

Trabajos para Atestiguar

NIA Sección 100

Normas Internacionales de Auditoría



Instrucciones de Ubicación:

NIA: En este acápite ubica la información correspondiente al tema referido. Si requiere indicaciones adicionales sobre el funcionamiento y la estructura del servicio, favor dirijase a la sección ÍNDICE de la carpeta impresa o al archivo LÉAME de la carpeta EDIÁBACO de la base de datos de su computador.

Título general de la obra: ***Actualización Contable***

Título de ésta norma: ***NIA: Sección 100: Trabajos para Atestiguar***

© *Original en inglés: International Standard on Auditing*

© *International Federation of Accountants IFAC*

© *International Auditing Practices Committee*
Original en inglés: International Standards on Auditing.

© *Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP):*
Normas Internacionales de Auditoría: Primera reimpresión de la sexta edición, febrero 2004

Primera Edición: En Recurso Informático: 2002

Revisión y Edición: *Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda.*

Revisión Técnica: *Geovanny Córdova J.*

Diseño Gráfico y Diagramación: *Margoth Coronado V.*

Tiraje: 1.000 copias

Editado en Ecuador

Derechos reservados. Prohibida la reproducción total o parcial de la Obra, por cualquier medio: fotomecánico, informático o audiovisual, sin la autorización escrita de los propietarios de los Derechos Intelectuales.

ISBN-9978-95-009-5

Registro Nacional de Derechos de Autor: 009508



TRABAJOS PARA ATESTIGUAR

CONTENIDO

	Párrafos	Páginas
Prefacio		4
Introducción	1-3	5
Objetivo y elementos de un trabajo para atestiguar		5-12
Objetivo de un trabajo para atestiguar	4-7	5-7
Elementos de un trabajo para atestiguar	8	7
Relación entre tres partes	9-10	7
Contador Público independiente	11-15	7-8
Parte responsable	16	8-9
Presunto usuario	17-19	9
Asunto principal	20-21	9-10
Criterios	22-23	10
Proceso del trabajo	24	10-11
Conclusión	25-30	11-12
Trabajos para atestiguar con alto nivel de seguridad		13-27
Alcance de la norma	31-32	13
Requisitos éticos	33-34	13
Aceptación del trabajo	35-37	13-14
Acuerdo de los términos del trabajo	38-39	14
Control de calidad	40	14-15
Planeación y conducción	41-51	15-18
Evidencia	52-56	18-19
Documentación	57-59	19-20
Hechos posteriores	60	20
Uso del trabajo de un experto	61-67	20-22
Información	68-70	22
Contenido del informe	71-72	23-24
Limitación o Conclusión Negativa	73	24-25
Fecha de vigencia	74	25-27
Apéndice: Relación con las NIAs vigentes		28-35



Prefacio

Esta Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (International Standard on Assurance Engagements - ISAE, en inglés), proporciona un marco conceptual global dirigido a los trabajos para atestiguar, los cuales tienen la intención de proporcionar un nivel de seguridad ya sea alto o moderado.

Establece los principios básicos y procedimientos esenciales para los contadores públicos en la práctica independiente, para el desempeño de trabajos dirigidos a proporcionar un alto nivel de seguridad. Sin embargo, esta Norma no establece los principios básicos y procedimientos esenciales para trabajos dirigidos a proporcionar un nivel moderado de seguridad. El Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC, por sus siglas en inglés) está desarrollando guías adicionales para dichos trabajos.

Este documento se emite con un anexo, el cual describe y explica los cambios que se hicieron al borrador para comentarios, además, contiene un análisis de los comentarios recibidos, una descripción de los asuntos propuestos y cómo respondió el IAPC a ellos, incluyendo la investigación planeada para resolver los problemas vigentes con relación al nivel moderado de seguridad.



Introducción

1. Esta norma internacional para trabajos para atestiguar tiene tres propósitos:
 - (a) Describir los objetivos y elementos de los trabajos para atestiguar dirigidos a proporcionar un nivel de seguridad, sea alto o moderado (párrafos 4-30).
 - (b) Establecer normas, y proporcionar guías a los contadores públicos en la práctica independiente para el desempeño de trabajos dirigidos a proporcionar un alto nivel de seguridad (párrafos 31-74).
 - (c) Actuar como un marco conceptual para el desarrollo por el IAPC de normas específicas para tipos particulares de trabajos para atestiguar.
2. Cuando un contador público se compromete a desempeñar un trabajo para atestiguar, para el cual existen normas específicas, tienen aplicación dichas normas; si no existen normas específicas para un trabajo para atestiguar, se aplica este documento. Cuando un contador público en la práctica independiente desempeña un trabajo dirigido a proporcionar un alto nivel de seguridad, para el cual no existen normas específicas, deben seguirse las normas y principios expuestos en los párrafos 31-74.
3. Esta Norma no sustituye a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) vigentes. Por ejemplo, no se aplica a una auditoría o revisión de estados financieros.

OBJETIVO Y ELEMENTOS DE UN TRABAJO PARA ATESTIGUAR

Objetivo de un trabajo para atestiguar

4. El objetivo de un trabajo para atestiguar es que un contador público evalúe o mida un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y que exprese una conclusión, la cual proporcione al presunto usuario un nivel de seguridad sobre dicho asunto principal. Los trabajos para atestiguar realizados por un contador público están dirigidos a enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto principal al evaluar si el asunto se conforma respecto de todo lo importante con criterios adecuados, mejorando, por tanto, la probabilidad de que la información cumpla con las necesidades de un presunto usuario. A este respecto, el nivel de seguridad proporcionado por la conclusión del contador público transmite el grado de confianza que el presunto usuario puede depositar en la credibilidad del asunto principal.



5. Hay una amplia gama de trabajos para atestiguar que incluyen cualquier combinación de las siguientes:
 - ? Trabajo para informar sobre una amplia gama de asuntos principales que cubren información financiera y no financiera.
 - ? Trabajos dirigidos a proporcionar niveles altos o moderados de seguridad.
 - ? Preparar y dirigir informes en trabajos para atestiguar.
 - ? Trabajos para informar interna y externamente.
 - ? Trabajos en el sector público y el privado.

6. No todos los trabajos desempeñados por contadores públicos son trabajos para atestiguar. Esto no significa que los contadores públicos no lleven a cabo esos trabajos, sólo que dichos trabajos no están cubiertos por esta norma. Otros trabajos que frecuentemente desempeñan los contadores públicos y que no son trabajos para atestiguar incluyen lo siguiente:
 - ? Procedimientos convenidos.
 - ? Compilación de información financiera o de otro tipo.
 - ? Preparación de declaraciones de impuestos donde no se expresa una conclusión y consultoría de impuestos.
 - ? Consultoría administrativa.
 - ? Otros servicios de asesoría.

7. Un trabajo de procedimientos convenidos, en el cual la parte que contrata al contador público o el presunto usuario determina los procedimientos a desempeñar y el contador público proporciona un informe de resultados objetivos como producto de la realización de dichos procedimientos, no es un trabajo para atestiguar. Si bien el presunto usuario del informe puede derivar alguna seguridad del informe de resultados objetivos, el trabajo no tiene la intención de proporcionar, ni el contador público la expresa, una conclusión que proporcione un nivel de seguridad. Más bien, el presunto usuario evalúa los procedimientos, así como los resultados y saca sus propias conclusiones. Sin embargo, un contador público puede llevar a cabo un trabajo que sea similar a uno de procedimientos convenidos, pero que no dé como resultado la expresión de una conclusión que proporcione un nivel de seguridad. Cuando,



según el juicio del contador público, los procedimientos convenidos por desempeñar sean apropiados para respaldar la expresión de una conclusión que proporcione un nivel de seguridad sobre el asunto principal, y el contador público tenga la intención de hacerlo, entonces dicho trabajo se convierte en un trabajo para atestiguar regido por esta norma.

Elementos de un trabajo para atestiguar

8. El que un trabajo particular sea un trabajo para atestiguar dependerá de si muestra todos los elementos siguientes:
 - (a) Una relación entre tres partes que implique:
 - (i) Un contador público.
 - (ii) Una parte responsable.
 - (iii) Un presunto usuario.
 - (b) Un asunto principal.
 - (c) Criterios adecuados.
 - (d) Un proceso del trabajo.
 - (e) Una conclusión.

