los criterios aplicables

14. El profesional ejerciente determinará la adecuación de los criterios aplicables, como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)<sup>50</sup> y, en especial, determinará que incluyen, como mínimo que:

(a) – (c) ...

...

##### Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

...

27. El profesional ejerciente leerá el resto de la información incluida en el folleto que contiene la información financiera proforma con el fin de identificar, en su caso, incongruencias materiales con la información financiera proforma o con el informe de aseguramiento. En el caso de que, al estudiar la otra información, el profesional ejerciente identificara una incongruencia material o detectara una incorrección material en dicha otra información, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si resulta necesario corregir la cuestión y la parte responsable rehúsa hacerlo, el profesional ejerciente tomará las medidas adicionales apropiadas. (Ref: Apartado A44)

...

#### Tipo de opinión

...

---

<sup>50</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartados 1924(b)(ii) y A45

## Opinión modificada

32. En muchas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prohíben la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Cuando este sea el caso y el profesional ejerciente concluya que una opinión modificada es no obstante apropiada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si la parte responsable rehúsa realizar los cambios necesarios, el profesional ejerciente:

33. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden no prohibir la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En estas jurisdicciones, si el profesional ejerciente determina que es apropiada una opinión modificada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente aplicará los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)<sup>51</sup> relativos a las opiniones modificadas.

...

## Preparación del informe de aseguramiento

35. El informe del profesional ejerciente incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartado A57)

(a) – (e) ...

(f) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la NIEA 3420, Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto, que requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la parte responsable ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;

(g) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones

---

<sup>51</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartados 51–5274

legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(h) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las Partes A y B del Código de Ética del IESBA relativos a los encargos de aseguramiento.

Los apartados 35(g) – (k) se renumerarán consecuentemente.

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Definiciones**

#### **Criterios aplicables (Ref: Apartado 11(a))**

...

A8. Los criterios aplicables para la compilación de la información financiera proforma serán adecuados en las circunstancias si cumplen los requerimientos expuestos en el apartado 14.

...

Aceptación del encargo

...

#### **Responsabilidades de la parte responsable (Ref: Apartado 13(g))**

A9. Un encargo de conformidad con esta NIEA se realiza bajo la premisa de que la parte responsable ha confirmado y comprende que tiene las responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g). En algunas jurisdicciones estas responsabilidades pueden estar especificadas en la disposición legal o reglamentaria aplicable. En otras, puede haber poca o ninguna definición legal o reglamentaria de estas responsabilidades. Un encargo de aseguramiento para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables se basa en la hipótesis de que:

(a – b) ...

En consecuencia, esta premisa es fundamental para la realización del encargo. Con el fin de evitar malentendidos, se alcanza un acuerdo con la parte responsable de que confirma y comprende que tiene esas responsabilidades como parte del acuerdo y registro de los términos del encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada)<sup>52</sup>.

---

<sup>52</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado 2740.

...

Preparación del informe de aseguramiento  
Título (Ref: Apartado 35(a))

A51. Un título que indique que el informe es el de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, "Informe de aseguramiento del profesional ejerciente independiente sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto", afirma que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia como lo requiere la NIEA 3000(Revisada)<sup>53</sup>. Esto distingue el informe del profesional ejerciente independiente de informes emitidos por otros.

...

---

<sup>53</sup> NIEA 3000 (Revisada), apartado2014.



**Anexo**  
**Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada (favorable)**

INFORME DE ASEGURAMIENTO DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

[Destinatario(s) correspondiente(s)]

Informe sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

...

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1<sup>54</sup> y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del profesional ejerciente

...

**Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3420, Encargos de Aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto emitida por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento. Esta norma requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos para obtener una seguridad razonable sobre si [la parte responsable] ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los [criterios aplicables].**

...

---

<sup>54</sup> 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.*



## **CAPITULO VI - PREGUNTAS PARA DISCUSIÓN PÚBLICA SOBRE LAS MODIFICACIONES DE LA CAMBIOS EN LA NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 - ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA**

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: [lmoya@mincit.gov.co](mailto:lmoya@mincit.gov.co) y [emolina@mincit.gov.co](mailto: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 la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, 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 de la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica 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 la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica 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 de la NIEA 3000 - encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica se realice a partir de la fecha de publicación del Decreto?

