

**MARCO DE REFERENCIA
PARA TRABAJOS PARA ATESTIGUAR
(Vigente para trabajos para atestiguar emitidas
en o después del 1 de enero de 2008)**

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-6
Definición y objetivo de un trabajo para atestiguar	7-11
Alcance del marco de referencia	12-16
Aceptación del trabajo	17-19
Elementos de un trabajo para atestiguar	20-60
Uso inapropiado del nombre del Contador Público	61
Apéndice: Diferencias entre trabajos para atestiguar con seguridad razonable y trabajos para atestiguar con seguridad limitada	

MARCO DE REFERENCIA PARA TRABAJOS PARA ATESTIGUAR

Introducción

1. Este marco de referencia define y describe los elementos y objetivos de un trabajo para atestiguar, así como identifica los trabajos a los que aplican las Normas de Auditoría (NAs), las Normas de Trabajos de Revisión (NTR) y las Normas de Trabajos para Atestiguar (NTA). Proporciona un marco de referencia para:
 - a) Contadores profesionales en la práctica pública (“Contadores Públicos”) cuando desempeñen trabajos para atestiguar. Los contadores profesionales en el sector público se refieren a la perspectiva del sector público al final del marco de referencia. Se recomienda a los contadores profesionales que no están en la práctica pública ni en el sector público que consideren el marco de referencia cuando desempeñen trabajos para atestiguar;’
 - b) Otros implicados en trabajos para atestiguar, incluidos los presuntos usuarios de un informe para atestiguar y la parte responsable.
2. Este marco de referencia no establece por sí normas ni da requisitos de procedimiento para el desempeño de trabajos para atestiguar. Las NAs, NTRs y NTAs contienen principios básicos, procedimientos esenciales y lineamientos relacionados consistentes con los conceptos de este marco de referencia para el desempeño de los trabajos para atestiguar.
3. El siguiente es un panorama global de este marco de referencia:
 - Introducción. Este Marco de referencia se refiere a los trabajos para atestiguar realizados por los Contadores Públicos. Proporciona un marco de referencia para los Contadores Públicos y otros implicados en los trabajos para atestiguar, por ejemplo, quienes contratan a un Contador Público (“la parte que contrata”).
 - Definición y objetivo de un trabajo para atestiguar. Esta sección define los trabajos para atestiguar e identifica los objetivos de los dos tipos de trabajo para atestiguar que se permiten desempeñar a un Contador Público. Este marco de referencia llama a estos dos tipos de trabajo, trabajos para atestiguar con seguridad razonable y trabajos para atestiguar con seguridad limitada.
 - Alcance del Marco de referencia. Esta sección distingue los trabajos para atestiguar de otros, como los trabajos de consultoría.
 - Aceptación del trabajo. Esta sección establece las características que deben considerarse antes de que un Contador Público pueda aceptar un trabajo para atestiguar.
 - Elementos de un trabajo para atestiguar. Esta sección identifica y discute cinco elementos que presentan los trabajos para atestiguar desempeñados por los Contadores Públicos: una relación entre tres partes, un asunto principal, criterios, evidencia y un informe de atestiguar. Explica importantes distinciones entre los trabajos para atestiguar con seguridad razonable y los trabajos para

atestiguar con seguridad limitada (también planteados en el Apéndice). Esta sección también discute, por ejemplo, la importante variación en asuntos principales de los trabajos para atestiguar, las características requeridas de los criterios adecuados, el papel del riesgo y la importancia relativa en los trabajos para atestiguar, y cómo se expresan las conclusiones en cada uno de los dos tipos de trabajo para atestiguar.

- Uso inapropiado del nombre del Contador Público: Esta sección discute las implicaciones de la asociación de un Contador Público con un asunto principal.

