

La presente *Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés) ISAE 3000 Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera* ha sido elaborada por el Consejo de Normas de Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC) en 2004 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en 2010 y se reproduce con permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de la *Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar ISAE 3000 Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera* 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 la *Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar ISAE 3000 Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera* de la IFAC es el que ha sido publicado por dicho organismo en lengua inglesa.

Texto en lengua inglesa de la *Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar ISAE 3000 Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera* © 2004 por la International Federation of Accountants (IFAC). Reservados todos los derechos

Texto en lengua española de la *Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar ISAE 3000 Trabajos para Atestiguar Distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera* © 2010 por la International Federation of Accountants (IFAC). Reservados todos los derechos.

Título original: *International Standard on Assurance Engagements (ISAE 3000), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information (2004)*

NORMA INTERNACIONAL

DE TRABAJOS PARA ATESTIGUAR 3000

TRABAJOS PARA ATESTIGUAR DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

(Vigente para trabajos para atestiguar fechados en, o después del, 1 de enero de 2005)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-3
Requisitos éticos	4-5
Control de calidad	6
Aceptación y continuación del trabajo	7-9
Acuerdo sobre los términos del trabajo	10-11
Planeación y ejecución del trabajo	12-25
Uso del trabajo de un experto	26-32
Obtención de evidencia	33-40
Consideración de hechos posteriores	41
Documentación	42-44
Preparación del informe de atestiguar	45-53
Otras responsabilidades de información	54-56
Vigencia	57

La Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (ISAE) 3000, *Trabajos para Atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica* debe leerse en el contexto del “Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Otros trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados,” que establece la aplicación y autoridad de las ISAE.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar (ISAE) es establecer principios básicos y procedimientos esenciales para, y dar lineamientos a, los contadores públicos en su práctica profesional (para fines de esta ISAE se citarán como “contadores públicos”) para el desempeño de trabajos para atestiguar que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica cubiertas por Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (ISRE).
2. Esta ISAE utiliza los términos “trabajo para atestiguar con seguridad razonable” y “trabajo para atestiguar con seguridad limitada” para distinguir entre los dos tipos de trabajo para atestiguar que se permite realizar a un contador público. El objetivo de un trabajo para atestiguar con seguridad razonable es la reducción del riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel aceptablemente bajo de acuerdo con las circunstancias del trabajo¹, como base para expresar una conclusión positiva del contador público. El objetivo de un trabajo para atestiguar con seguridad limitada es una reducción en el riesgo del trabajo a un nivel aceptable en las circunstancias del trabajo, pero donde el riesgo es mayor que en un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, como base para expresar una conclusión negativa del contador público.

Relación con el marco de referencia, con otras ISAE, NIA e ISRE

3. **El contador público debe cumplir con esta ISAE y otras ISAE relevantes al desempeñar un trabajo para atestiguar que no sea una auditoría o revisión de información financiera histórica cubiertas por NIA o ISRE.** Esta ISAE se debe leer en el contexto del “Marco de Referencia Internacional de Trabajos para Atestiguar” (Marco de Referencia), que define y describe los elementos y objetivos de un trabajo para atestiguar, e identifica los trabajos a los que se aplican las ISAE. Esta ISAE se ha emitido para su aplicación general a trabajos para atestiguar que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica cubiertas por NIA o ISRE. Otras ISAE pueden relacionarse con tópicos que apliquen a todas las materias o ser específicas en cuanto a la materia. Aunque las NIA e ISRE no se apliquen a trabajos cubiertos por ISAE, pueden, sin embargo, dar lineamientos a los contadores públicos.

Requisitos éticos

4. **El contador público debe cumplir con los requisitos de las Partes A y B del Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC (Código).**
5. El Código proporciona un marco de referencia de principios que los miembros de los equipos, firmas y redes de firmas utilizan para trabajos de atestiguar para identificar amenazas a la independencia,² evaluar la importancia de dichas amenazas y, si las amenazas no son claramente insignificantes, identificar y aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, de modo que no se comprometa la independencia mental y la independencia en apariencia.

Control de calidad

6. **El contador público debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al trabajo particular.** Bajo la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1, *Control de Calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados*,³ una firma de contadores profesionales tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad diseñado para darle una certeza razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y con los requisitos regulatorios y legales, y que los informes de atestiguar emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias. Además, los elementos de control de calidad que son relevantes a un trabajo particular incluyen responsabilidades de liderazgo por la calidad del trabajo, los requisitos éticos, aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos, asignación de equipos de trabajo, ejecución y supervisión del trabajo.

¹ Las circunstancias del trabajo contienen los términos del trabajo, incluyendo si es un trabajo con seguridad razonable o un trabajo con seguridad limitada, las características del asunto principal, los criterios por usar, las necesidades de los presuntos usuarios, características relevantes de la parte responsable y su entorno, y otros asuntos; por ejemplo, hechos, transacciones, condiciones y prácticas, que puedan tener un efecto importante en el trabajo.

² Si un contador profesional que no esté en la práctica en pública, por ejemplo, un auditor interno, aplica ISAE, y (a) se hace referencia al Marco de Referencia o a ISAE en el informe del contador profesional; y (b) el contador profesional u otros miembros del equipo para atestiguar y, cuando sea aplicable, el empleador del contador profesional, no son independientes de la entidad respecto de la cual se realiza el trabajo para atestiguar. La falta de independencia y la naturaleza de la(s) relación(es) con el cliente del trabajo para atestiguar se despliegan de manera prominente en el informe del contador profesional. Asimismo, este informe no incluye la palabra “independiente” en su título, se restringen el propósito y los usuarios del informe.