**Anexo: Norma Internacional De Encargos De Aseguramiento 3000: Encargos De  
Aseguramiento Distintos De La Auditoría O De La Revisión De Información Financiera  
Histórica  
Decreto 2132 de 2016**

**(Aplicable a los encargos de aseguramiento con fecha a partir del 1 de enero de 2005)**

**CONTENIDO**

	<b>Apartado</b>
Introducción	1-3
Requerimientos de ética	4-5
Control de calidad	6
Aceptación y continuidad del encargo	7-9
Acuerdo de los términos del encargo	10-11
Planificación y realización del encargo	12-25
Utilización del trabajo de un experto	26-32
Obtención de evidencia	33-40
Consideración de hechos posteriores	41
Documentación	42-44
Preparación del informe de aseguramiento	45-53
Otras responsabilidades de información	54-56
Fecha de entrada en vigor	57

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros encargos de Aseguramiento y servicios relacionados, que establece la aplicación y la autoridad de las NIEA.

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. La finalidad de esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales, así como proporcionar orientación para la realización, por parte de los profesionales de la contabilidad en ejercicio (denominados "profesionales ejercientes" a efectos de esta NIEA) de encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica, cubiertos por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o por las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER).

2. En esta NIEA se utilizan los términos "encargo de seguridad razonable" y "encargo de seguridad limitada" para distinguir los dos tipos de encargos de aseguramiento que un profesional ejerciente puede realizar. 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 circunstancias<sup>55</sup>, como base para la expresión por el profesional ejerciente de una conclusión de forma positiva. El objetivo de un encargo de seguridad limitada es la reducción del riesgo de tal 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 por el profesional ejerciente de una conclusión de forma negativa.

Relación con el Marco de Aseguramiento, con otras NIEA, con las NIA y con las NIER.

3. El profesional ejerciente debe cumplir esta NIEA y otras NIEA aplicables cuando realice un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o de una revisión de información financiera histórica cubiertas por las NIA o por las NIER. Esta NIEA debe interpretarse conjuntamente con el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (Marco de Aseguramiento), que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento e identifica los encargos a los que se aplican las NIEA. Esta NIEA ha sido redactada para su aplicación general a los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica cubiertas por las NIA o por las NIER. Otras NIEA pueden referirse a cuestiones aplicables a todas las materias objeto de análisis o ser específicas para una determinada materia objeto de análisis. A pesar de que las NIA y las NIER no son aplicables a los encargos cubiertos por las NIEA pueden, sin embargo, ofrecer orientaciones a los profesionales ejercientes.

## Requerimientos de ética

4. El profesional ejerciente debe cumplir los requerimientos de las Partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Comité

---

<sup>55</sup> 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.

Internacional de Normas de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA).

5. El Código de Ética del IESBA proporciona un marco de principios que los miembros de los equipos de los encargos, las firmas y las firmas de la red utilizan para identificar amenazas a la independencia<sup>56</sup>, para evaluar la significatividad de dichas amenazas y, si las amenazas son algo más que claramente insignificantes, para identificar y aplicar salvaguardas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, de tal forma que la actitud mental independiente y la apariencia de independencia no se vean comprometidas.

#### Control de calidad

6. El profesional ejerciente debe implementar los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo. De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad (NICCC) 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados<sup>57</sup>, una firma de profesionales de la contabilidad tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad cuyo fin es proporcionarle una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios, y que los informes de aseguramiento emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias. Además, los elementos de control de calidad que son aplicables a un determinado encargo incluyen responsabilidades de liderazgo en relación con la calidad del encargo, requerimientos de ética, aceptación y continuidad de relaciones con los clientes y encargos específicos, asignación de equipos a los encargos, realización de los encargos y seguimiento.

#### Aceptación y continuidad del encargo

7. El profesional ejerciente únicamente debe aceptar (o, en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento si la materia objeto de análisis es responsabilidad de una parte distinta de los usuarios a quienes se destina el informe o del profesional ejerciente. Como se indica en el apartado 27 del Marco de Aseguramiento, la parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe pero no el único. La confirmación por la parte responsable proporciona evidencia de que existe la relación adecuada y establece también una base para un entendimiento común de la responsabilidad de cada una de las partes. Una confirmación escrita es la forma más adecuada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En ausencia de una confirmación escrita de responsabilidad, el profesional ejerciente considera:

---

<sup>56</sup> Si un profesional de la contabilidad no ejerciente (en forma pública) por ejemplo una auditor interno, aplica las NIEA, y (a) en su informe se refiere al Marco de Aseguramiento o a las NIEA; y (b) el profesional de la contabilidad o cualquier miembro del equipo y, si es 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. El informe tampoco incluye la palabra "independiente" en su título, y se restringen la finalidad y los usuarios del informe.

<sup>57</sup> La (NICCC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados*, fue emitida en febrero de 2004. Se requiere que los sistemas de control de calidad conformes con la NICCC 1 hayan sido establecidos el 15 de junio de 2005.