Principios éticos y normas de control de calidad

4. Además de este marco de referencia y de las NAs, NTRs, NTAs, los Contadores Públicos que desempeñen trabajos para atestiguar se gobiernan por:
 - a) El Código de Ética emitido por el Consejo de Contadores Públicos del Paraguay (el Código), el cual establece principios éticos fundamentales para los contadores profesionales; y
 - b) Normas de Control de Calidad que establecen normas y dan lineamientos sobre el sistema de control de calidad de una firma.
5. La parte A del Código establece los principios éticos fundamentales que se requiere que observen todos los contadores profesionales, lo cual incluye:
 - a) Integridad;
 - b) Objetividad;
 - c) Competencia profesional y debido cuidado;
 - d) Confidencialidad; y
 - e) Conducta profesional.
6. La parte B del Código, que se aplica sólo a los contadores profesionales en la práctica pública (“Contadores Públicos”), incluye un enfoque conceptual sobre la independencia que toma en cuenta, para cada trabajo para atestiguar, las amenazas a la independencia, las salvaguardas aceptadas y el interés público. Requiere que las firmas y los miembros de los equipos de atestiguar identifiquen y evalúen las circunstancias y relaciones que crean amenazas a la independencia y que emprendan la acción apropiada para eliminar estas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable con la aplicación de salvaguardas.

Definición y objetivo de un trabajo para atestiguar

7. “Trabajo para atestiguar”, significa un trabajo en el que un Contador Público expresa una conclusión elaborada para acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios que no sean la parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal contra los criterios.
8. El resultado de la evaluación o medición de un asunto principal es la información que resulta de aplicar los criterios al asunto principal. Por ejemplo:
 - El reconocimiento, medición, presentación y revelación representados en los (resultados de los) estados financieros son resultado de aplicar un marco de

referencia de información financiera para el reconocimiento, medición, presentación y revelación, como Normas de Información Financiera Internacionales, (criterios) a la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo (asunto principal) de una entidad.

- Una aseveración sobre la efectividad del control interno (resultado) resulta de aplicar al control interno un marco de referencia para evaluar la efectividad del control interno, (ejemplo: informe COSO: “Control Interno—Marco de Referencia Integrado” Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway).

En la parte restante de este marco de referencia, se usará el término información del asunto principal para significar el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal. Es la información del asunto principal sobre la que el contador público reúne evidencia suficiente apropiada para proporcionar una base razonable para expresar una conclusión en un informe de atestiguar.

9. La información del asunto principal puede dejar de expresarse de manera apropiada en el contexto del asunto principal y de los criterios, y puede, por lo tanto, ser representada erróneamente, a un grado potencial de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información del asunto principal no refleja de manera apropiada la aplicación de los criterios al asunto principal, por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no dan un punto de vista verdadero y razonable de (o no presentan razonablemente, respecto de todo lo importante) su posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de acuerdo con normas contables vigentes en Paraguay, o cuando la aseveración de una entidad de que su control interno es efectivo no se declara de manera razonable, respecto de todo lo importante, con base en COSO.
10. En algunos trabajos para atestiguar, la evaluación o medición del asunto principal se realiza por la parte responsable y la información del asunto principal es en forma de una aseveración por la parte responsable que se hace disponible a los presuntos usuarios. Estos trabajos se llaman trabajos con base en una aseveración. En otros trabajos para atestiguar, el Contador Público desempeña directamente la evaluación o medición del asunto principal, u obtiene una representación de la parte responsable de que ha llevado a cabo la evaluación o medición que no está disponible a los presuntos usuarios. La información del asunto principal se proporciona a los presuntos usuarios en el informe de atestiguar. Estos trabajos se llaman trabajos de informe directo.
11. Bajo este marco de referencia hay dos tipos de trabajo para atestiguar que se permiten desempeñar a un Contador Público: un trabajo para atestiguar con seguridad razonable y un trabajo para atestiguar con seguridad limitada. El objetivo de un trabajo para atestiguar con seguridad razonable es la reducción del riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del trabajo como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del Contador Público. El objetivo de un trabajo para atestiguar de seguridad limitada es una reducción en el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del trabajo, excepto donde ese riesgo sea mayor que para un trabajo para atestiguar con

seguridad razonable, como base para una forma negativa de expresión de la conclusión del Contador Público.