Relación entre tres partes

9. Los trabajos para atestiguar implican tres partes separadas: un contador público, una parte responsable y un presunto usuario. El contador público proporciona seguridad al presunto usuario sobre un asunto principal que es responsabilidad de otra parte.
10. La parte responsable y el presunto usuario serán a menudo de organizaciones diferentes pero no es necesario que lo sean. Una parte responsable y un presunto usuario pueden estar ambos dentro de la misma organización, por ejemplo, una parte de la administración puede buscar seguridad sobre información proporcionada por otra parte de dicha organización. La relación entre la parte responsable y el presunto usuario necesita considerarse dentro del contexto de un trabajo específico y puede sustituir líneas de responsabilidad más tradicionalmente definidas.

Contador público

11. El Código de Ética para Contadores Públicos (el Código) de IFAC define a los



contadores públicos como las personas que son miembros de un organismo miembro de IFAC, ya sea que estén en la práctica independiente (como profesionista independiente, o como socio o miembro de una firma), en la industria, comercio, el sector público o la educación. El término contador público en esta norma incluye el término *auditor* pero también reconoce que los compromisos para atestiguar se ocupan de una gama más amplia de asuntos principales y de convenios de información que un asunto de opinión de auditoría por auditores externos sobre estados financieros.

12. Las normas fundamentales que el contador público tiene que observar son:
 - (a) Integridad.
 - (b) Objetividad.
 - (c) Competencia profesional y debido cuidado.
 - (d) Confidencialidad.
 - (e) Conducta profesional.
 - (1) Aplicación de normas técnicas.
13. El requisito relativo al principio de *objetividad* es de particular importancia en un trabajo para atestiguar a fin de asegurar que la conclusión del contador público tiene valor para el presunto usuario. El presunto usuario necesita tener confianza en que el contador público no tenga interés alguno que lleve a crear un riesgo inaceptable de parcialidad con respecto al asunto principal.
14. Los contadores públicos en la práctica independiente también tienen que observar los requisitos de la Parte B del Código, lo cual incluye el requisito de ser independiente cuando se conduce un trabajo para atestiguar.
15. Se puede solicitar a los contadores públicos que desempeñen un trabajo para atestiguar en una amplia gama de asuntos principales. Sin embargo, los contadores públicos que no sean competentes para realizarlo no convendrán en desempeñar un trabajo para atestiguar, a menos que se obtenga asesoría y ayuda competente de modo que les permita desempeñar satisfactoriamente dichos servicios. Si un contador público no tiene la competencia para realizar una parte específica del trabajo para atestiguar, se buscará asesoría técnica de expertos.

Parte responsable

16. La parte responsable es la persona o personas, ya sea(n) individuo(s) o representante(s) de una entidad, responsable(s) del asunto principal. Por ejemplo, la



administración es responsable de la preparación de los estados financieros o la implementación y operación del control interno. La parte responsable puede ser o no, la parte que contrate al contador público. El contador público puede ser contratado por la administración o por otras partes.

Presunto usuario

17. El presunto usuario es la persona o personas para quien(es) el contador público prepara el informe para un uso o propósito específico. El presunto usuario puede ser establecido por acuerdo entre el contador público y la parte responsable o por quienes contraten o empleen al contador público. En algunas circunstancias, el presunto usuario puede establecerse por ley. La parte responsable puede también ser uno de los presuntos usuarios. A menudo el presunto usuario será el destinatario del informe del contador público pero puede haber circunstancias en que haya presuntos usuarios distintos al destinatario. Puede también haber situaciones en que la parte responsable sea el destinatario, pero ésta pondrá el informe a disposición de los presuntos usuarios.
18. Algunos presuntos usuarios (por ejemplo, banqueros y reguladores) pueden imponer un requisito o pedir a la parte responsable que disponga que se lleve cabo un trabajo para atestiguar sobre un asunto principal en particular. Sin embargo, otros presuntos usuarios pueden no tener una participación directa en definir los arreglos de un trabajo para atestiguar.
19. En circunstancias en que el trabajo es para un propósito especial, el contador público puede considerar restringir el Informe a los presuntos usuarios específicos, e indicaren una restricción en el informe que otros no identificados como usuarios no pueden apoyarse en él.

Asunto principal

20. El asunto principal de un trabajo para atestiguar puede adoptar muchas formas, como las siguientes:
 - ? Datos (por ejemplo, información financiera histórica o futura, información estadística, indicadores de desempeño).
 - ? Sistemas y procesos (por ejemplo, controles internos).
 - ? Comportamiento (por ejemplo, gobierno corporativo [administración de la entidad], cumplimiento de las regulaciones, prácticas de recursos humanos).

El asunto principal puede presentarse en un punto en el tiempo o cubriendo un lapso de tiempo.



21. El asunto principal de un trabajo para atestiguar debe ser identificable, capaz de poderse evaluar o medir en forma consistente contra criterios adecuados y de una forma tal que pueda sujetarse a procedimientos para recopilar evidencia que soporte dicha evaluación o medición.

Criteria

22. Los criterios son los estándares o puntos de referencia que se usan para evaluar o medir el asunto principal de un trabajo para atestiguar. Los criterios son importantes en el reporte de una conclusión por un contador público, ya que establecen e informan al presunto usuario de la base con la que ha sido evaluado o medido el asunto principal para formar la conclusión. Sin este marco de referencia cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malos entendidos. Los criterios en un trabajo para atestiguar necesitan ser adecuados para posibilitar en forma razonable una evaluación o medición consistente del asunto principal dentro del contexto del juicio profesional. Los criterios adecuados son sensibles al contexto, es decir, relevantes para las circunstancias del trabajo.
23. Por ejemplo, en la preparación de estados financieros los criterios pueden ser las Normas Internacionales de Contabilidad o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, que están dirigidas a proporcionar a una gama de usuarios información relevante y consistente sobre la posición financiera, resultados de operaciones y flujos de efectivo de una entidad. En una auditoría de estados financieros, el auditor proporciona seguridad sobre si los estados financieros presentan un punto de vista verdadero y justo (o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante), la posición financiera, resultados de operaciones y flujos de efectivo de una entidad, usando el marco conceptual contable para evaluar la preparación y presentación del asunto principal. Cuando se reporta sobre la manera en que una entidad esté organizada o sea administrada, o el grado en que se han logrado sus objetivos, pueden usarse los criterios generalmente aceptados para una industria en particular. Cuando se informa sobre control interno, los criterios pueden ser un marco de referencia establecido de control interno o criterios de control interno declarados. Cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la ley, reglamento o contrato aplicables. Pueden también desarrollarse criterios para usuarios específicos, por ejemplo, una parte en un contrato que desea asegurarse de que otras partes en el mismo contrato están cumpliendo con los términos del contrato.

Proceso del trabajo

24. El proceso del trabajo para atestiguar es una metodología sistemática que requiere como base un conocimiento especializado, así como capacidad y técnicas para obtener evidencia, evaluación y medición que reporten una



conclusión, sin importar la naturaleza del asunto principal del trabajo. El proceso implica que el contador público y quienes lo contratan estén de acuerdo en los términos del trabajo. Dentro de ese contexto, el contador público considera la importancia relativa y los componentes relevantes del riesgo del trabajo al planearlo y conducirlo. Un trabajo para atestiguar implica que el contador público planee y conduzca el trabajo para obtener evidencia suficiente y competente y que aplique su juicio profesional para expresar una conclusión.