- (a) si es apropiado aceptar el encargo. La aceptación puede ser apropiada cuando, por ejemplo, la responsabilidad viene definida por otras fuentes, tales como la legislación o un contrato; y
- (b) en caso de que se acepte el encargo, si se revelan estas circunstancias en el informe de aseguramiento.

8. El profesional ejerciente únicamente debe aceptar (o, en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento si, sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo, no hay nada que le indique que no se vayan a cumplir los requerimientos del Código de Ética del IESBA o de las NIEA. El profesional ejerciente considerará las cuestiones contenidas en el apartado 17 del Marco de Aseguramiento y no aceptará el encargo salvo que cumpla todas ellas. Asimismo, si la parte que le contrata (la "parte contratante") no es la parte responsable, el profesional ejerciente considerará el efecto de este hecho en el acceso a los registros, documentación y otra información que pueda necesitar para realizar el encargo.

9. El profesional ejerciente únicamente debe aceptar (o, en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento si está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia profesional necesaria. 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 aptitudes y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional ejerciente individual (véanse los apartados 26-32).

#### Acuerdo de los términos del encargo

10. El profesional ejerciente debe acordar los términos del encargo con la parte contratante. Con el fin de evitar malentendidos, los términos acordados se registrarán en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato. Si la parte contratante no es la parte responsable, la naturaleza y contenido de la carta de encargo o del contrato pueden variar. La existencia de un mandato legal puede satisfacer el requerimiento de acordar los términos del encargo. Incluso en esas situaciones, una carta de encargo puede ser útil tanto para el profesional ejerciente como para la parte contratante.

11. El profesional ejerciente debe considerar si resulta adecuada una solicitud que le sea formulada, antes de finalizar un encargo de aseguramiento, de convertirlo en un encargo distinto de un encargo de aseguramiento, o de convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada y no debe aceptar el cambio 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.

#### Planificación y realización del encargo

12. El profesional ejerciente debe planificar el encargo para que se realice de manera efectiva. La planificación supone desarrollar una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo, y un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, momento de realización y



extensión de los procedimientos de obtención de evidencia que se deben aplicar y los motivos por los que se seleccionan. Una adecuada planificación facilita prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional ejerciente a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilita su dirección y supervisión así como la revisión de su trabajo. Además, facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales ejercientes y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la dimensión y la complejidad de la entidad y la experiencia previa del profesional ejerciente con la entidad. Como ejemplos de las principales cuestiones que se pueden considerar están:

- los términos del encargo.
- las características de la materia objeto de análisis y los criterios establecidos.
- el proceso del encargo y las posibles fuentes de evidencia.
- el conocimiento de la entidad y su entorno por el profesional ejerciente, así como de los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.
- la identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo del encargo de aseguramiento.
- las necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión de la involucración de expertos.

13. La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e iterativo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida de los resultados de los procedimientos de obtención de evidencia, el profesional ejerciente puede tener que modificar la estrategia global y el plan del encargo y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores.

14. El profesional ejerciente debe planificar y realizar el encargo 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.

15. El profesional ejerciente debe obtener conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, suficiente para identificar y valorar los riesgos de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, y suficiente para diseñar y realizar procedimientos posteriores de obtención de evidencia.

16. Obtener conocimiento de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo es una parte esencial de la planificación y realización de un encargo de aseguramiento. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para ejercitar su juicio profesional durante todo el encargo, por ejemplo:

- al considerar las características de la materia objeto de análisis;
- al evaluar la adecuación de los criterios;
- al identificar los aspectos que requieren una consideración especial, por ejemplo, factores indicativos de fraude y la necesidad de cualificaciones especiales o del trabajo de un experto;
- al establecer y evaluar si los niveles cuantitativos de importancia relativa (en su caso) continúan siendo adecuados y al considerar los factores cualitativos de importancia relativa;
- al desarrollar expectativas que se usarán al aplicar procedimientos analíticos;
- al diseñar y aplicar procedimientos posteriores de obtención de evidencia para reducir el riesgo del encargo de aseguramiento a un nivel adecuado y
- al evaluar la evidencia así como la razonabilidad de las manifestaciones escritas y orales de la parte responsable.

17. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario de la materia objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. El profesional ejerciente considera si dicho conocimiento es suficiente para valorar los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. El profesional ejerciente tiene, por lo general, un conocimiento menos profundo que la parte responsable.