³ La ISQC 1, “Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, y otros trabajos para atestiguar y de servicios relacionados”, fue emitido en febrero de 2004. Los sistemas de control de calidad conjuntamente con la ISPC1 están programados para entrar en vigor el 15 de julio de 2005.

Aceptación y continuación del trabajo

7. **El contador público debe aceptar (o en su caso, continuar) un trabajo para atestiguar sólo si el asunto principal es responsabilidad de una parte que no sean los presuntos usuarios o el contador público.** Según se indica en el párrafo 27 del Marco de Referencia, la parte responsable puede ser uno de los presuntos usuarios, pero no el único. El reconocimiento por la parte responsable da evidencia de que existe la relación apropiada y también establece una base para un entendimiento común de la responsabilidad de cada parte. Un reconocimiento por escrito es la forma más apropiada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En ausencia de un reconocimiento de responsabilidad, el contador público considera:
 - a) Si es apropiado o no aceptar el trabajo. Aceptarlo puede ser apropiado cuando, por ejemplo, otras fuentes, como la ley o un contrato, indican la responsabilidad; y
 - b) Si se acepta el trabajo, si debe revelar o no estas circunstancias en el informe de atestiguar.
8. **El contador público debe aceptar (o en su caso, continuar) un trabajo para atestiguar sólo si, con base en un conocimiento preliminar de las circunstancias del trabajo, no llega a la atención del contador público nada que indique que no se satisfarán los requisitos del Código de ética o de las ISAE.** El contador público considera los asuntos del párrafo 17 del Marco de Referencia y no acepta el trabajo a menos que estén presentes todas las características que se requieren en dicho párrafo. También, si la parte que contrata al contador público (la “parte que contrata”) no es la parte responsable, el contador público considera el efecto de esto sobre el acceso a registros, documentación y otra información que el contador público pueda requerir para completar el trabajo.
9. **El contador público debe aceptar (o en su caso, continuar) un trabajo para atestiguar sólo si queda satisfecho de que las personas que van a desempeñar el trabajo poseen colectivamente las competencias profesionales necesarias.** Se puede pedir a un contador público que desempeñe trabajos para atestiguar en una amplia gama de asuntos principales. Algunos asuntos principales pueden requerir habilidades y conocimiento especializados más allá de los que generalmente posee un contador público particular (Párrafos 26-32).

Acuerdo sobre los términos del trabajo

10. **El contador público debe acordar los términos del trabajo con la parte que contrata.** Para evitar malos entendidos, los términos convenidos se registran en una carta compromiso u otra forma adecuada de contrato. Si la parte que contrata no es la parte responsable, puede variar la naturaleza y el contenido de una carta compromiso o contrato. La existencia de un mandato legal puede satisfacer el requisito de acordar los términos del trabajo. Aun en esas situaciones, puede ser útil una carta compromiso tanto para el contador público como para la parte que contrata.
11. **Un contador público debe considerar si es apropiada una petición, hecha antes de completar un trabajo para atestiguar, de cambiar el trabajo a uno que no sea de atestiguar, o de un trabajo para atestiguar con seguridad razonable a un trabajo con seguridad limitada, y no debe estar de acuerdo con un cambio sin una justificación razonable.** Un cambio de circunstancias que afecte los requerimientos de los presuntos usuarios, o un malentendido concerniente a la naturaleza del trabajo, generalmente justificará una petición de un cambio en el trabajo. Si se hace este cambio, el contador público no deja de considerar la evidencia que se obtuvo antes del cambio.

Planeación y ejecución del trabajo

12. **El contador público debe planear el trabajo de modo que se desempeñe de manera efectiva.** La planeación implica desarrollar una estrategia global para el alcance, énfasis, oportunidad y conducción del trabajo, y un plan del trabajo consistente de un enfoque apropiado de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de compilación de evidencia que se van a realizar y las razones para seleccionarlos. La planeación adecuada ayuda a dedicar la atención apropiada a áreas importantes del trabajo, identificar problemas potenciales de manera oportuna y organizar y administrar de manera apropiada el trabajo para que se desempeñe de manera efectiva y eficiente. La planeación adecuada también ayuda al contador público a asignar de modo apropiado el trabajo a los miembros del equipo del trabajo, y facilita la dirección y supervisión de los mismos así como la revisión de su trabajo. Más aun, ayuda, donde sea aplicable, a la coordinación del trabajo hecho por otros contadores públicos y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variará con las circunstancias del trabajo; por ejemplo, el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia previa del contador público con la misma. Ejemplos de los principales asuntos por considerar incluyen:

Los términos del trabajo.

Las características del asunto principal y los criterios identificados.

El proceso del trabajo y las posibles fuentes de evidencia.

El entendimiento del contador público de la entidad y su entorno, incluyendo el riesgo de que la información del asunto principal pueda contener errores materiales.

Identificación de presuntos usuarios y sus necesidades, y consideración de la materialidad y los componentes del riesgo del trabajo para atestiguar.

Requisitos de personal y pericia, incluyendo la naturaleza y extensión de la implicación de expertos.