Conclusión

25. El contador público expresa una conclusión que proporciona un nivel de seguridad sobre si el asunto principal está de acuerdo en todos sus aspectos importantes con los criterios adecuados identificados.
26. En un trabajo de atestiguamiento, la conclusión del contador público se refiere a una aseveración por la parte responsable. La aseveración es la conclusión de la parte responsable sobre el asunto principal con base en criterios adecuados identificados. El contador público puede expresar una conclusión sobre esa aseveración, o proporcionar una conclusión sobre el asunto principal en una forma similar a la aseveración hecha por la parte responsable. En este último caso, se proporciona seguridad, porque la conclusión del contador público sobre el asunto principal respalda la aseveración de la parte responsable.
27. En un trabajo para atestiguar, el contador público expresa una conclusión sobre el asunto principal con base en criterios adecuados, sin importar si la parte responsable ha hecho o no una aseveración por escrito sobre el asunto.
28. La conclusión del contador público proporciona un nivel de seguridad sobre el asunto principal. En teoría, es posible proporcionar una gama infinita de seguridad, desde un nivel muy bajo hasta un nivel absoluto de seguridad. En la práctica, comúnmente no es factible diseñar un trabajo que proporcione grados tan finos de seguridad o comunicar el nivel de seguridad en una manera clara y sin ambigüedad. Además, generalmente no es posible lograr una seguridad absoluta como resultado de factores tales como el uso de pruebas selectivas, la limitación inherente a los sistemas de control, el hecho de que mucha de la evidencia disponible al contador público es persuasiva más que concluyente, así como el uso del juicio para recopilar evidencia y obtener conclusiones con base en ella. Por tanto, los contadores públicos normalmente realizan trabajos para proporcionar sólo uno de dos niveles de seguridad: uno alto y uno moderado. Estos trabajos son afectados por diversos elementos, por ejemplo, el grado de precisión asociado con el asunto principal, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos, y lo suficiente y apropiado de la evidencia disponible para respaldar una conclusión.
29. La expresión *alto nivel de seguridad* se refiere a que los contadores públicos



hayan obtenido evidencia suficiente y competente para concluir que el asunto principal se conforma respecto a todo lo importante con los criterios adecuados identificados. En raras circunstancias, el contador público quizá pueda proporcionar seguridad absoluta; por ejemplo, cuando la evidencia disponible sea concluyente y confiable porque el asunto principal es determinado, los criterios son definitivos, y el proceso aplicado es completo. Sin embargo, a causa de las limitaciones del proceso del trabajo, normalmente un alto nivel de seguridad es menos que absoluto. El contador público planea el trabajo para reducir a un nivel bajo el riesgo de una conclusión inapropiada en cuanto a que el asunto principal está de acuerdo en todos sus aspectos importantes con los criterios adecuados identificados.

30. La expresión *nivel moderado de seguridad* se refiere a que el contador público haya obtenido evidencia suficiente y competente para sentirse satisfecho de que el asunto principal es probable en las circunstancias. El contador público planea el trabajo para reducir a un nivel moderado el riesgo de una conclusión inapropiada. El contador público planea el informe para transmitir un nivel moderado de seguridad respecto a la conformidad del asunto principal con criterios adecuados identificados.

La siguiente sección contiene los principios básicos y procedimientos esenciales (identificados en negritas), junto con los lineamientos relativos en la forma de material explicativo y de otro tipo para trabajos de alto nivel de seguridad desempeñados por contadores públicos en la práctica independiente cuando no exista una norma específica. Los principios básicos y procedimientos esenciales deben interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que da lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar el texto íntegro de la Norma (ISAE), incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en la misma, y no sólo el texto resaltado en negrita.

En circunstancias excepcionales, un contador público puede juzgar necesario apartarse de esta Norma para lograr el objetivo del trabajo en forma más efectiva. Cuando surge una situación así, el contador público debe estar preparado para justificar la desviación.

Esta norma necesita ser aplicada sólo a aspectos de importancia relativa del asunto principal.

La Perspectiva del Sector Público (PSP) emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores se expone al final de una norma. Cuando no se añade PSP, la norma es aplicable al sector público, respecto de todo lo importante.

TRABAJOS DE PARA ATESTIGUAR CON ALTO NIVEL DE SEGURIDAD

Alcance de la norma

31. **El objetivo de un trabajo para atestiguar con alto nivel de seguridad es que un contador público en la práctica independiente evalúe o mida un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y que exprese una conclusión que proporcione al presunto usuario un alto nivel de seguridad sobre el asunto principal.** El término *contador público* se usará de aquí en adelante para referirse a un contador público en la práctica independiente.
32. El término *trabajo para atestiguar con alto nivel de seguridad* se usa para describir cualquier trabajo para atestiguar dirigido a proporcionar un alto, pero no absoluto nivel de seguridad. El contador público planea el proceso del trabajo de manera que el riesgo de expresar una conclusión inapropiada en cuanto a que el asunto principal se conforma respecto de todo lo importante con criterios adecuados, se reduce a un bajo nivel. El contador público obtiene evidencia suficiente mediante procedimientos como la inspección, observación, entrevista, confirmación, cálculo y análisis.

Requisitos éticos

33. **El contador público deberá cumplir con los requisitos del *Código de Ética para Contadores Públicos del IFAC* (el Código).**
34. **Un contador público que realiza un trabajo para atestiguar deberá ser independiente.** La sección 8 del Código indica algunas de las situaciones que, a causa de la falta real o aparente de independencia, darían a un observador razonable fundamentos para dudar de la independencia de un contador público.

Aceptación del trabajo

35. **El contador público deberá aceptar un trabajo sólo si el asunto principal es responsabilidad de otra parte.** La carta compromiso firmada por la parte responsable proporciona la evidencia de que existe la relación apropiada y también establece una base para un común entendimiento de la responsabilidad de cada parte. Obtener este reconocimiento por escrito es la forma más apropiada de documentar el acuerdo con la parte responsable, pero, si reconocemos la amplia gama de trabajos para atestiguar, esto no siempre es factible. Puede haber otras fuentes de evidencia que indiquen la responsabilidad sobre el asunto principal; por ejemplo, puede estar establecida claramente en la legislación o en un contrato. Cuando el contador público tenga otra evidencia de que existe la responsabilidad, el reconocimiento de la responsabilidad por el asunto



principal puede obtenerse en otros puntos del trabajo tales como en la discusión de criterios o del nivel de seguridad.

- 36. El contador público deberá aceptar el trabajo sólo si el asunto principal es identificable en una forma que pueda sujetarse a procedimientos de recopilación de evidencia, y el contador público no esté enterado de razón alguna para creer que no pueda emitirse una conclusión que exprese un alto nivel de seguridad sobre el asunto principal, con base en criterios adecuados.** El contador público puede aceptar el trabajo sólo si, como resultado de pláticas iniciales con una o más de las partes asociadas al trabajo y sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del mismo, no surge nada a su atención que indique que no se satisfarán los requisitos de esta Norma. El contador público también necesita tener una base razonable para considerarse que puede emitir una conclusión con alto nivel de seguridad respecto del asunto principal y que la conclusión puede tener significado para el presunto usuario de su informe.
- 37. El contador público deberá estar satisfecho de que quienes desempeñan el trabajo poseen colectivamente la capacidad y habilidad profesional necesaria para desempeñarlo.** Algunos asuntos pueden requerir habilidades y conocimientos especializados más allá de los que normalmente posee el contador público. En tales casos, el contador público se asegura de que las personas que realizan el trabajo como equipo poseen las habilidades y conocimientos requeridos.

Acuerdo de los términos del trabajo

- 38. El contador público deberá convenir sobre los términos del trabajo para atestiguar con la parte que lo contrata.** Como un medio para aumentar el nivel de seguridad, se recomienda que los términos convenidos se registren en una carta convenio u otra forma adecuada de contrato. En algunos casos el objetivo del trabajo, el asunto principal y el lapso de tiempo se establecen por una parte o partes distinta(s) a la(s) que nombra(n) al contador público, por ejemplo, por la ley. Cuando el mandato del trabajo para atestiguar sea por ley, el reconocimiento del mandato legislativo cumple con este requisito.
39. Un contador público a quien se solicite, antes de terminar el trabajo, que cambie el trabajo que debe proporcionar como resultado un alto nivel de seguridad a un trabajo diferente, considera si es apropiado hacerlo, y no puede estar de acuerdo en un cambio cuando no haya justificación razonable para ello.

Control de calidad

- 40. El contador público deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todos los trabajos para**



atestiguar se conduzcan de acuerdo con las normas aplicables emitidas por la Federación Internacional de Contadores. Las políticas y procedimientos de control de calidad se aplican a dos niveles y se relacionan con las políticas, así como con los procedimientos globales generales para todos los trabajos para atestiguar y también con la dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado al personal que participa en un trabajo específico para atestiguar. La NIA 220 *Control de calidad del trabajo de auditoría* establece las normas actuales aplicables.

Planeación y conducción

41. El contador público deberá planear y conducir el trabajo para atestiguar de una manera efectiva para cumplir con el objetivo del trabajo. La planeación consiste en desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado del trabajo para atestiguar, además contribuye a la asignación, así como supervisión adecuadas del trabajo. Los siguientes son ejemplos de los principales puntos que necesitan considerarse:

- ? El objetivo del trabajo.
- ? Los criterios que se usarán.
- ? El proceso del trabajo y las posibles fuentes de evidencia.
- ? Los juicios preliminares sobre la importancia relativa y el riesgo del trabajo.
- ? Los requisitos del personal y sus capacidades, incluyendo la naturaleza, así como extensión de la participación de los expertos.