Evaluar la adecuación de la materia objeto de análisis

18. El profesional ejerciente debe evaluar la adecuación de la materia objeto de análisis. Una materia objeto de análisis adecuada tiene las características enumeradas en el apartado 33 del Marco de Aseguramiento. El profesional ejerciente también identifica aquellas características de la materia objeto de análisis que son especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina el informe, las cuales se deben describir en el informe de aseguramiento. Tal como se indica en el apartado 17 del Marco de Aseguramiento, un profesional ejerciente no acepta un encargo de aseguramiento salvo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que la materia objeto de análisis es adecuada. Sin embargo, si después de aceptar el encargo el profesional ejerciente concluye que la materia objeto de análisis no es adecuada, expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

Evaluar la adecuación de los criterios

19. El profesional ejerciente debe evaluar la adecuación de los criterios para evaluar o medir la materia objeto de análisis. Los criterios adecuados tienen las características enumeradas en el apartado 36 del Marco de Aseguramiento. Tal como se indica en el apartado 17 del Marco, el profesional ejerciente no aceptará un encargo de aseguramiento salvo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que los criterios que se utilizarán son adecuados. Sin embargo, si después de aceptar el encargo el profesional ejerciente concluye que los criterios no son adecuados, expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) o una

denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

20. En el apartado 37 del Marco de Aseguramiento se establece que los criterios pueden ser criterios predeterminados o desarrollarse específicamente. Por lo general, unos criterios predeterminados son adecuados cuando son pertinentes para las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Cuando existen criterios predeterminados para una materia objeto de análisis, unos usuarios concretos pueden acordar que se utilicen otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, se pueden utilizar varios marcos como criterios predeterminados para evaluar la efectividad del control interno. Unos usuarios determinados pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios que satisfagan sus necesidades específicas en relación a, por ejemplo, supervisión prudencial. En esos casos, en el informe de aseguramiento:

- (a) se indica, cuando sea pertinente para las circunstancias del encargo, que los criterios no están plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, ni han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente; y
- (b) se indica que únicamente debe ser utilizado por los usuarios específicos y para sus propósitos.

21. Es probable que para algunas materias objeto de análisis no existan criterios predeterminados. En esos casos los criterios se desarrollan específicamente. El profesional ejerciente considerará si los criterios desarrollados específicamente dan como resultado un informe de aseguramiento que pudiera inducir a error a los usuarios a quienes se destina. El profesional ejerciente intenta que los usuarios a quienes se destina el informe o la parte contratante confirmen que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los propósitos de los usuarios. El profesional ejerciente tiene en consideración el modo en que la ausencia de dicha confirmación afecta su evaluación de la adecuación de los criterios identificados y la información que sobre ellos se incluye en el informe de aseguramiento.

Importancia relativa y riesgo del encargo de aseguramiento

22. El profesional ejerciente debe considerar la importancia relativa y el riesgo del encargo de aseguramiento al planificar y realizar dicho encargo.

23. El profesional ejerciente tiene en cuenta la materialidad al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia y cuando evalúe si la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Para tener en consideración la materialidad, el profesional ejerciente debe entender y evaluar 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.

24. El profesional ejerciente debe reducir el riesgo del encargo de aseguramiento hasta un nivel aceptablemente bajo en función de sus circunstancias. 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 es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente.

25. En el apartado 49 del Marco de Aseguramiento se establece que, por lo general, el riesgo de un encargo de aseguramiento está formado por riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El grado en el cual el profesional toma en consideración cada uno de dichos componentes se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial, por la naturaleza de la información sobre la materia objeto de análisis y por el hecho de estar realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

#### Utilización del trabajo de un experto

26. Cuando se utiliza el trabajo de un experto para la obtención y evaluación de evidencia, el profesional ejerciente y el experto deben tener, conjuntamente, la cualificación y conocimiento adecuados con respecto a la materia objeto de análisis y a los criterios para que el profesional ejerciente pueda determinar que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.

27. En algunos encargos de aseguramiento, es posible que la materia objeto de análisis y los correspondientes criterios incluyan aspectos que requieren conocimientos y cualificaciones especializados para la obtención y evaluación de la evidencia. En estas situaciones, el profesional ejerciente puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominados expertos, que disponen de los conocimientos y cualificaciones necesarios. Esta NIEA no proporciona orientación en relación con la utilización del trabajo de un experto en encargos en los que la responsabilidad es conjunta y el informe lo emiten el profesional ejerciente y uno o más expertos.

28. La diligencia es una característica profesional que deben tener todas las personas que intervienen en un encargo de aseguramiento, incluidos los expertos. A las personas que participan en encargos de aseguramiento se les asignan responsabilidades diferentes. El grado de competencia necesaria para realizar los encargos varía según la naturaleza de sus responsabilidades. Aunque no es necesario que los expertos tengan la misma competencia que el profesional ejerciente en la realización de todos los aspectos

de un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente determina si los expertos tienen el suficiente conocimiento de las NIEA para permitirles relacionar el trabajo que se les asigna con el objetivo del encargo.