13. La planeación no es una fase discrecional, sino más bien un proceso continuo y repetitivo a lo largo del trabajo. Como resultado de hechos inesperados, cambios en condiciones, o de la evidencia obtenida de los resultados de procedimientos de compilación de evidencia, es posible que el contador público necesite revisar la estrategia total y el plan del trabajo, y, por lo tanto, la naturaleza, oportunidad y extensión resultantes planeadas de los procedimientos adicionales.
14. **El contador público debe planear y desempeñar un trabajo con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen errores materiales en la información sobre el asunto principal.** Una actitud de escepticismo profesional significa que el contador público hace una valoración crítica, con una actitud mental inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a evidencia que contradiga o haga cuestionar la confiabilidad de los documentos o Declaraciones de la parte responsable.
15. **El contador público debe obtener un entendimiento del asunto principal y de otras circunstancias del trabajo, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores materiales en el asunto principal y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de compilación de evidencia.**
16. Obtener un entendimiento del asunto principal y otras circunstancias del trabajo es parte esencial de planear y ejecutar un trabajo para atestiguar. Dicho entendimiento da al contador público un marco de referencia para ejercer el juicio profesional a lo largo del trabajo; por ejemplo, para:
 - Considerar las características del asunto principal.
 - Evaluar lo adecuado de los criterios.
 - Identificar dónde puede ser necesaria una consideración especial, por ejemplo, factores que indiquen fraude, y la necesidad de habilidades especializadas o del trabajo de un experto;
 - Establecer y evaluar la continua adecuación de niveles cuantitativos de la materialidad (donde sea apropiado), y considerar factores cualitativos para la misma;
 - Desarrollar expectativas del uso cuando realiza procedimientos analíticos;
 - Diseñar y realizar procedimientos adicionales de compilación de evidencia para reducir el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel apropiado; y
 - Evaluar evidencia, incluyendo lo razonable de las Declaraciones orales y por escrito de la parte responsable.
17. El contador público utiliza su juicio profesional para determinar el grado de entendimiento que se requiere del asunto principal y de otras circunstancias del trabajo. El contador público considera si el entendimiento es suficiente para evaluar el riesgo que la información del asunto principal pueda contener errores materiales. El contador público generalmente tiene un entendimiento menos profundo que la parte responsable.

Evaluación de lo apropiado del asunto principal

18. **El contador público debe evaluar lo apropiado del asunto principal.** Un asunto principal apropiado tiene las características listadas en el párrafo 33 del Marco de Referencia. El contador público también identifica las características del asunto principal que sean particularmente relevantes a los presuntos usuarios, las cuales deben describirse en el informe de atestiguar. Según se indica en el párrafo 17 del Marco de Referencia, un contador público no acepta un trabajo para atestiguar a menos que su conocimiento previo de las circunstancias del trabajo indique que el asunto principal es apropiado. Si después de aceptar el trabajo, el contador público concluye que el asunto principal no es apropiado, debe expresar una conclusión con salvedad o adversa, o una abstención de conclusión. En algunos casos, el contador público puede considerar retirarse del trabajo.

Evaluación de lo adecuado de los criterios

19. **El contador público debe evaluar lo adecuado de los criterios para evaluar o medir el asunto principal.** Los criterios adecuados tienen las características listadas en el párrafo 36 del Marco de Referencia. Según se indica en el párrafo 17 del Marco de Referencia, un contador público no acepta un trabajo para atestiguar a menos que su conocimiento preliminar de

las circunstancias del trabajo indique que los criterios que se van a utilizar son adecuados. Después de aceptar el trabajo, sin embargo, si el contador público concluye que los criterios no son adecuados, expresa una conclusión con salvedad o adversa, o una abstención de conclusión. En algunos casos, el contador público considera retirarse del trabajo.

20. El párrafo 37 del Marco de Referencia indica que los criterios pueden estar establecidos o desarrollarse específicamente. Generalmente, los criterios establecidos son adecuados cuando son relevantes a las necesidades de los presuntos usuarios. Cuando existen criterios establecidos para un asunto principal, usuarios específicos pueden convenir en otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, pueden utilizarse diversos marcos de referencia como criterios establecidos para evaluar la efectividad del control interno. Los usuarios específicos pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto de criterios más detallados que satisfagan sus necesidades específicas en relación, por ejemplo, con la supervisión prudencial. En estos casos, el informe de atestiguar:
- a) Menciona, cuando sea relevante en las circunstancias del trabajo, que los criterios no están incorporados en leyes o regulaciones, ni son emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que sigan un adecuado proceso transparente; y
 - b) Declara que es sólo para uso de los usuarios específicos y para sus fines.
21. Para algunos asuntos principales, es probable que no existan criterios establecidos. En esos casos, los criterios se desarrollan específicamente. El contador público considera si los criterios específicamente desarrollados dan como resultado un informe de atestiguar que sea mal interpretado por los usuarios previstos. El contador público procura hacer que los usuarios previstos o la parte que contrata, reconozcan que los criterios específicamente desarrollados son adecuados para los fines. El contador público considera cómo afecta la ausencia de dicho reconocimiento a lo que se va a hacer para evaluar lo adecuado de los criterios identificados, y a la información proporcionada sobre los criterios en el informe de atestiguar.