La planeación y supervisión son continuas durante todo el trabajo, y puede ser necesario modificar los planes durante el avance del mismo.

42. El contador público deberá planear y conducir un trabajo para atestiguar con alto nivel de seguridad y con una actitud de escepticismo profesional. El contador público no debe considerar que la parte responsable sea deshonesto ni supone una honestidad incuestionable. El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva y una valoración crítica de la evidencia. Sin una actitud de escepticismo profesional, el contador público puede no estar alerta a circunstancias que lo induzcan a sospecha y puede derivar conclusiones inadecuadas de la evidencia obtenida.

43. El contador público deberá tener u obtener conocimiento de las circunstancias del trabajo en forma suficiente para identificar y entender los hechos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre el asunto principal y el trabajo. Dicho conocimiento se



usa por el contador público al evaluar lo adecuado de los criterios, el riesgo del trabajo y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar.

44. **El contador público deberá evaluar si los criterios son adecuados para** evaluar el asunto principal. Los criterios pueden estar *establecidos* o ser *desarrollados específicamente*. Los criterios establecidos son los incorporados en las leyes o reglamentos, o los emitidos por cuerpos reconocidos de expertos que sigan el debido proceso. Los criterios desarrollados específicamente son los identificados para el propósito del trabajo y que son consistentes con el objetivo del mismo. La fuente de los criterios afectará la cantidad de trabajo que el contador público necesitará realizar para evaluar lo adecuado para un trabajo en particular. Además, quienes contratan al contador público y éste mismo acuerdan los criterios. El contador público puede también comentar los criterios que se usarán con la parte responsable o con el presunto usuario.
45. La decisión sobre si los criterios son adecuados conlleva considerar si el asunto principal es susceptible de una evaluación consistente o de una medición con el uso de dichos criterios. Las siguientes características determinan si los criterios son los adecuados:
- (a) **Relevancia:** los criterios relevantes contribuyen a conclusiones que cumplen con los objetivos del trabajo y tienen valor en términos de mejorar la calidad del asunto principal o su contenido, a modo de contribuir a la toma de decisiones por parte de los presuntos usuarios;
 - (b) **Confiabilidad:** los criterios confiables dan como resultado una evaluación o medición y, cuando sea relevante, una presentación razonablemente consistente del asunto principal y las conclusiones, cuando se usen en circunstancias similares por contadores públicos con calificaciones similares;
 - (c) **Neutralidad:** los criterios neutrales están libres de sesgo, Los criterios no son neutrales si causan que la conclusión del contador público sea engañosa para los usuarios del Informe;
 - (d) **Comprensibilidad:** los criterios comprensibles son claros e integrales y no están sujetos a una interpretación significativamente diferente;
 - (e) **Integridad:** existen criterios íntegros o completos cuando se identifican o desarrollan todos los criterios que pudieran afectar a las conclusiones y se usan.
46. La evaluación de si los criterios son adecuados incluye ponderar la importancia relativa de cada característica y es materia de juicio a la luz del objetivo específico del trabajo. Independientemente de si el asunto principal es



cuantitativo o cualitativo, los criterios deben ser adecuados. Al aplicar las guías del párrafo 45, se reconoce que mientras los criterios adecuados deben poseer cada una de esas características, la evidencia disponible que soporta algunas de esas características para un asunto principal particular será menos concluyente. Si no tiene alguna de las características, los criterios son inadecuados. En los tipos emergentes de trabajos para atestiguar es menos probable que haya criterios establecidos, y, por lo tanto, los criterios necesitarán ser desarrollados específicamente.

47. El contador público normalmente concluye que los criterios establecidos son adecuados cuando son consistentes con el objetivo del trabajo, a menos que un grupo limitado identificable de usuarios haya convenido en otros criterios. En tales casos, el informe del contador público indica que su informe está dirigido sólo para el uso de los usuarios identificados. Por ejemplo, Las Normas Internacionales de Contabilidad son los criterios establecidos para la preparación y presentación de estados financieros, pero un usuario particular puede especificar una base alternativa de contabilidad que cumpla con las necesidades específicas de información del usuario. El contador público necesita estar satisfecho de que los criterios desarrollados específicamente no proporcionen como resultado un informe que sea engañoso para los presuntos usuarios. El contador público debe obtener de los presuntos usuarios que lo contrataron, o de la parte responsable, un acuerdo por escrito de que los criterios desarrollados específicamente son suficientes para los propósitos de los presuntos usuarios. Cuando no puede obtener dicho reconocimiento, el contador público considera el efecto de esto en la naturaleza y extensión del trabajo que se requiere para quedar satisfecho de lo adecuado de los criterios y sobre la información proporcionada sobre los criterios en su informe.
48. **El contador público deberá considerar la importancia relativa y el riesgo del trabajo al planear y conducir un trabajo para atestiguar, para reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada en cuanto a que el asunto principal cumple en todo lo importante con criterios adecuados.** Al considerar la importancia relativa, el contador público necesita entender y evaluar qué factores podrían influir en las decisiones de los presuntos usuarios. La importancia relativa puede considerarse en el contexto de los factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y extensión del efecto de estos factores sobre el asunto principal y los intereses expresados de los presuntos usuarios. La evaluación de la importancia relativa, de los factores cuantitativos y cualitativos en un trabajo particular son asuntos para juicio del contador público.

49. El riesgo del trabajo¹ es el riesgo de que el contador público exprese una

¹ Además del riesgo del trabajo, el contador profesional está expuesto a un riesgo del negocio a través de la pérdida o daño por litigio, publicidad adversa, u otro hecho que surja en conexión con un asunto principal sobre el que se informa. El riesgo del negocio no es parte del riesgo del trabajo y no afecta la aplicación de esta Norma Internacional sobre trabajos para atestiguar.

conclusión inapropiada de que el asunto principal está de acuerdo en todo lo importante con criterios adecuados. El contador público planea y desempeña el trabajo a fin de reducir a un nivel aceptable el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. En general, el riesgo del trabajo puede representarse por los siguientes componentes:

- (a) riesgo inherente: los riesgos asociados con la naturaleza del asunto principal;
 - (b) riesgo de control: el riesgo de que los controles de la parte responsable sobre el asunto principal no prevengan, o detecten y corrijan con oportunidad, los asuntos que pudieran afectar al asunto principal; y
 - (c) riesgo de detección: el riesgo de que los procedimientos que aplique el contador público no detecten los asuntos de importancia relativa que pudieran afectar al asunto principal.
50. Si bien el contador público los considera en todos los trabajos, no todos los componentes del modelo de riesgo del trabajo serán importantes en todos los trabajos para atestiguar. La extensión en que considere el contador público los componentes relevantes del riesgo del trabajo se afectará por las circunstancias del mismo, por ejemplo, la naturaleza del asunto principal.
51. El riesgo del trabajo es influido por los riesgos asociados con:
- (a) La naturaleza y forma del asunto principal.
 - (b) La naturaleza y forma de los criterios aplicados al asunto principal.
 - (c) La naturaleza, así como extensión del proceso usado para reunir y evaluar evidencia.
 - (d) Lo suficiente y apropiado de la evidencia que sea probable obtener.

Evidencia

52. El contador público deberá obtener evidencia suficiente y competente en qué basar la conclusión.
53. Los conceptos de ser suficiente y competente están interrelacionados en la evidencia e incluyen considerar la confianza en la misma evidencia. Ser suficiente es la medida de la cantidad de evidencia obtenida y ser competente es la medida de su calidad, incluyendo su relevancia para el asunto principal. La decisión sobre si se ha obtenido suficiente evidencia será influenciada por su calidad. La calidad de la evidencia disponible para el contador público se afectará por la naturaleza del asunto principal, junto con la calidad de los



criterios, y también por la naturaleza, así como alcance de los procedimientos aplicados. La determinación respecto a la suficiencia y competencia de la evidencia es un asunto de juicio profesional.