29. El profesional ejerciente adopta procedimientos de control de calidad que tratan la responsabilidad de cada persona que realiza el encargo de aseguramiento, incluido el trabajo de cualquier experto que no sea profesional de la contabilidad, con el fin de asegurar el cumplimiento de esta NIEA y de otras NIEA aplicables en el contexto de sus responsabilidades.

30. El profesional ejerciente debe participar en el encargo y obtener un conocimiento, con la profundidad suficiente, del trabajo para el cual se utiliza al experto, de modo que le permita responsabilizarse de la conclusión sobre la información relativa a la materia objeto de análisis. El profesional ejerciente considera la extensión en la que es razonable utilizar el trabajo de un experto en la formación de la conclusión.

31. No se espera que el profesional ejerciente posea el mismo conocimiento y competencia especializados que el experto. Sin embargo, el profesional ejerciente tiene la suficiente competencia y conocimiento para:

- (a) definir los objetivos del trabajo asignado y el modo en que ese trabajo se relaciona con el objetivo del encargo;
- (b) considerar la razonabilidad de las hipótesis, métodos y datos fuente utilizados por el experto y
- (c) considerar la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y la conclusión del profesional ejerciente.

32. El profesional ejerciente debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo del experto es adecuado para las finalidades del encargo de aseguramiento. Al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia proporcionada por el experto, el profesional ejerciente evalúa:

- (a) la competencia profesional, incluida la experiencia y la objetividad del experto;
- (b) la razonabilidad de las hipótesis, métodos y datos fuente utilizados por el experto; y
- (c) la razonabilidad y significatividad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y con la conclusión del profesional ejerciente.

#### Obtención de evidencia

33. El profesional ejerciente debe obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar su conclusión. 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. 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.

34. 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.

35. En un encargo de seguridad razonable se obtiene evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso repetitivo y sistemático que comprende:

- (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 la realización de procedimientos substantivos que incluyen obtener información corroborativa de fuentes independientes con respecto a la entidad y, en función de la naturaleza de la materia objeto de análisis, pruebas de la eficacia operativa de los controles y
- (e) evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia.

36. "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.

37. Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas que proporcionan un grado de seguridad 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 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 NIEA específicas que proporcionan orientación acerca de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para un encargo de seguridad limitada. En ausencia de una NIEA específica, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada variarán en función de las circunstancias del encargo, en especial: la materia objeto de análisis y las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como las correspondientes restricciones de tiempo y coste. 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.

#### Manifestaciones de la parte responsable

38. El profesional ejerciente debe obtener de la parte responsable las manifestaciones que resulten adecuadas. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional ejerciente y la parte responsable. En especial, el profesional ejerciente solicita a la parte responsable 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. No disponer de manifestaciones escritas puede tener como resultado una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión debido a una limitación al alcance del encargo. El profesional ejerciente también puede incluir una restricción a la utilización del informe de aseguramiento.

39. Durante un encargo de aseguramiento, es posible que la parte responsable haga manifestaciones al profesional ejerciente, bien sin haber sido solicitadas o bien en respuesta a indagaciones específicas. Cuando esas manifestaciones se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la evaluación o medición de la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente:

- (a) evalúa su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones;
- (b) considera si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones y
- (c) obtiene evidencia corroborativa en caso de un encargo de seguridad razonable. El profesional ejerciente también puede requerir evidencia corroborativa en caso de un encargo de seguridad limitada.

40. Unas manifestaciones de la parte responsable no pueden sustituir otra evidencia que el profesional ejerciente pueda razonablemente esperar que esté disponible. La incapacidad de obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una cuestión que tiene o pueda tener un efecto material sobre la evaluación o medición de la materia objeto de análisis, cuando esa evidencia normalmente estaría disponible, constituye una limitación al alcance del encargo, incluso si se ha recibido una manifestación de la parte responsable en relación con la cuestión.

#### Consideración de hechos posteriores



41. El profesional ejerciente debe tener en cuenta el efecto sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento de los acontecimientos hasta la fecha del informe. La extensión con la que tome en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos acontecimientos para afectar a la información sobre la materia objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del profesional ejerciente. En algunos encargos de aseguramiento, tener en cuenta los hechos posteriores puede no ser relevante debido a la naturaleza de la materia objeto de análisis. Por ejemplo, cuando el encargo requiere una conclusión sobre la exactitud de un informe estadístico en un momento preciso, es posible que los acontecimientos que ocurran entre dicho momento y la fecha del informe de aseguramiento no afecten la conclusión o no se requiera que se revelen en el informe estadístico o en el informe de aseguramiento.