Materialidad y riesgo del trabajo para atestiguar

22. **El contador público debe considerar la materialidad y el riesgo del trabajo para atestiguar al planear y desempeñar un trabajo para atestiguar.**
23. El contador público considera la materialidad cuando determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para recabar la evidencia, y al evaluar si la información del asunto principal está libre de errores. Considerar la materialidad requiere que el contador público entienda y evalúe qué factores podrían influir en las decisiones de los presuntos usuarios. Por ejemplo, cuando los criterios identificados permiten variaciones en la presentación de la información del asunto principal, el contador público considera cómo podría influir la presentación adoptada en las decisiones de los presuntos usuarios. La materialidad se considera en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como magnitud relativa, la naturaleza y extensión del efecto de estos factores en la evaluación o medición del asunto principal, y los intereses de los presuntos usuarios. La evaluación de la materialidad y el relativo significado de los factores cuantitativos y cualitativos en un trabajo particular son asuntos de juicio del contador público.
24. **El contador público debe reducir el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel razonablemente bajo en las circunstancias del trabajo.** En un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, el contador público reduce el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del trabajo para obtener una certeza razonable como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador público. El nivel de riesgo del trabajo para atestiguar es mayor en un trabajo para atestiguar con seguridad limitada que en un trabajo con seguridad razonable debido a la diferente naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de compilación de evidencia. Sin embargo, en un trabajo para atestiguar con seguridad limitada, la combinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de compilación de evidencia es suficiente, cuando menos, para que el contador público obtenga un nivel significativo de seguridad como base para una forma negativa de expresión. Para ser significativo, el nivel de seguridad obtenido debe tener la probabilidad de acrecentar la confianza de los presuntos usuarios sobre la información del asunto principal a un grado que sea claramente más que inconsecuente.
25. El párrafo 49 del Marco de Referencia indica que, en general, el riesgo del trabajo para atestiguar comprende el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección. El grado en que el contador público considera cada uno de estos componentes se afecta por las circunstancias del trabajo, en particular, la naturaleza del asunto principal y el que se esté desempeñando un trabajo con seguridad razonable o con seguridad limitada.

Uso del trabajo de un experto

26. **Cuando se utiliza el trabajo de un experto en la compilación y evaluación de evidencia, el contador público y el experto deben, de una manera combinada, poseer habilidad y conocimiento adecuados respecto del asunto principal y los criterios para que el contador público determine que se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.**

27. El asunto principal y los criterios relacionados de algunos trabajos para atestiguar pueden incluir aspectos que requieran conocimiento y habilidades especializados en la compilación y evaluación de evidencia. En estas situaciones, el contador público puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, conocidos como expertos, quienes tienen el conocimiento y habilidades requeridos. Esta ISAE no da lineamientos respecto del uso del trabajo de un experto para trabajos donde haya una responsabilidad e información conjuntas por un contador público y uno, o más, expertos.
28. El debido cuidado es una cualidad profesional que se requiere para todos los individuos, incluyendo expertos implicados en un trabajo para atestiguar. A las personas implicadas en trabajos para atestiguar se les asignan diferentes responsabilidades; sin embargo, el grado de destreza requerido para desempeñar dichos trabajos variará con la naturaleza de sus responsabilidades. Mientras que los expertos no requieren la misma destreza que el contador público al desempeñar todos los aspectos de un trabajo para atestiguar, el contador público determina que los expertos tengan un entendimiento suficiente de las ISAE que les permita relacionar la tarea que se les asigne con el objetivo del trabajo.
29. El contador público adopta procedimientos de control de calidad que se ocupan de la responsabilidad de cada persona que desempeña el trabajo para atestiguar, incluyendo el trabajo de cualesquier expertos que no sean contadores profesionales, para asegurar el cumplimiento con esta ISAE y otras ISAE relevantes en el contexto de sus responsabilidades.
30. **El contador público debe involucrarse en el trabajo y entender el trabajo para el cual se utiliza un experto, a un grado suficiente que le permita aceptar la responsabilidad sobre la conclusión del la información del asunto principal.** El contador público considera el grado en que sea razonable utilizar el trabajo de un experto para formar su conclusión.
31. No se espera que el contador público posea el mismo conocimiento y habilidades especializados del experto. Sin embargo, debe tener suficiente habilidad y conocimiento como para:
- (a) Definir los objetivos del trabajo asignado y la relación de dicho trabajo con el objetivo del mismo;
 - (b) Evaluar lo razonable de los supuestos, métodos y datos fuente utilizados por el experto; y
 - (c) Evaluar lo razonable de los resultados del experto, de acuerdo con las circunstancias del trabajo y la conclusión del contador público.
32. **El contador público debe obtener evidencia suficiente y apropiada de que el trabajo del experto es adecuado para los fines del trabajo para atestiguar.** Al evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia proporcionada por el experto, el contador público evalúa:
- (a) La competencia profesional, incluyendo experiencia y objetividad del experto;
 - (b) Lo razonable de los supuestos, métodos y datos fuente utilizados por el experto; y
 - (c) Lo razonable y la importancia de los resultados del experto, de acuerdo con las circunstancias del trabajo y la conclusión del contador público.

Obtención de evidencia

33. **El contador público debe obtener evidencia suficiente y apropiada sobre la cual base la conclusión.** La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. Apropiada es la medida de la calidad de la evidencia; o sea, su relevancia y su confiabilidad. El contador público considera la relación entre el costo de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, la cuestión de dificultad o gasto implicados no es en sí una base válida para omitir un procedimiento de compilación de evidencia para el que no haya alternativa. El contador público utiliza juicio profesional y ejerce el escepticismo profesional al evaluar la cantidad así como la calidad de la evidencia, y de este modo, su suficiencia y propiedad, para soportar el informe de atestiguar.
34. Un trabajo para atestiguar rara vez implica la autenticación de la documentación, y el contador público ni está entrenado como, ni se espera que sea, experto en dicha autenticación. Sin embargo, el contador público considera la confiabilidad de la información que se va a utilizar como evidencia, por ejemplo, fotocopias, facsímiles, documentos filmados, digitalizados o electrónicos de otro tipo, incluyendo consideración de los controles sobre su preparación y conservación cuando sea relevante.
35. La evidencia suficiente y apropiada en un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, se obtiene como parte de un proceso repetitivo sistemático del trabajo que implica:
- (a) Obtener un entendimiento del asunto principal y otras circunstancias del trabajo que, dependiendo del asunto principal, incluye obtener un entendimiento del control interno;