54. El contador público recopila y valora evidencia para evaluar si el asunto principal está de acuerdo con los criterios identificados. La confianza en la evidencia está influenciada por su fuente: interna o externa y por su naturaleza: visual, documental u oral. Aunque la confianza en la evidencia depende de circunstancias individuales, las siguientes generalizaciones ayudarán a evaluar la confianza en la misma:
- (a) La evidencia de fuentes externas es más confiable que la generada internamente.
 - (b) La evidencia generada internamente es más confiable cuando se sujeta a controles apropiados dentro de la entidad.
 - (c) La evidencia obtenida directamente por el contador público es probable que sea más confiable que la obtenida de la entidad.
 - (d) La evidencia en forma de documentos y representación por escrito es probable que sea más confiable que las representaciones orales.
55. La evidencia es más persuasiva cuando las partidas de evidencia de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente son consistentes. En estas circunstancias, el contador público puede obtener un grado acumulativo de confianza más alto del que se obtiene de partidas de evidencia consideradas individualmente. Por el contrario, cuando la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, es necesario que el contador público determine qué procedimientos adicionales son necesarios para resolver la inconsistencia.
56. En términos de obtener evidencia suficiente y competente, generalmente es más difícil proporcionar seguridad sobre un asunto principal que cubra un periodo de tiempo que sobre un asunto principal que cubra un punto en el tiempo. Además, las conclusiones que se emiten sobre procesos generalmente se limitan al periodo de tiempo cubierto por el trabajo y no se extienden a proporcionar seguridad alguna de que el proceso continuará en el futuro.

Documentación

57. **El contador público deberá documentar los asuntos que sean importantes al proporcionar evidencia para soportar la conclusión expresada en su informe y proporcionar evidencia de que el trabajo para atestiguar se llevó a cabo de acuerdo con las normas aplicables.**
58. La documentación incluye un registro del razonamiento del contador público



sobre todos los asuntos importantes que requieran el ejercicio de su juicio, junto con la consecuente conclusión del contador público. En áreas que implican cuestiones difíciles de principio o juicio, la documentación deberá incluir los hechos relevantes conocidos por el contador público en el momento en que se llegó a la conclusión.

59. La extensión de la documentación es un asunto de juicio profesional ya que no es necesario ni factible documentar cada asunto que considere el contador público. Al evaluar la extensión de la documentación que debe preparar y retener, puede ser útil para el contador público considerar qué documentación es necesario proporcionar a otro contador público, que no tenga experiencia previa con el trabajo, respecto a su entendimiento del trabajo que se desempeña y a la base de las principales decisiones tomadas, pero no de los aspectos detallados del trabajo. Sin embargo, aun entonces, este otro contador público quizá sólo pueda obtener una comprensión de los aspectos detallados del trabajo al discutirlos con el profesional que preparó la documentación.

Hechos posteriores

60. **El contador público deberá considerar el efecto de los hechos posteriores hasta la fecha de su informe. Cuando el contador público tiene conocimiento de hechos que afectan en forma importante al asunto principal y a sus conclusiones, el contador público deberá considerar si el asunto principal refleja dichos hechos apropiadamente, o si tales hechos son tratados en forma adecuada en su informe.** La extensión de cualquier consideración de hechos posteriores depende del potencial de que dichos hechos afecten el asunto principal y afecten lo apropiado de las conclusiones del contador público. Para algunos trabajos para atestiguar la naturaleza del asunto principal puede ser tal que la consideración de los hechos posteriores no sea relevante en la conclusión. Por ejemplo, cuando el trabajo sea proporcionar una conclusión sobre la exactitud de un rendimiento estadístico en un punto en el tiempo, los hechos que ocurran después de éste, pero antes de la fecha del informe del contador público, pueden no afectar la conclusión.

Uso del trabajo de un experto

61. **Cuando se emplea a un experto en la recopilación y evaluación de evidencia, el contador público y el experto deberán poseer el conocimiento adecuado del asunto principal y tener la competencia suficiente en el asunto principal para que el contador público determine que se ha obtenido evidencia suficiente y competente.**
62. El asunto principal y los criterios relacionados de algunos trabajos para atestiguar pueden componerse de un número de elementos que requieren de conocimiento y habilidades especializadas en la recopilación y evaluación de evidencia. En estas situaciones, el contador público puede decidir utilizar el



trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, conocidos como expertos, que tengan las habilidades y conocimientos requeridos de los aspectos relevantes del asunto principal o de los criterios. Esta Norma no proporciona guías sobre trabajos donde haya una responsabilidad para atestiguar en forma conjunta por un contador público y uno o más expertos.

63. El debido cuidado es una cualidad profesional que se requiere para todos los individuos, incluyendo los expertos que participan en un trabajo para atestiguar. Los participantes en trabajos para atestiguar tendrán asignación de responsabilidades variables. El grado de competencia que se requiere para desempeñar dichos trabajos variará con la naturaleza de sus responsabilidades. Si bien los expertos no requieren la misma competencia que el contador público en el desempeño de todos los componentes de un trabajo para atestiguar, el contador público determina que los expertos tengan la suficiente comprensión de esta Norma que les haga posible relacionar la tarea asignada con el objetivo del trabajo.
64. El ejercicio del debido cuidado requiere que todas las personas asignadas a un trabajo para atestiguar cumplan con estas normas para atestiguar, incluyendo a expertos en cualquier asunto principal que no sean contadores públicos. Los procedimientos de control de calidad adoptados por el contador público se referirán a la responsabilidad de cada persona que desempeñe el trabajo de atestiguar, cumpliendo con esta norma en el contexto de sus responsabilidades en el proceso del trabajo.
65. **Cuando participe un experto, el contador público deberá tener un nivel de participación en el trabajo y una comprensión de los aspectos del asunto principal para los que se emplea al experto, suficientes para hacer posible al contador público aceptar la responsabilidad de expresar una conclusión sobre el asunto principal.** El contador público debe considerar la extensión en la que él se apoyará en el trabajo de un experto para formarse una conclusión sobre el asunto principal.
66. No se espera que el contador público posea la misma especialidad de conocimientos y habilidades que el experto. Sin embargo, el contador público debe tener un razonable entendimiento para:
 - (a) definir los objetivos de la tarea asignada al experto y cómo se relaciona esta tarea con el objetivo del trabajo;
 - (b) considerar lo razonable de los supuestos, métodos y datos de consulta usados por el experto; y
 - (c) considerar lo razonable de los resultados del experto con relación al objetivo del trabajo.



67. **Cuando participa un experto, el contador público deberá obtener evidencia suficiente y competente de que el trabajo del experto es adecuado a los propósitos del trabajo para atestiguar.** El contador público evalúa la suficiencia y competencia de la evidencia obtenida por el experto al considerar y evaluar:
- (a) la competencia profesional, experiencia y objetividad del experto;
 - (b) lo razonable de los supuestos, métodos y datos de consulta usados por el experto; y
 - (c) lo razonable e importante de los resultados del experto con relación al objetivo del trabajo y la conclusión sobre el asunto principal.

Información

68. **El informe deberá expresar una conclusión que transmita un alto nivel de seguridad sobre el asunto principal, con base en los resultados del trabajo desempeñado. El informe del contador público deberá contener una clara expresión de la opinión del contador público sobre un asunto principal con base en los criterios adecuados identificados y de la evidencia obtenida en el curso del trabajo para atestiguar.** El informe puede adoptar diversas formas por escrito (empastado o en forma electrónica), oral, o por representación simbólica. Sin embargo, generalmente la forma más efectiva es presentar el informe por escrito para proporcionar en forma adecuada el detalle que se requiere y para dar evidencia de las conclusiones que se presentan. La forma oral y otras de expresar la conclusión están abiertas a malos entendidos sin el respaldo de un informe escrito. Por esta razón, normalmente el contador público no informará en forma oral sin proporcionar también un informe definitivo por escrito.
69. Esta norma no requiere un formato estandarizado para informar sobre todos los trabajos para atestiguar sino que básicamente identifica la mínima información que se requiere incluir en ese documento. Estos requisitos mínimos pueden ser adaptados a las circunstancias de cada trabajo específico. En ciertos trabajos para atestiguar, el contador público puede escoger adoptar un enfoque flexible al usar un estilo narrativo (o *forma larga*) de informar más que un formato estandarizado (o *forma breve*). Esto dará como resultado informes más específicos en cuanto al trabajo para facilitar la comunicación efectiva al presunto usuario de la conclusión que se expresa.
70. La forma de conclusión que debe expresar el contador público se determina por la naturaleza del asunto principal, así como del objetivo convenido del trabajo y se planea para cumplir con las necesidades del presunto usuario del informe del Contador Público.