Alcance del marco de referencia

12. No todos los trabajos desempeñados por Contadores Públicos son para atestiguar. Otros trabajos que frecuentemente se realizan que no cumplen con la definición antes dicha (y, por lo tanto, no están cubiertos por este marco de referencia) incluyen:
 - Trabajos cubiertos por Normas de Servicios Relacionados (NSR) como trabajos de procedimientos convenidos y compilaciones de información financiera o de otro tipo.
 - Preparación de declaraciones de impuestos donde no se expresa ninguna conclusión que transmita seguridad.
 - Trabajos de consultoría (o asesoría) administrativa y consultoría de impuestos.
13. Un trabajo para atestiguar puede ser parte de otro mayor, por ejemplo, cuando un trabajo de consultoría de adquisición de un negocio incluye un requisito de transmitir seguridad respecto de información financiera histórica o prospectiva. En estas circunstancias, este marco de referencia es relevante sólo para la porción del trabajo que se refiere a la seguridad.
14. Los siguientes trabajos que pueden cumplir con la definición del párrafo 7, no necesitan desempeñarse de acuerdo con este marco de referencia:
 - a) Trabajos para testificar en procedimientos legales respecto de asuntos contables, de auditoría, impuestos u otros asuntos; y
 - b) Trabajos que incluyan opiniones, puntos de vista o formas de redacción profesionales de los que un usuario pueda derivar alguna seguridad, si se aplica todo lo siguiente:
 - i) Dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente incidentales al trabajo en su totalidad;
 - ii) Cualquier informe escrito emitido está restringido expresamente para uso de sólo los presuntos usuarios especificados en el informe;
 - iii) Bajo un entendimiento por escrito con los presuntos usuarios especificados, el trabajo no se propone ser un trabajo para atestiguar; y
 - iv) El trabajo no se representa como un trabajo para atestiguar en el informe del contador profesional.

Informes sobre trabajos no para atestiguar

15. Un Contador Público que informa sobre un trabajo que no sea para atestiguar dentro del alcance de este marco de referencia, distingue claramente dicho informe de un informe de atestiguar. A modo de no confundir a los usuarios, un informe que no sea un informe de atestiguar evita, por ejemplo:
 - Implicar el cumplimiento con este marco de referencia, NAs, NTRs o NTAs.
 - Usar de manera inapropiada las palabras seguridad, auditoría o revisión.

- Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión para acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios acerca del resultado de la evaluación o medición de un asunto principal contra criterios.
16. El Contador Público y la parte responsable pueden convenir en aplicar los principios de este marco de referencia a un trabajo cuando no haya presuntos usuarios, además de la parte responsable pero donde se cumplan todos los otros requisitos de las NAs, NTRs o NTAs. En esos casos, el informe del Contador Público incluye una declaración que restringe el uso del informe a la parte responsable.

Aceptación del trabajo

17. Un Contador Público acepta un trabajo para atestiguar sólo cuando el conocimiento preliminar por el Contador Público de las circunstancias del trabajo indica que:
- a) Se satisfarán requisitos éticos relevantes, como independencia y competencia profesional, y
 - b) El trabajo presenta todas las siguientes características:
 - (i) El asunto principal es apropiado;
 - (ii) Los criterios que se van a usar son adecuados y están disponibles a los presuntos usuarios;
 - (iii) El Contador Público tiene acceso a evidencia suficiente apropiada para soportar la conclusión del Contador Público;
 - (iv) La conclusión del Contador Público, en la forma apropiada ya sea a un trabajo para atestiguar con seguridad razonable o a un trabajo para atestiguar con seguridad limitada, se ha de contener en un informe por escrito; y
 - (v) El Contador Público queda satisfecho de que hay un propósito racional para el trabajo. Si hay una limitación importante en el alcance del trabajo del Contador Público (ver párrafo 55), puede ser poco probable que el trabajo tenga un propósito razonable. También, un Contador Público quizá crea que la parte que contrata se propone asociar el nombre del Contador Público con el asunto principal de alguna manera inapropiada (ver párrafo 61).

NAs, NTRs o NTAs específicas pueden incluir requisitos adicionales que se necesiten satisfacer antes de aceptar un trabajo.

18. Cuando no puede aceptarse un trabajo potencial como un trabajo para atestiguar porque no presenta todas las características del párrafo anterior, la parte que contrata quizá pueda identificar un trabajo diferente que cumpla con las necesidades del presunto usuario. Por ejemplo:
- a) Si los criterios originales no fueran adecuados, puede desempeñarse, de todas maneras, un trabajo para atestiguar si:
 - i) La parte que contrata puede identificar un aspecto del asunto principal para el que sean adecuados dichos criterios, y el Contador Público pudiera

desempeñar un trabajo para atestiguar respecto de dicho aspecto como un asunto principal en sí mismo. En estos casos, el informe de atestiguar deja claro que no se relaciona con el asunto principal original en su totalidad; o

- ii) Pueden seleccionarse o desarrollarse criterios alternativos adecuados para el asunto principal original.
 - b) La parte que contrata puede solicitar un trabajo que no sea un trabajo para atestiguar, como un trabajo de consultoría o de procedimientos convenidos.
19. Habiendo aceptado un trabajo para atestiguar, un Contador Público no puede cambiar dicho trabajo a un trabajo no de atestiguar, o de un trabajo para atestiguar con seguridad razonable a un trabajo para atestiguar con seguridad limitada sin justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte lo requerido por de los presuntos usuarios, o un malentendido concerniente a la naturaleza del trabajo, ordinariamente justificará solicitar 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.