- (b) Con base en dicho entendimiento, evaluar los riesgos de que la información del asunto principal pueda contener errores materiales;
 - (c) Responder a los riesgos evaluados, incluyendo desarrollar respuestas globales, y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales;
 - (d) Desempeñar procedimientos adicionales claramente vinculados a los riesgos identificados, utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, volver a calcular, volver a desempeñar, procedimientos analíticos e investigación. Estos procedimientos adicionales implican procedimientos sustantivos, incluyendo obtener en fuentes independientes de la entidad información que ratifique, y dependiendo de la naturaleza del asunto principal, pruebas de la efectividad operativa de los controles; y
 - (e) Evaluar lo apropiado y la suficiencia de la evidencia.
36. “Seguridad razonable” es menos que seguridad absoluta. Rara vez puede lograrse reducir el riesgo del trabajo para atestiguar a cero o tener un beneficio en cuanto a costo como resultado de factores como los siguientes:
- El uso de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes del control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia disponible al contador público sea persuasiva más que conclusiva.
- El uso de juicio al compilar y evaluar la evidencia y formar conclusiones con base en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características del asunto principal.
37. Tanto los trabajos con seguridad razonable como con seguridad limitada requieren de la aplicación de habilidades y técnicas para atestiguar y la compilación de evidencia suficiente apropiada como parte de un proceso del trabajo repetitivo y sistemático, que incluye obtener un entendimiento del asunto principal y otras circunstancias del trabajo. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para compilar evidencia suficiente apropiada en un trabajo con seguridad limitada son, sin embargo, deliberadamente limitadas en relación con un trabajo con seguridad razonable. Para algunos asuntos principales, puede haber ISAE específicas que proporcionen lineamientos sobre los procedimientos para compilar evidencia suficiente y apropiada para un trabajo para atestiguar con seguridad limitada. En ausencia de una ISAE específica, los procedimientos para compilar evidencia suficiente apropiada variarán con las circunstancias del trabajo, en particular: el asunto principal, y las necesidades de los presuntos usuarios y la parte que contrata, incluyendo restricciones relevantes de tiempo y costo. Tanto para trabajos con seguridad razonable como con seguridad limitada, si el contador público se da cuenta de un asunto que haga que se cuestione si debe hacerse o no una modificación de la materialidad a la información del asunto principal, el contador público prosigue el asunto desempeñando otros procedimientos suficientes para permitir emitir su informe.

Declaraciones por la parte responsable

38. **El contador público debe obtener declaraciones de la parte responsable, según sea apropiado.** La confirmación por escrito de las declaraciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el contador público y la parte responsable. En particular, el contador público pide a la parte responsable una representación escrita que evalúe o mida el asunto principal contra los criterios identificados, ya sea que vaya a ponerse a disposición o no como una aseveración a los presuntos usuarios. El no tener representación por escrito puede dar como resultado una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión sobre la base de una limitación en el alcance del trabajo. El contador público puede también incluir una restricción sobre el uso del informe de atestiguar.
39. Durante un trabajo para atestiguar, la parte responsable puede hacer declaraciones al contador público, ya sea sin que se le solicite o en respuesta a interrogatorios específicos. Cuando estas Declaraciones se relacionan con asuntos que son de importancia para la evaluación o medición del asunto principal, el contador público:
- (a) Evalúa si son razonables y consistentes con otra evidencia obtenida, incluyendo otras declaraciones;
 - (b) Considera si se puede esperar que quienes hacen las declaraciones estén bien informados sobre los asuntos particulares; y
 - (c) Obtiene evidencia de corroboración en el caso de un trabajo con seguridad razonable. El contador público puede también buscar evidencia de ratificación en el caso de un trabajo para atestiguar con seguridad limitada.
40. Las declaraciones por la parte responsable no pueden sustituir otra evidencia que el contador público pudiera esperar, razonablemente, que estuviera disponible. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y apropiada respecto de

un asunto que tenga, o pueda tener, un efecto material en la evaluación o medición del asunto principal, cuando dicha evidencia generalmente estaría disponible, constituye una limitación al alcance del trabajo, aun si se ha recibido una declaración por la parte responsable sobre el asunto.

Consideración de hechos posteriores

41. **El contador público debe considerar el efecto en la información del asunto principal y en el informe de atestiguar, de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de atestiguar.** El grado de consideración de los hechos posteriores depende del potencial de que dichos hechos afecten la información del asunto principal y afecten la propiedad de la conclusión del contador público. La consideración de hechos posteriores en algunos trabajos para atestiguar puede no ser relevante debido a la naturaleza del asunto principal. Por ejemplo, cuando el trabajo requiere una conclusión sobre la exactitud de un informe estadístico en un punto en el tiempo, los hechos que ocurran entre dicho punto en el tiempo y la fecha del informe de atestiguar, pueden no afectar la conclusión, o requerir revelación en el informe estadístico o el informe de atestiguar.

Documentación

42. **El contador público debe documentar los asuntos que sean importantes para dar evidencia que soporte el informe de atestiguar y de que el trabajo se llevo a cabo de acuerdo con ISAE.**
43. La documentación incluye un registro del razonamiento del contador público sobre todos los asuntos importantes que requieren el ejercicio de juicio, y las conclusiones respectivas. La existencia de cuestiones difíciles de principio o juicio, requieren que la documentación incluya los hechos relevantes que se conocieron por el contador público al momento de llegar a la conclusión.
44. No es ni necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el contador público considere. Al aplicar el juicio profesional en la evaluación de la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el contador público puede considerar lo que sea necesario para proporcionar un entendimiento del trabajo desempeñado y la base de las decisiones principales que se tomaron (pero no los aspectos detallados del trabajo) a otro contador público que no tenga experiencia previa con el trabajo. Este otro contador público quizá sólo obtenga un entendimiento de los aspectos detallados del trabajo discutiéndolos con el contador público que preparó la documentación.