Contenido del informe

71. El informe del contador público deberá incluir:

- (a) **Título:** Un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del trabajo para atestiguar que se desempeña, la naturaleza del informe y a distinguir el informe del contador público de los reportes emitidos por otros que no tienen que someterse a los mismos requisitos éticos que el contador público.
- (b) **Un destinatario:** Un destinatario identifica la parte o partes a quien(es) se dirige el informe.
- (c) **Una descripción del trabajo e identificación del asunto principal:** La descripción incluye el objetivo del trabajo, el asunto principal y (cuando sea apropiado) el periodo de tiempo que se cubre.
- (d) **Una declaración para identificar a la parte responsable y describir las responsabilidades del contador público:** Informa al lector que la parte responsable lo es del asunto principal y que el papel del contador público es expresar una conclusión sobre el asunto principal.
- (e) **Cuando el informe sea para propósito restringido, identificación de las partes a quienes se restringe el informe y para qué propósito se preparó:** Si bien el contador público no puede controlar la distribución del informe, éste informará a los lectores sobre la parte o partes para quienes se restringe el informe y para qué propósito, además, advierte a los lectores, distintos a los identificados, que el informe está dirigido sólo a los propósitos especificados.
- (f) **Identificación de las normas bajo las cuales se condujo el trabajo:** Cuando un contador público desempeña un trabajo para el que existen normas específicas, el informe identifica dichas normas específicas. Cuando no existan normas específicas, el informe declara que el trabajo se llevó a cabo de acuerdo con esta Norma para atestiguar. El informe incluye la descripción del proceso del trabajo e identifica la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- (g) **Identificación de los criterios:** El informe identifica los criterios contra los que se evaluó o midió el asunto principal de manera que los lectores puedan entender la base para las conclusiones del contador público. Los criterios pueden describirse en el informe del contador público, o simplemente mencionarse si se exponen en una aseveración preparada por la parte responsable o existen en una fuente fácilmente accesible. Para comprender las conclusiones expresadas es importante la revelación de la fuente de los criterios y si éstos son o no generalmente aceptados en el



contexto del propósito del trabajo y de la naturaleza del asunto principal.

- (h) **La conclusión del contador público, incluyendo cualquier limitación o conclusión negativa:** El informe proporciona a los usuarios la conclusión del contador público sobre el asunto principal evaluado con los criterios y transmite un alto nivel de seguridad expresada en forma de una opinión. Cuando el trabajo tiene más de un objetivo, se expresa una conclusión sobre cada objetivo. Cuando el contador público expresa una limitación o conclusión negativa, el informe debe contener una clara descripción de todas las razones para ello.
 - (i) **La fecha del informe:** La fecha indica a los usuarios que el contador público ha considerado el efecto sobre el asunto principal de los hechos de importancia relativa de los cuales tiene conocimiento el contador público hasta esa fecha.
 - (j) **El nombre de la firma o del contador público y el lugar de emisión del informe:** El nombre informa a los lectores sobre el individuo o firma que asume responsabilidad por el trabajo.
72. El contador público puede ampliar el informe para que incluya otra información y explicaciones que no se consideran reservas. Otros ejemplos incluyen los resultados relativos a aspectos particulares del trabajo y recomendaciones del contador público o referencias a las limitaciones inherentes al asunto principal. Cuando considera incluir alguna de estas informaciones, el contador público evalúa su importancia en el contexto del objetivo del trabajo. La información adicional no se debe redactar de manera que afecte la conclusión del contador público. El contador público considera el uso de encabezados apropiados para identificar las secciones principales del informe como un medio de mejorar la comunicación.

Limitación o conclusión negativa

73. **La conclusión deberá expresar claramente las circunstancias cuando:**
- (a) **El contador público tiene un punto de vista de que uno, algunos o todos los aspectos del asunto principal no están de conformidad con los criterios identificados.**
 - (b) **La aseveración preparada por la parte responsable es inapropiada en términos de los criterios identificados.**
 - (c) **El contador público no puede obtener suficiente evidencia para evaluar uno o más aspectos de la conformidad del asunto principal con los criterios identificados.**



Cuando el contador público expresa una limitación sobre el asunto principal, la naturaleza y expresión de dicha limitación determina la importancia relativa del asunto que da origen a la misma, por ejemplo, si se refiere a que alguno o todos los aspectos del asunto principal no están de acuerdo con los criterios (o en desacuerdo), o la incapacidad del contador público de obtener evidencia suficiente y competente sobre algunos o todos los aspectos del asunto principal (limitación al alcance). Cuando el contador público expresa una limitación o una conclusión negativa, el informe revelará todos los hechos y razones importantes que se refieren a la limitación o conclusión negativa.

Fecha de vigencia

74. Esta norma entra en vigor para trabajos para atestiguar dirigidos a proporcionar un alto nivel de seguridad cuando el informe esté fechado en o después del 31 de diciembre de 2001. Se recomienda su aplicación anticipada.

Perspectiva del sector público

1. *El Comité del Sector Público (PSC) considera y hace uso de los pronunciamientos emitidos por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría para su aplicación en el Sector Público. “Sector público” se refiere a los gobiernos nacionales, gobiernos regionales (estado, provincia, territorio), gobiernos locales (ciudad, población) y a las entidades gubernamentales relacionadas (dependencias, consejos, comisiones y empresas).*
2. *Sin importar si un trabajo para atestiguar se conduce en el sector público o privado, los principios básicos permanecen los mismos. Sin embargo, la aplicación de los principios puede necesitar aclaración o suplemento para acomodarse a las circunstancias y perspectivas de las jurisdicciones individuales del sector público. La naturaleza de los asuntos potenciales para aclaración y suplemento se identifica en la “Perspectiva del Sector Público (PSP)” incluida al final de cada norma internacional sobre trabajos para atestiguar (norma internacional) cuando se requiera.*
3. *Si no se incluye PSP al final de una norma internacional, entonces la norma internacional es aplicable respecto de todo lo importante a un trabajo para atestiguar en el sector público.*

Trabajos para atestiguar en el sector público — Consideraciones específicas

4. *Los contadores públicos nombrados para desempeñar un trabajo para atestiguar en el sector público necesitan tomar en cuenta los requisitos específicos de reglamentos, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes*



que afecten el mandato, o cualesquier requisitos especiales. El mandato y requisitos pueden afectar ciertos aspectos de los trabajos para atestiguar, tales como, el grado de discreción del contador público para establecer la importancia relativa, y la forma del informe. En particular, las leyes y reglamentos a menudo especifican requisitos relativos al asunto principal y a la información de ciertos trabajos para atestiguar en el sector público.

5. *Si bien las normas sobre trabajos para atestiguar con alto nivel de seguridad se limitan a los contadores públicos en la práctica independiente, los principios básicos son también aplicables a los contadores públicos que de manera no independiente, realizan estos trabajos en el sector público, tales como los auditores de este sector.*

Asunto principal

6. *El mandato y los requisitos legales que afectan a los contadores públicos a menudo abarcan una amplia gama de objetivos y de asuntos importantes. Por ejemplo, se puede requerir a los contadores públicos que dictaminen sobre la confianza y propiedad de los indicadores de desempeño incluidos en el informe anual de una entidad del sector público, con relación a materias tales como niveles de productividad, calidad y volumen del servicio, así como la extensión en que se han logrado los objetivos de prestación de un servicio particular. Además, puede requerirse a los contadores públicos que informen sobre:*
 - ? *Cumplimiento con los requisitos legales y reglamentarios y con las autoridades relacionadas.*
 - ? *Lo adecuado de los sistemas de control y de contabilidad.*
 - ? *La economía, eficiencia, así como efectividad de programas, proyectos y actividades.*
7. *En estos trabajos, el contador público puede atestiguar un informe o aseveración respecto al asunto principal, o puede directamente informar su evaluación del asunto principal. Puede requerirse a los contadores públicos que informen no sólo sobre la confiabilidad de un informe de desempeño de un programa de gobierno, sino también sobre la relevancia de los medidores del desempeño para los objetivos de dicho programa.*

Información

8. *Los contadores públicos a menudo llevan a cabo trabajos para atestiguar en forma directa, ya que la parte responsable puede no haber preparado una aseveración por escrito. Si bien los informes generalmente deberán contener los elementos descritos en el párrafo 71, dichos informes son a menudo preparados en la forma extensa, describiendo con más detalle el objetivo del*