Elementos de un trabajo para atestiguar

20. En esta sección se discuten los siguientes elementos de un trabajo para atestiguar:
- a) Una relación entre tres partes que implique a un Contador Público, una parte responsable y presuntos usuarios;
 - b) Un asunto principal apropiado;
 - c) Criterios adecuados;
 - d) Evidencia suficiente apropiada; y
 - e) Un informe de atestiguar por escrito en la forma apropiada a un trabajo para atestiguar con seguridad razonable o a un trabajo para atestiguar con seguridad limitada.

Relación entre tres partes

21. Los trabajos para atestiguar implican tres partes separadas: un Contador Público, una parte responsable y presuntos usuarios.
22. La parte responsable y los presuntos usuarios pueden ser de diferentes entidades o de la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de consejo de dos niveles, el consejo supervisor puede buscar seguridad sobre la información proporcionada por el consejo de administración de dicha entidad. La relación entre la parte responsable y los presuntos usuarios necesita considerarse dentro del contexto de un trabajo específico y puede diferir de líneas de responsabilidad más tradicionalmente definidas. Por ejemplo, la administración de más rango (senior) de una entidad (un presunto usuario) puede contratar a un Contador Público para que desempeñe un trabajo para atestiguar sobre un aspecto particular de las actividades de la entidad que sea responsabilidad inmediata de un nivel más bajo de administración (la parte responsable), pero por la cual la administración senior tiene la última responsabilidad.

Contador Público

23. El término Contador Público según se usa en este marco de referencia, es más amplio que el término auditor según se usa en las NAs e NTEs, que se relaciona sólo con Contadores Públicos que desempeñan trabajos de auditoría o de revisión respecto de información financiera histórica.
24. Puede solicitarse a un Contador Público que desempeñe trabajos para atestiguar sobre una amplia gama de asuntos principales. Algunos asuntos principales pueden requerir habilidades y conocimiento especializados más allá de los que ordinariamente posee un Contador Público en lo individual. Según se anota en el párrafo 17 a), un Contador Público no acepta un trabajo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del trabajo indica que no se satisfarán requisitos éticos respecto de competencia profesional. En algunos casos el Contador Público puede satisfacer este requisito usando el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, a quienes se llama expertos. En esos casos, el Contador Público queda satisfecho de que las personas que llevan a cabo el trabajo poseen colectivamente las habilidades y conocimiento requeridos, y el Contador Público tiene un nivel adecuado de involucramiento en el trabajo y entendimiento del trabajo para el que se usa a cualquier experto.

Parte responsable

25. La parte responsable es la persona (o personas) que:
 - a) En un trabajo de informe directo, es responsable del asunto principal; o
 - b) En un trabajo con base en una aseveración, es responsable de la información del asunto principal (la aseveración), y puede ser responsable del asunto principal. Un ejemplo de cuándo la parte responsable es responsable tanto de la información del asunto principal como del asunto principal, es cuando una entidad contrata a un Contador Público para que desempeñe un trabajo para atestiguar respecto de un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sustentabilidad. Un ejemplo de cuándo la parte responsable es responsable de la información del asunto principal pero no del asunto principal, es cuando una organización gubernamental contrata a un Contador Público para que desempeñe un trabajo para atestiguar que se refiere a un informe sobre las prácticas de sustentabilidad de una compañía privada que la organización ha preparado y va a distribuir a los presuntos usuarios.

La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al Contador Público (la parte contratante).

26. La parte responsable ordinariamente proporciona al Contador Público una representación por escrito que evalúa o mide el asunto principal contra los criterios identificados, ya sea o no que se vaya a hacer disponible como una aseveración a los presuntos usuarios. En un trabajo de informe directo, el Contador Público quizá no pueda obtener esta representación cuando la parte que contrata es diferente de la parte responsable.