#### Documentación

42. El profesional ejerciente debe documentar las cuestiones que son significativas para proporcionar evidencia que sustente el informe de aseguramiento así como que dicho informe se realizó de conformidad con las NIEA.

43. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional ejerciente sobre todas las cuestiones que requieren que se ejercite el juicio profesional y las correspondientes conclusiones. Cuando existan cuestiones de principios o de juicio complejas, la documentación debe incluir los hechos relevantes que el profesional ejerciente conocía cuando se alcanzó la conclusión.

44. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el profesional ejerciente tiene en consideración. Al aplicar el juicio profesional para evaluar la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el profesional ejerciente puede considerar lo que sería necesario para proporcionar conocimiento del trabajo realizado y de la base de las principales decisiones que se tomaron (pero no los aspectos detallados del encargo) a otro profesional ejerciente que no tenga experiencia previa alguna con el encargo. Es posible que ese otro profesional ejerciente sólo pueda obtener conocimiento de aspectos detallados del encargo mediante su discusión con el profesional ejerciente que preparó la documentación.

#### Preparación del informe de aseguramiento

45. El profesional ejerciente debe concluir sobre si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento. Para alcanzar dicha conclusión, el profesional ejerciente considera toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la información sobre la materia objeto de análisis.

46. El informe de aseguramiento debe ser un informe escrito y expresar claramente la conclusión del profesional ejerciente relativa a la información sobre la materia objeto de análisis.



47. Expresar verbalmente o de otra manera las conclusiones puede ser malentendido sin el soporte de un informe escrito. Por este motivo, el profesional ejerciente no informa verbalmente o mediante el uso de símbolos sin proporcionar también un informe de aseguramiento definitivo escrito que está disponible cuando se proporciona el informe oral o mediante símbolos. Por ejemplo, un símbolo podría estar vinculado a un informe de aseguramiento publicado en Internet.

48. Esta NIEA no requiere un formato estandarizado de informe para todos los encargos de aseguramiento. En su lugar, se identifican en el apartado 49 los elementos básicos que debe incluir un informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se adaptan a la medida según las circunstancias específicas del encargo. El profesional ejerciente elige un "informe corto" o un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los destinatarios del informe. El "informe corto" incluye normalmente sólo los elementos básicos. En un "informe largo" a menudo se describen detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relacionados con determinados aspectos del encargo y, en algunos casos, recomendaciones, así como los elementos básicos. Cualquier hallazgo o recomendación se distingue claramente de la conclusión del profesional ejerciente relativa a la información sobre la materia objeto de análisis y los términos que se emplean para presentarlos establecen claramente que no afectan a la conclusión del profesional ejerciente. El profesional ejerciente puede utilizar encabezamientos, números de apartado, signos tipográficos, por ejemplo texto en negrita, y otros mecanismos para mejorar la claridad y legibilidad del informe de aseguramiento.

#### Contenido del informe de aseguramiento

49. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos básicos:

- (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente<sup>58</sup>; un título adecuado facilita la identificación de la naturaleza del informe de aseguramiento y permite distinguirlo de informes emitidos por otros, como aquéllos que no tienen que cumplir los mismos requerimientos de ética que el profesional ejerciente.
- (b) Un destinatario: el destinatario identifica al usuario o a los usuarios a quienes se dirige el informe de aseguramiento. 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.
- (c) La identificación y descripción de información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia objeto de análisis; por ejemplo incluye:
  - el momento o el periodo de tiempo con el que se relaciona la evaluación o medida de la materia objeto de análisis;
  - en su caso, el nombre de la entidad o componente de la entidad con el que se relaciona la materia objeto de análisis y

---

<sup>58</sup> Véase Nota 2

- una explicación de las características de la materia objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe, y el modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis aplicando los criterios establecidos, o lo convincente que es la evidencia disponible. Por ejemplo:
  - El grado en el cual la información sobre la materia objeto de análisis es cualitativa frente a cuantitativa, objetiva frente a subjetiva o histórica frente a prospectiva.
  - Los cambios en la materia objeto de análisis u otras circunstancias del encargo que afectan a la comparabilidad de la información sobre la materia objeto de análisis de un periodo a otro.

Cuando la conclusión del profesional ejerciente se expresa haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable, esa afirmación se adjunta al informe de aseguramiento, se reproduce en el informe de aseguramiento o se hace referencia en el mismo a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.