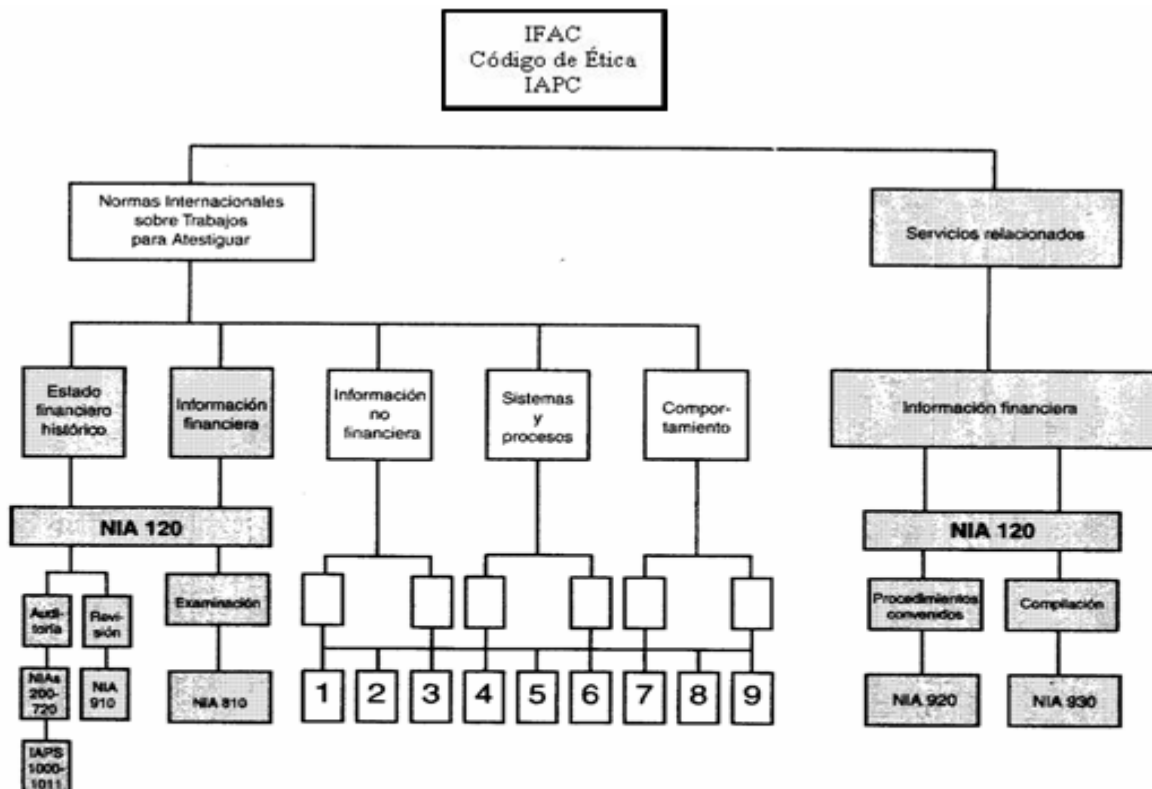
trabajo, los criterios, los resultados y conclusiones. Los contadores públicos pueden también incluir recomendaciones en sus informes.

9. *Algunos mandatos pueden requerir que los contadores públicos informen los casos de incumplimiento, o los casos cuando la administración no haya manejado los asuntos con la debida atención a la economía, eficiencia y efectividad. Sin embargo, deberá reconocerse que el marco conceptual contempla que el informe deberá contener una expresión clara de la conclusión del contador público sobre el asunto principal.*



Relación con las NIAs vigentes

El diagrama de la página siguiente indica la relación entre esta Norma Internacional sobre Trabajos para Atestiguar y las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs en inglés) y las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPSs) del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, vigentes.



Ejemplos de normas o declaraciones futuras que pueden ser desarrolladas:

- | | |
|---------------------------|--|
| 1. Mando corporativo | 6. Sistema de administración ambiental |
| 2. Estadística | 7. Mando corporativo |
| 3. Entorno | 8. Cumplimiento |
| 4. Control interno | 9. Prácticas de recursos humanos |
| 5. Gobernanza corporativa | |

Los recuadros sombreados representan normas y declaraciones existentes

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC)

Reporte sobre los asuntos que surgieron de los borradores para comentarios (*exposure drafts*) de la Norma Internacional sobre Trabajos para Atestiguar.



Cronología

1. En agosto de 1997, el IAPC emitió un borrador para comentarios *Reporte sobre la credibilidad de la información*. Esta iniciativa reconocía la creciente demanda de información en una amplia gama de asuntos importantes para cumplir con las necesidades de quienes toman decisiones, y con la consecuente necesidad tanto en los sectores público y privado de servicios que enriquecieran la credibilidad de dicha información. El borrador para comentarios introdujo el concepto de diferentes niveles de seguridad que podrían proporcionarse, dependiendo del nivel de seguridad que se proporcionara en un trabajo particular de la interrelación de cuatro variables.
2. El IAPC recibió fuerte apoyo para los objetivos del borrador para comentarios de 1997. La gran mayoría de los participantes estuvieron de acuerdo con el concepto de diferentes niveles de seguridad. Sin embargo, muchos participantes creían que el concepto sería difícil de aplicar en la práctica, y en particular que sería difícil asegurar que algún informe transmitiera determinado nivel de seguridad con la precisión necesaria.
3. Para atender a las preocupaciones expresadas por los participantes, el IAPC concluyó que era necesario hacer cambios importantes al borrador para comentarios de 1997 y, como resultado, emitió un segundo borrador para comentarios, *Trabajos para atestiguar*, en marzo de 1999. Este conservaba el concepto de diferentes niveles de seguridad, pero restringía los niveles de seguridad que se proporcionaban a dos niveles de seguridad: uno alto y uno moderado.
4. El periodo de consulta para el borrador de 1999 terminó en julio de ese año, y el IAPC examinó los asuntos que surgieron en las respuestas recibidas, las cuales siguieron apoyando los conceptos fundamentales del documento. Hubo acuerdo sobre cómo debían aplicarse los conceptos a los trabajos para atestiguar dirigidos a proporcionar un alto nivel de seguridad. Sin embargo, había desacuerdo sobre cómo serían aplicados los conceptos a los trabajos para atestiguar dirigidos a proporcionar un nivel moderado de seguridad. Un número de participantes creían que el proyecto de norma no proporcionaba guía suficiente y que tampoco explicaba en forma adecuada la interacción de las variables porque daban como resultado un nivel moderado de seguridad. Además, no hubo consenso sobre cómo se comunica mejor el nivel moderado de seguridad. Se identificaron dos modelos alternativos para el nivel moderado de seguridad: uno con base en la interacción de las variables y el otro, con base en el esfuerzo de trabajo.
5. Los participantes estuvieron de acuerdo en que los conceptos podían aplicarse en trabajos para atestiguar conducidos por los contadores públicos. Sin embargo, muchos cuestionaron si se debía requerir que los contadores públicos



que no estaban en la práctica independiente utilizaran alguna norma derivada de dichos conceptos y si dicho requisito podía ser exigible.

6. En junio de 2000 el IAPC emitió un proyecto de Norma Internacional sobre Trabajos para Atestiguar (ISAE) tomando en cuenta los comentarios recibidos sobre el borrador para comentarios de 1999. En vista del apoyo que el marco conceptual recibió y del hecho de que hubo un acuerdo sobre los requisitos para un trabajo para atestiguar con alto nivel de seguridad, el ISAE proporcionó un marco conceptual para todos los trabajos para atestiguar - tanto con un nivel moderado como con alto nivel de seguridad- y estableció normó y proporciona guías para el desempeño de los trabajos dirigidos a proporcionar un alto nivel de seguridad. El IAPC decidió que las normas y guías deberán ser aplicadas sólo a los trabajos para atestiguar conducidos por contadores públicos en la práctica independiente, pero no prohibió a otros contadores públicos aplicar la ISAE si pudieren hacerlo.
7. En vista de la falta de un acuerdo sobre normas para trabajos dirigidos a proporcionar un nivel moderado de seguridad, el IAPC ha decidido no proceder en este momento con una norma sobre trabajos para atestiguar con nivel moderado de seguridad. Sin embargo, al desarrollar nuevas normas para trabajos para atestiguar sobre asuntos específicos, el IAPC considerará si puede desarrollar normas para trabajos para atestiguar con nivel moderado de seguridad cuando lo crea apropiado.
8. El IAPC tiene la intención de conducir investigaciones con el objetivo de identificar los puntos determinantes del nivel moderado de seguridad y su interacción, así como las formas en que dicho nivel de seguridad puede expresarse.