Presuntos usuarios

27. Los presuntos usuarios son la persona, personas o clase de personas para quienes preparara el Contador Público el informe de atestiguar. La parte responsable puede ser uno de los presuntos usuarios, pero no el único.

28. Siempre que sea factible, el informe de atestiguar se dirige a todos los presuntos usuarios, pero en algunos casos puede haber otros presuntos usuarios. El Contador Público quizá no pueda identificar a todos los que leerán el informe de atestiguar, particularmente cuando haya un gran número de personas que tengan acceso al mismo. En estos casos, particularmente donde sea probable que los posibles lectores tengan una amplia gama de intereses en el asunto principal, los presuntos usuarios pueden limitarse a los principales interesados con intereses importantes y comunes. Los presuntos usuarios pueden identificarse de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el Contador Público y la parte responsable o parte que contrata, o por ley.
29. Siempre que sea factible, los presuntos usuarios o sus representantes se involucran con el Contador Público y la parte responsable (y la parte que contrata, si es diferente) para determinar los requisitos del trabajo. Sin embargo, sin importar el involucramiento de otros, y a diferencia de un trabajo de procedimientos convenidos (que implica informar resultados con base en los procedimientos, más que en una conclusión):
 - a) El Contador Público es responsable de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos; y
 - b) Se requiere que el Contador Público persiga cualquier asunto del que llegue a tener conocimiento que lo haga cuestionar si debiera hacerse una modificación de importancia relativa a la información del asunto principal.
30. En algunos casos, los presuntos usuarios (por ejemplo, banqueros y reguladores) imponen un requisito o solicitan a la parte responsable (o la parte que contrata, si es diferente) para que arregle que se desempeñe un trabajo para atestiguar para un propósito específico. Cuando los trabajos se planean para presuntos usuarios especificados o para un propósito específico, el Contador Público considera incluir una restricción en el informe de atestiguar que limita su uso a dichos usuarios o dicho propósito.

Asunto principal

31. El asunto principal, y la información del asunto principal, de un trabajo para atestiguar puede adoptar muchas formas, como:
 - Desempeño financiero o condiciones financieras (por ejemplo, posición financiera histórica o prospectiva, desempeño financiero y flujos de efectivo) para los que la información del asunto principal puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación representados en estados financieros.
 - Desempeño o condiciones no financieras (por ejemplo, desempeño de una entidad) para los cuales la información del asunto principal pueden ser los indicadores clave de eficiencia y efectividad.
 - Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) para las cuales la información del asunto principal puede ser un documento de especificaciones.

- Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno o sistema de TI de una entidad) para los cuales la información del asunto principal puede ser una aseveración sobre efectividad.
 - Conducta (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento con regulaciones, prácticas de recursos humanos) para la cual la información del asunto principal puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.
32. Los asuntos principales tienen diferentes características, incluyendo el grado al que la información sobre ellos sea cualitativa contra cuantitativa, objetiva contra subjetiva, histórica contra prospectiva, y se relacione a un momento del tiempo o cubra un periodo. Estas características afectan:
- a) La precisión con que puede evaluarse o medirse el asunto principal contra criterios; y
 - b) La persuasividad de la evidencia disponible.
- El informe de atestiguar anota las características de relevancia particular para los presuntos usuarios.
33. Un asunto principal apropiado es:
- a) Identificable y susceptible a una evaluación o medición consistente contra los criterios identificados; y
 - b) Aquél cuya información puede sujetarse a procedimientos para compilar evidencia suficiente apropiada para soportar una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según sea apropiado.

Criterios

34. Los criterios son los puntos de referencia que se usan para evaluar o medir el asunto principal incluyendo, donde sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser Normas contables emitidas por el Consejo de Contadores Públicos del Paraguay; cuando se informa sobre control interno, los criterios pueden ser un marco de referencia establecido de control interno u objetivos individuales de control diseñados específicamente para el trabajo, y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la ley, reglamento o contrato aplicable. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel convenido de desempeño (como el número de veces que se espera que un comité particular se reúna en un año).
35. Se requieren criterios adecuados para evaluación o medición razonablemente consistente en un asunto principal dentro del contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia que dan los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a la interpretación individual y al malentendido. Los criterios adecuados son sensibles al contexto, es decir, relevantes a las circunstancias del trabajo. Aun para el mismo asunto principal puede haber diferentes criterios. Por ejemplo, una parte responsable podría seleccionar el número de quejas de clientes resueltas a satisfacción reconocida del cliente como asunto principal de satisfacción de clientes; otra parte responsable,

podría seleccionar el número de compras repetidas en los tres meses siguientes a la compra inicial.