- (d) Identificación de los criterios: el informe de aseguramiento identifica los criterios empleados para evaluar o medir la materia objeto de análisis con el fin de que los usuarios a quienes se destina el informe puedan entender la base de la conclusión del profesional ejerciente. El informe de aseguramiento puede incluir los criterios o referirse a ellos si se contienen en una afirmación preparada por la parte responsable que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe o si están disponibles de algún otro modo de una fuente de fácil acceso. El profesional ejerciente considerará si atendiendo a las circunstancias es pertinente revelar:
- la fuente de los criterios y si los criterios están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, es decir, si se trata de criterios establecidos en el contexto de la materia objeto de análisis (y si no lo son, una descripción de los motivos por los que se consideran adecuados);
  - métodos de medición utilizados cuando los criterios permiten elegir entre distintos métodos;
  - cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios en las circunstancias del encargo y
  - si se han producido cambios en los métodos de medición utilizados.
- (e) Si es adecuado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con la evaluación o medición de la materia objeto de análisis aplicando los criterios: mientras que en algunos casos es de esperar que las limitaciones inherentes sean conocidas por los lectores de un informe de aseguramiento, en otros casos puede ser adecuado mencionarlas explícitamente en el informe de aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relativo a la eficacia del control interno, puede resultar adecuado mencionar que la evaluación histórica de la eficacia no es aplicable a periodos futuros debido al riesgo de que el control interno deje de ser adecuado debido a cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos se puede deteriorar.

- (f) Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir la materia objeto de análisis sólo están disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe, o sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración restringiendo el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios o para dicho propósito; además, siempre que el informe de aseguramiento se destina únicamente a usuarios específicos o para un propósito específico, el profesional ejerciente considera mencionar este hecho en el informe de aseguramiento.<sup>59</sup> Esto proporciona una advertencia a los lectores de que el informe de aseguramiento está restringido para unos usuarios específicos o para un propósito específico.
- (g) Una declaración identificando a la parte responsable y describiendo las responsabilidades de la parte responsable y del profesional ejerciente: esto informa a los usuarios a quienes se destina el informe que la parte responsable es responsable de la materia objeto de análisis en el caso de un encargo de informe directo o de la información sobre la materia objeto de análisis en un encargo basado en una afirmación<sup>60</sup>, y que la responsabilidad del profesional ejerciente es expresar una conclusión acerca de la información sobre la materia objeto de análisis de manera independiente.
- (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con las NIEA: cuando existe una NIEA específica para la materia objeto de análisis, esa NIEA puede requerir que el informe de aseguramiento se refiera específicamente a ella.
- (i) Un resumen del trabajo realizado: el resumen facilitará a los usuarios a quienes se destina el informe entender la naturaleza de la seguridad que proporciona el informe de aseguramiento. La NIA 700 *Informe de auditoría de estados financieros*<sup>61</sup> y la NIER 2400 *Encargos de revisión de estados financieros*, proporcionan orientación sobre el tipo de resumen adecuado.

Cuando ninguna NIEA específica proporciona orientación acerca de los procedimientos de obtención de evidencia para una determinada materia objeto de análisis, el resumen puede incluir una descripción más detallada del trabajo realizado.

Debido a que en un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia realizados es esencial para comprender la seguridad de una conclusión expresada de forma negativa, el resumen del trabajo realizado:

- (i) normalmente es más detallado que en el caso de un encargo de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia aplicados. Puede resultar adecuado indicar los procedimientos que no se aplicaron y que normalmente se aplicarían en un encargo de seguridad razonable y

---

<sup>59</sup> 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.

<sup>60</sup> Véase en el apartado 10 del Marco de Aseguramiento una explicación de la diferencia entre un encargo de informe directo y un encargo basado en una afirmación.

<sup>61</sup> La NIA 700, *Informe de auditoría de estados financieros* se dio de baja en diciembre de 2006 al entrar en vigor la NIA 700, *Informe de auditoría independiente sobre un conjunto completo de estados financieros con fines generales*.

- (ii) (ii) pone de manifiesto que los procedimientos de obtención de evidencia son más limitados que en un encargo de seguridad razonable y, en consecuencia, se obtiene menos seguridad que en un encargo de seguridad razonable.
- (j) La conclusión del profesional ejerciente: 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.

En su caso, la conclusión debe informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente; la conclusión puede, por ejemplo, redactarse en los siguientes términos: "Esta conclusión se ha formado sobre la base de, y está sujeta a las limitaciones inherentes descritas en este informe de aseguramiento independiente". Esta redacción sería apropiada, por ejemplo, cuando el informe incluye una explicación de determinadas características de la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe deberían conocer.

En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se debe expresar de forma positiva: por ejemplo: "En nuestra opinión el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios XYZ" o "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, es una declaración fiel de la situación del control interno."

En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se debe expresar de 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 es eficaz, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios XYZ." o "Basándonos en el trabajo realizado que se describe en este informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la afirmación de la parte responsable de que el control interno es eficaz, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los criterios XYZ no sea una declaración fiel".

Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión que no es una conclusión sin salvedades (favorable), el informe de aseguramiento debe contener una descripción clara de todos los motivos: (Véanse también los apartados 51-53).

- (k) La fecha del informe de aseguramiento: informa a los usuarios a quienes se destina el informe que el profesional ejerciente ha tenido en cuenta el efecto de los acontecimientos hasta esa fecha sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento.
- (l) El nombre de la firma o del profesional ejerciente y una localidad específica que generalmente es la ciudad en la que se encuentra la oficina que es responsable del encargo. Esto informa a los usuarios a quienes se destina el informe, la persona o la firma que asume la responsabilidad.

50. El profesional ejerciente puede ampliar el contenido del informe de aseguramiento para incluir otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar su conclusión. Como ejemplo están: detalles de las cualificaciones y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, revelación de los niveles de importancia relativa, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo y recomendaciones. Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. La información adicional ha de separarse claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se redacta de tal modo que no afecte a dicha conclusión.

Conclusiones con salvedades, conclusiones desfavorables (adversas) y denegación (abstención) de conclusión

51. El profesional ejerciente no debe expresar una conclusión sin salvedades (favorable) cuando se den las siguientes circunstancias y cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto de la cuestión sea o pueda ser material:

- (a) existe una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente, es decir, las circunstancias impiden, o 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 profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión;
- (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<sup>62</sup>,
- (c) el profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa); o
- (d) 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 debe expresar:
  - (i) una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), cuando es probable que unos criterios inapropiados o que una materia objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o
  - (ii) una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión en otras situaciones.

52. El profesional ejerciente debe expresar una conclusión con salvedades cuando el efecto de una cuestión no sea tan material o generalizado como para requerir una

---

<sup>62</sup> 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.

conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. Una conclusión con salvedades se expresa como “excepto por” los efectos de la cuestión a la que se refiere la salvedad.

53. En aquellos casos en los que la conclusión sin salvedades (favorable) del profesional ejerciente se redacta en los términos de la afirmación de la parte responsable y dicha afirmación ha identificado y adecuadamente descrito que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, el profesional ejerciente:

- (a) expresa una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) redactada directamente en los términos de la materia objeto de análisis y los criterios o
- (b) si los términos del encargo requieren específicamente que la conclusión se redacte en términos de la afirmación de la parte responsable, expresa una conclusión sin salvedades (favorable) pero enfatiza la cuestión refiriéndose específicamente a ella en el informe de aseguramiento.

#### Otras responsabilidades de información

54. El profesional ejerciente debe tener en cuenta otras responsabilidades de información, así como si resulta adecuado comunicar a los responsables del gobierno de la entidad cuestiones relevantes de interés para el gobierno de la entidad que surjan del encargo de aseguramiento.

55. En esta NIEA, “gobierno” hace referencia a las personas a las que se ha confiado la supervisión, control y dirección de una parte responsable.<sup>63</sup> Los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de asegurar que una entidad alcanza sus objetivos así como de informar a las partes interesadas. Si la parte contratante es distinta de la parte responsable, puede que no resulte adecuado comunicar directamente a la parte responsable o a los responsables del gobierno de la entidad acerca de la parte responsable.

56. En esta NIEA, “cuestiones relevantes para el gobierno de la entidad” son aquellas que surgen del encargo de aseguramiento y que, en opinión del profesional ejerciente, son importantes y oportunas para los responsables del gobierno de la entidad. Las cuestiones relevantes para el gobierno de la entidad incluyen sólo aquellas cuestiones de las que el profesional ejerciente ha tenido conocimiento durante la realización del encargo de aseguramiento. Si los términos del encargo no lo requieren específicamente, el profesional ejerciente no está obligado a diseñar procedimientos con el propósito específico de identificar cuestiones de interés para el gobierno de la entidad.

Fecha de entrada en vigor

---

<sup>63</sup> En muchos países, se han desarrollado principios de gobernanza como punto de referencia para establecer lo que se considera un comportamiento de buen gobierno. Esos principios se centran a menudo en compañías cotizadas; sin embargo, también pueden ser de utilidad para mejorar la gobernanza en otras formas de entidades. No existe un modelo único de buen gobierno. Las estructuras y prácticas de gobernanza varían entre países.

57. Esta NIEA es aplicable a los encargos de aseguramiento cuando la fecha de emisión del informe de aseguramiento es a partir del 1 de enero de 2005. Está permitida una aplicación anterior.

#### Perspectiva del Sector Público

1. *Esta NIEA 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, esta NIEA se debe aplicar con especial referencia a las notas al pie de página 2 y 4.*