Dos puntos de vista de la seguridad moderada

9. Según se indica en el párrafo 4, se expresaron dos puntos de vista sobre cómo determinan los contadores públicos si un trabajo en particular puede conducirse para proporcionar un nivel moderado de seguridad. Estos son los puntos de vista de interacción de las variables (según se expresa en el borrador de 1997 y de 1999) y del esfuerzo de trabajo.

Punto de vista de interacción de las variables

10. La determinación del nivel de seguridad que puede proporcionarse requiere consideración de la interrelación entre lo siguiente:
 - (a) Asunto central

Algún asunto central debe **ser** en forma inherente más susceptible de una medición confiable y de un soporte de evidencia relativamente



concluyente. Con base en lo anterior, puede proporcionarse un nivel más alto de seguridad sobre un asunto principal histórico y cuantitativo (por ejemplo, estados financieros históricos) que sobre un asunto principal más subjetivo y cualitativo (por ejemplo, conducta ética o un pronóstico financiero).

(b) Criterios

Si bien todos los criterios necesitan ser adecuados, dependiendo de la naturaleza del asunto principal, algunos criterios proporcionan un medio para una medición más confiable del asunto. Se dará un nivel más bajo de seguridad cuando los criterios sean cualitativos en vez de cuantitativos, por ejemplo, los criterios que se refieren a normas de conducta ética serán subjetivos y cualitativos.

(e) Proceso

Un punto determinante central del nivel de seguridad que puede darse es la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adoptados por el contador público para obtener evidencia sobre la cual basar su conclusión. El contador público determina la naturaleza, oportunidad y alcance del proceso que debe aplicarse para lograr el objetivo del trabajo. Mientras más alto sea el nivel de seguridad que debe darse, más completos deberán ser los procedimientos aplicados.

(d) Cantidad y calidad de la evidencia

El contador público deberá buscar obtener, mediante la aplicación de procedimientos adecuados, evidencia suficiente y competente como base para proporcionar un nivel de seguridad. El contador público evalúa la confianza de la evidencia obtenida. Normalmente, la evidencia disponible para el contador público es persuasiva y no concluyente. Conjuntamente con la naturaleza, forma del asunto principal, criterios y procedimientos, la confianza de la evidencia en sí puede impactar el grado total sobre lo suficiente y competente de la evidencia obtenida.

11. El nivel de seguridad se determina por la naturaleza del asunto principal, criterios, y a la vez, tanto por la cantidad como por la calidad de la evidencia obtenida. El contador público utiliza su juicio profesional para determinar el nivel apropiado de seguridad tomando en cuenta la interrelación de las cuatro variables. Las dos siguientes situaciones ilustran la interrelación de estas variables que dan como resultado un nivel moderado de seguridad:

(a) Asunto principal susceptible de una medición confiable usando criterios objetivos.



El contador público aplica procedimientos de una diferente naturaleza o menos extensos que en una auditoria. La evidencia resultante, si bien más baja en cantidad o calidad de lo que se requeriría para una auditoria, puede ser suficiente para respaldar un nivel moderado de seguridad.

- (b) Medición menos confiable del asunto principal porque los criterios adecuados son menos objetivos.

En algunas situaciones la subjetividad de los criterios puede causar que la medición del asunto principal sea menos confiable. Esto puede dar como resultado, independientemente de los procedimientos aplicados, una falta de posibilidad de obtener evidencia suficiente y competente para soportar un alto nivel de seguridad. Sin embargo, el contador público puede tener la capacidad de planear y aplicar los procedimientos adecuados para obtener la evidencia necesaria para soportar un nivel moderado de seguridad.

12. Para diferenciar los niveles de seguridad descritos antes y para ayudar a los usuarios del informe del contador público a comprender los niveles de seguridad que se proporcionan, el informe incluye textos adicionales explicativos que reflejan la influencia, en el trabajo particular de los factores identificados en el párrafo 10. La conclusión y texto explicativo facilitarán la comunicación a los usuarios del informe y limitarán el potencial de que estos usuarios entiendan un nivel de seguridad más allá del que se pretende, y del que sea razonable en las circunstancias.

Punto de vista del esfuerzo de trabajo

13. El nivel de seguridad proporcionado por el contador público se determina con base, en primer lugar, en las necesidades de los usuarios (incluyendo consideraciones de costo) y, en segundo lugar, por los procedimientos aplicados para obtener evidencia suficiente y competente. Los criterios y asunto principal son vistos como prerequisites del trabajo. Ambos se consideran cuando se decide si el contador público tiene o no la capacidad de aceptar el trabajo. Una vez que el contador público determina que los criterios y asunto principal soportan un trabajo para atestiguar, es el esfuerzo de trabajo (la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos desempeñados) lo que determina el nivel de seguridad. En consecuencia, si el contador público concluye que él no puede desempeñar un trabajo para atestiguar con un alto nivel a causa de las preocupaciones respecto a los criterios o al asunto principal, el contador público tampoco podrá desempeñar un trabajo para atestiguar con nivel moderado de seguridad.
14. Los criterios son un elemento tan crítico de un trabajo para atestiguar que deben cumplir en forma concluyente todas las características de adecuación que soporten el proporcionar cualquier nivel de seguridad. Así pues los



criterios tienen o no las características de criterios adecuados. Por ejemplo, no es posible que los criterios sean solamente de algún modo relevantes y confiables, de modo que no sean adecuados para un trabajo para atestiguar con alto nivel de seguridad, pero que sean, en cambio, considerados adecuados a un trabajo para atestiguar con nivel moderado de seguridad. Si los criterios no son adecuados a este respecto, entonces no cumplirían con todas las características de adecuación definidas en el párrafo 22 de la Norma Internacional sobre Trabajos para Atestiguar.

15. El asunto principal de un trabajo para atestiguar necesita ser identificable, susceptible de una evaluación o medición consistente con criterios adecuados, y en una forma que pueda ser sujeta a procedimientos de recopilación de evidencia para soportar dicha evaluación o medición. Una vez más, por lo tanto, la consideración del asunto principal es una decisión para la aceptación del trabajo que el contador público toma en cuenta cuando decide si es posible o no desempeñar un trabajo para atestiguar ya sea con un nivel alto o moderado de seguridad.
16. Cuando el asunto principal no puede someterse a una medición consistente, o cuando los criterios no cumplen con una o más de las características de criterios adecuados, el contador público no puede desempeñar un trabajo para atestiguar según se define en la Norma Internacional sobre Trabajos para Atestiguar (ISAE).
17. Como los criterios adecuados y el asunto principal son decisiones para la aceptación del trabajo, es el esfuerzo de trabajo lo que determina el nivel de seguridad proporcionado. Se deberá aplicar el juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que deban aplicarse en cualquier trabajo en particular. No obstante, este modelo da como resultado un alto nivel de consistencia para su aplicación por diferentes contadores públicos en circunstancias similares y para comprensión de los usuarios del nivel de seguridad transmitido en el informe.
18. En el informe del contador público, además de la conclusión que expresa el nivel de seguridad (ya sea alto o moderado, dependiendo del objetivo del trabajo), el contador público podría considerar incluir textos explicativos adicionales respecto del grado de precisión del asunto principal, o sus limitaciones inherentes, para ayudar a los lectores del informe a poner en un contexto adecuado la conclusión del contador público. El texto explicativo no es una limitación de la conclusión del auditor.
19. El modelo es riguroso por necesidad para asegurar que el contador público pueda llegar a conclusiones consistentes, dado el mismo grupo de circunstancias, en cuanto al nivel de seguridad que puede proporcionarse. En situaciones cuando los criterios no han sido adecuadamente desarrollados, el contador público no podrá desempeñar un trabajo para atestiguar, pero podría

desempeñar trabajos con un propósito especial, o trabajos de procedimientos convenidos, para cumplir con las necesidades específicas de los usuarios.

Investigación adicional

20. Como se refiere en el párrafo 8, el IAPC está conduciendo investigaciones para ayudar a resolver el asunto anterior. Quienes deseen proporcionar comentarios para ayudar a la investigación pueden hacerlo a través del secretariado de IFAC.