Preparación del informe de atestiguar

45. **El contador público debe concluir si se ha obtenido o no, evidencia suficiente y apropiada para soportar la conclusión expresada en el informe de atestiguar.** Al desarrollar la conclusión, el contador público considera toda la evidencia relevante obtenida, sin importar si parece corroborar o contradecir la información del asunto principal.
46. **El informe de atestiguar debe ser por escrito y debe contener una clara expresión de la conclusión del contador público sobre la información del asunto principal.**
47. La expresión oral y otras formas de expresión de las conclusiones pueden entenderse erróneamente sin el soporte de un informe por escrito. Por esta razón, el contador público no informa de manera oral, o con el uso de símbolos, sin proporcionar también un informe de atestiguamiento escrito definitivo, que esté fácilmente disponible siempre que se dé el informe oral o se usen símbolos. Por ejemplo, podría hipervincularse un símbolo a un informe de atestiguar en internet.
48. Esta ISAE no requiere de un formato estandar para informar sobre todos los trabajos para **atestiguar. En su lugar, se mencionan en el párrafo 49 los elementos básicos que debe incluir el informe de atestiguar.** Los informes de atestiguar se ajustan a las circunstancias específicas del trabajo. El contador público elige un estilo de informe de “formato breve” o “formato largo” para facilitar la comunicación efectiva a los presuntos usuarios. Los informes de “formato breve” generalmente incluyen sólo los elementos básicos. Los informes de “formato largo” a menudo describen en detalle los términos del trabajo, los criterios que se utilizan, los resultados que se relacionan con aspectos particulares del trabajo y, en algunos casos, recomendaciones, así como los elementos básicos. Cualquier resultado y recomendación son claramente separados de la conclusión del contador público sobre la información del asunto principal y, la redacción utilizada para presentarlos debe dejar claro que no tienen la intención de afectar la conclusión del contador público. El contador público puede utilizar encabezados, números de párrafo, ayudas tipográficas, por ejemplo, textos en negritas, y otros mecanismos para acrecentar la claridad y legibilidad del informe de atestiguar.

Contenido del informe de atestiguar

49. **El informe de atestiguar debe incluir los siguientes elementos básicos:**

- (a) **Un título que indique claramente que el informe es un informe de atestiguar independiente:**⁴ un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del informe de atestiguar, y a distinguirlo de informes emitidos por otros, como quienes no tienen que cumplir con los mismos requisitos éticos que el contador público.
- (b) **Un destinatario:** un destinatario identifica a la parte o partes a quienes se dirige el informe de atestiguar. Siempre que sea factible, el informe de atestiguar se dirige a todos los presuntos usuarios, pero en algunos casos puede haber otros presuntos usuarios.
- (c) **Identificación y descripción de la información del asunto principal y, cuando sea apropiado, el asunto principal: esto incluye, por ejemplo:**

El punto en el tiempo o periodo de tiempo con el que se relaciona la evaluación o medición del asunto principal;

Cuando sea aplicable, el nombre de la entidad o componente de la entidad con el que se relaciona el asunto principal; y

Una explicación de las características del asunto principal o de la información del asunto principal que debieran conocer los presuntos usuarios, y cómo dichas características pueden influir en la precisión de la evaluación o medición del asunto principal contra los criterios identificados, o lo persuasivo de la evidencia disponible. Por ejemplo:

- Grado en que la información del asunto principal es cualitativa versus cuantitativa, objetiva versus subjetiva, o histórica versus prospectiva.
- Cambios en el asunto principal u otras circunstancias del trabajo que afecten la comparabilidad de la información del asunto principal de un periodo al siguiente.

Cuando la conclusión del contador público se redacta en términos de una aseveración de la parte responsable, la aseveración se incluye como apéndice en el informe de atestiguar, se reproduce en el informe de atestiguar o se hace referencia en el mismo a una fuente que esté disponible a los presuntos usuarios.

- (d) **Identificación de los criterios:** el informe de atestiguar identifica los criterios contra los que el asunto principal se evaluó o midió, de modo que los presuntos usuarios puedan entender la base de la conclusión del contador público. El informe de atestiguar puede incluir los criterios o referirse a ellos, si se contienen en una aseveración preparada por la parte responsable que esté disponible a los presuntos usuarios, o si de algún otro modo están disponibles en una fuente fácilmente accesible. El contador público considera si es relevante a las circunstancias el revelar:

La fuente de los criterios, y si están incorporados o no en leyes o regulaciones, o si son emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que sigan un debido proceso transparente; es decir, si son criterios establecidos en el contexto del asunto principal (y si no lo son, una descripción del por qué se consideran adecuados);

Métodos de medición utilizados cuando los criterios permiten la opción entre número de métodos;

Cualquier interpretación importante hecha al aplicar los criterios en las circunstancias del trabajo; y

Si es que ha habido cambios en los métodos de medición utilizados.

- (e) **Cuando sea apropiado, una descripción de cualquier limitación inherente importante asociada con la evaluación o medición del asunto principal contra los criterios:** mientras que en algunos casos se puede esperar que las limitaciones inherentes sean bien entendidas por los lectores de un informe de atestiguar, en otros casos puede ser apropiado hacer referencia explícita en el informe de atestiguar. Por ejemplo, en un informe de atestiguar relacionado con la efectividad del control interno, puede ser apropiado mencionar que la evaluación histórica de la efectividad no es relevante para los futuros periodos debido al riesgo de que el control interno se vuelva inadecuado por cambios en condiciones, o de que el grado de cumplimiento con políticas o procedimientos pueda deteriorarse.

- (f) **Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir el asunto principal estén disponibles sólo a usuarios**

⁴ Ver Nota al pie No. 2

específicos, o sean relevantes sólo para un propósito específico, una declaración restringiendo el uso del informe de atestiguar a dichos usuarios o a dicho propósito: Además, siempre que el informe de atestiguar esté dirigido sólo a usuarios específicos o a un propósito específico, el contador público considera declarar este hecho en el informe de atestiguar.⁵ Esto da un aviso precautorio a los lectores de que el informe de atestiguar está restringido a usuarios específicos o para propósitos específicos.

- (g) **Una declaración para identificar la parte responsable y para describir las responsabilidades de la parte responsable y del contador público:** ésta declaración informa a los usuarios que la parte responsable es responsable del asunto principal en el caso de un trabajo de informe directo, o la información del asunto principal en el caso de un trabajo con base en aseveraciones,⁶ y que el papel del contador público es expresar de manera independiente una conclusión sobre la información del asunto principal.
- (h) **Una declaración de que el trabajo se realizó de acuerdo con ISAE:** cuando haya una ISAE específica en cuanto al asunto principal, dicha ISAE puede requerir que el informe de atestiguar se refiera específicamente a ella.
- (i) **Un resumen del trabajo realizado:** el resumen ayuda a los usuarios a entender la naturaleza de la seguridad transmitida por el informe de atestiguar. La NIA 700, *El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros*⁷ y la ISRE 2400, - Trabajos para revisar estados financieros, proporcionan una guía sobre lo apropiado del resumen.

Cuando no haya ISAE específica que proporcione lineamientos sobre procedimientos de compilación de evidencia para un particular asunto principal, el resumen podría incluir una descripción más detallada del trabajo realizado.

Debido a que un trabajo para atestiguar con seguridad limitada es esencial una apreciación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados para compilación de evidencia para entender la seguridad transmitida por una conclusión expresada en forma negativa, el resumen del trabajo realizado:

- (i) Generalmente, es más detallado que para un trabajo para atestiguar con certeza razonable e identifica las limitaciones de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de compilación de evidencia. Puede ser apropiado indicar los procedimientos que no se realizaron y que generalmente se realizarían en un trabajo para atestiguar con seguridad razonable; y
 - (ii) Declara que los procedimientos para compilar evidencia son más limitados que para un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, y que, por lo tanto, se obtiene menos certeza que en un trabajo para atestiguar con seguridad razonable.
- (j) **La conclusión del contador público:** cuando la información del asunto principal está compuesta de un número de aspectos, pueden darse conclusiones separadas sobre cada aspecto. Mientras que no todas estas conclusiones necesitan estar relacionadas con el mismo nivel de procedimientos de compilación de evidencia, cada conclusión se expresa en la forma que sea apropiada a un trabajo para atestiguar, ya sea con seguridad razonable o con seguridad limitada.

Cuando sea apropiado, la conclusión debe informar a los usuarios previstos, el contexto en que se debe leer la conclusión del contador público: por ejemplo, la conclusión del contador público puede incluir un texto como: “Esta conclusión se ha formado con base en, y está sujeta a las limitaciones inherentes planteadas en otra parte de este informe de atestiguar independiente.” Esto sería apropiado, por ejemplo, cuando el informe incluya una explicación de las características particulares del asunto principal, de las cuales debieran tener conocimiento los presuntos usuarios.

En un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, la conclusión debe expresarse en forma positiva: por ejemplo: “En nuestra opinión, el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en *critérios XYZ*” o “En nuestra opinión, la aseveración de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en *critérios XYZ*, es razonable.”

En un trabajo para atestiguar con seguridad limitada, la conclusión debe expresarse en forma negativa: por ejemplo: “Con base en nuestro trabajo efectuado, descrito en este informe, no ha llamado nuestra atención algo que

⁵ Referirse al párrafo 10 del Marco de Referencia para una explicación de la distinción entre un trabajo directo y un trabajo basado en aseveraciones.

⁶ Si bien un informe de atestiguar puede ser restringido siempre que esté dirigido sólo a presuntos usuarios específicos o a un propósito específico, la ausencia de restricción respecto de un lector o propósito particulares no indica en sí que se deba una responsabilidad legal por parte del contador público en relación con dicho lector o para dicho propósito. El que se deba o no una responsabilidad legal dependerá de las circunstancias legales de cada caso y de la jurisdicción relevante.

⁷ La NIA 700, *Informe del auditor en los estados financieros*, fue derogada en diciembre del 2006, cuando la NIA 700, *Formando una opinión e informando sobre los estados financieros*, entró en vigor.

nos haga pensar que el control interno no es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en *criterios XYZ*’ o “Con base en nuestro trabajo descrito en este informe, no ha llamado nuestra atención algo que nos haga pensar que la aseveración de la parte responsable de que el control interno es efectivo, en todos los aspectos importantes, con base en *criterios XYZ*, no sea razonable.”

Cuando el contador público exprese una conclusión con alguna mención o salvedad, el informe de atestiguar debe contener una clara descripción de todas las razones: (ver también párrafos 51-53).

- (k) **Fecha del informe de atestiguar:** la fecha informa a los usuarios que el contador público ha considerado el efecto, en la información del asunto principal y en el informe de atestiguar, los hechos ocurridos hasta esa fecha.
- (l) **El nombre de la firma o del contador público, y un lugar específico, que generalmente es la ciudad de la oficina donde el contador público desempeña el trabajo:** informa a los presuntos usuarios que la persona o la firma asumen la responsabilidad por el trabajo.

50. El contador público puede ampliar el informe de atestiguar para que incluya otra información y explicaciones que no pretenden afectar la conclusión del contador público. Los ejemplos incluyen: detalles de las calificaciones y experiencia del contador público y de otros implicados en el trabajo, revelación de los niveles de importancia relativa, resultados relativos a aspectos particulares del trabajo, y recomendaciones. Si se ha de incluir o no dicha información, depende de su importancia para las necesidades de los presuntos usuarios. La información adicional es claramente por separado de la conclusión del contador público y se redacta de tal manera que no afecte dicha conclusión.

Conclusiones con salvedad, conclusiones adversas y abstenciones de conclusión

51. **El contador público no debe expresar una conclusión sin salvedad cuando existan las siguientes circunstancias y, a juicio del contador público, el efecto del asunto sea o pueda ser material:**

- (a) **Hay una limitación en el alcance del trabajo del contador público; es decir, las circunstancias impiden, o la parte responsable o la parte que contrata impone alguna restricción que impide al contador público, obtener la evidencia que se requiere para reducir el riesgo del trabajo para atestiguar al nivel apropiado. El contador público debe expresar una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión;**
- (b) **En aquellos casos en que:**
 - (i) **La conclusión del contador público se redacte en términos de la aseveración de la parte responsable, y que la aseveración no esté declarada de una manera razonable, respecto de todo lo importante; o**
 - (ii) **La conclusión del contador público esté redactada directamente en términos del asunto principal y de los criterios, y la información del asunto principal contenga errores materiales,⁸ el contador público debe expresar una conclusión con salvedad o adversa; o**
- (c) **Cuando se descubra, después de que se ha aceptado el trabajo, que los criterios son inadecuados o que el asunto principal no es apropiado para un trabajo para atestiguar. El contador público debe expresar:**
 - (i) **Una conclusión con salvedad o una conclusión adversa cuando sea probable que los criterios inadecuados o el asunto principal inapropiado sean equívocos para los presuntos usuarios; o**
 - (ii) **Una conclusión con salvedad o una abstención de conclusión en otros casos.**

52. **El contador público debe expresar una conclusión con salvedad cuando el efecto de un asunto no sea de tanta importancia, o tan dominante como para requerir una conclusión adversa o una abstención de conclusión. Una conclusión con salvedad se expresa como “excepto por” los efectos del asunto al que se refiere la salvedad.**

53. En los casos donde la conclusión sin salvedad del contador público se redactara en términos de la aseveración de la parte responsable, y que la aseveración haya identificado y descrito de manera apropiada que la información del asunto principal contiene errores materiales, el contador público:

- (a) **Expresa una conclusión con salvedad o adversa redactada directamente en términos del asunto principal y los**

⁸ En los trabajos de informe directo donde la información del asunto principal se presenta sólo en la conclusión del contador público, y el contador público concluye que el asunto principal no se conforma, respecto de todo lo importante, con los criterios, por ejemplo, “En nuestra opinión, excepto por [,,], el control interno es efectivo, respecto de todo lo importante, con base en criterios XYZ,” dicha conclusión se consideraría también como con salvedad (o adversa, según sea apropiado).

critérios; o

- (b) Si se le requiere específicamente por los términos del trabajo que redacte la conclusión en términos de la aseveración de la parte responsable, expresa una conclusión sin salvedad pero enfatiza el asunto refiriéndose de manera específica al mismo en el informe de atestiguar.

Otras responsabilidades de información

54. **El contador público debe considerar otras responsabilidades de información, incluyendo lo apropiado de comunicar a los encargados del gobierno corporativo, los asuntos relevantes de interés del gobierno corporativo que surjan del trabajo para atestiguar.**
55. En esta ISAE, “gobierno corporativo” describe el papel de las personas a las que se confía la supervisión, control y dirección de la parte responsable.⁹ Los encargados del gobierno corporativo, generalmente son responsables de asegurar que una entidad logre sus objetivos y de informar a las partes interesadas. Si la parte que contrata es diferente de la parte responsable puede no ser apropiado comunicarse directamente con la parte responsable, o con los encargados del gobierno corporativo sobre la parte responsable.
56. En esta ISAE, “asuntos relevantes de interés del gobierno corporativo son los que surgen del trabajo para atestiguar y, en opinión del contador público, son tan importantes como relevantes para los encargados del gobierno corporativo. Los asuntos relevantes de interés para el gobierno corporativo incluyen sólo aquellos asuntos que han llamado la atención del contador público mientras realiza el trabajo para atestiguar. Si los términos del trabajo no lo requieren específicamente, no es necesario que el contador público diseñe procedimientos para el propósito específico de identificar asuntos de interés del gobierno corporativo.

Vigencia

57. Esta ISAE entra en vigor para trabajos para atestiguar cuando el informe de atestiguar esté fechado en, o después del, 1 de enero de 2005. Se permite su aplicación anticipada.

Perspectiva del sector gobierno

1. *Esta ISAE es aplicable a todos los contadores profesionales del sector gubernamental que sean independientes de la entidad para la que desempeñan trabajos para atestiguar. Donde los contadores profesionales del sector gobierno no sean independientes de la entidad para la que desempeñan un trabajo para atestiguar, esta ISAE debe aplicarse con referencia particular a los lineamientos de las notas al pie de página 2 y 4.*

⁹ En muchos países, se han desarrollado principios de gobierno (gobierno corporativo) o mando como punto de referencia para establecer buen comportamiento del mando. Estos principios a menudo se centran en compañías que se cotizan al público; pueden, sin embargo, servir también para mejorar el gobierno en otras formas de entidades. No hay un modelo único de buen gobierno o mando. Las estructuras y prácticas de gobierno corporativo varían de país a país.