36. Los criterios adecuados presentan las siguientes características:
- a) Relevancia. Los criterios relevantes contribuyen a conclusiones que ayudan a la toma de decisiones por los presuntos usuarios.
 - b) Integridad. Los criterios son suficientemente completos cuando no se omiten los factores relevantes que podrían afectar las conclusiones en el contexto de las circunstancias del trabajo. Los criterios completos incluyen, cuando sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación.
 - c) Confiabilidad. Los criterios confiables permiten la evaluación o medición razonablemente consistente del asunto principal incluyendo, cuando sea relevante, la presentación y revelación, cuando se usan en circunstancias similares por Contadores Públicos con calificaciones similares.
 - d) Neutralidad. Los criterios neutrales contribuyen a conclusiones que están libres de parcialidad.
 - e) Comprensibilidad. Los criterios comprensibles contribuyen a conclusiones que son claras, integrales y no están sujetas a interpretaciones con diferencias importantes.

La evaluación o medición de un asunto principal con base en las propias expectativas, juicio y experiencia individual del Contador Público no constituyen criterios adecuados.

37. El Contador Público evalúa lo adecuado de los criterios para un trabajo particular al considerar si reflejan las características mencionadas. La importancia relativa de cada característica para un asunto principal es cuestión de juicio. Los criterios pueden ser establecidos o desarrollados de manera específica. Los criterios establecidos son los que están incorporados en leyes o reglamentos, o que se emiten por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un debido proceso transparente. Los criterios que se desarrollan de manera específica son los diseñados para el propósito del trabajo. Que los criterios sean establecidos o se desarrollen de manera específica afecta al trabajo que lleva a cabo el Contador Público para evaluar si son adecuados para un trabajo particular.
38. Los criterios necesitan estar disponibles a los presuntos usuarios para permitirles entender cómo se ha evaluado o medido el asunto principal. Los criterios se hacen disponibles a los presuntos usuarios en una o más de las maneras siguientes:
- a) Públicamente.
 - b) Mediante inclusión de manera clara en la presentación de la información del asunto principal.
 - c) Mediante inclusión de manera clara en el informe de atestiguar.
 - d) Por entendimiento general; por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

Los criterios pueden también estar disponibles sólo a presuntos usuarios específicos; por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación industrial disponibles sólo a aquéllos que están en la industria. Cuando los criterios identificados están disponibles sólo a presuntos usuarios identifica dos o son relevantes sólo a un propósito específico, se restringe el uso del informe de atestiguar a dichos usuarios o para tal propósito.

Evidencia

39. El Contador Público planea y desempeña un trabajo para atestiguar con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente apropiada sobre si la información del asunto principal está libre de representación errónea de importancia relativa. El Contador Público considera la importancia relativa, el riesgo del trabajo para atestiguar y la cantidad así como la calidad de evidencia disponible cuando planea y desempeña el trabajo, en particular, cuando determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de compilación de evidencia.

Escepticismo profesional

40. El Contador Público planea y desempeña un trabajo para atestiguar con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información del asunto principal esté representada en una manera errónea de importancia relativa. Una actitud de escepticismo profesional significa que el Contador Público hace una evaluación crítica, con una actitud mental de cuestionamiento, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o representaciones de la parte responsable. Por ejemplo, es necesaria una actitud de escepticismo profesional en todo el proceso del trabajo para que el Contador Público reduzca el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, y de usar suposiciones erróneas al determinar la naturaleza, oportunidad así como extensión de los procedimientos de compilación de evidencia y la evaluación de resultados de los mismos.
41. Un trabajo para atestiguar rara vez implica la autenticación de documentación, y el Contador Público no está entrenado ni se espera que sea un experto en dicha autenticación. Sin embargo, el Contador Público considera la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia; por ejemplo, fotocopias, facsímiles, documentos filmados, digitalizados, u otros documentos electrónicos, incluida la consideración de los controles sobre la preparación y mantenimiento cuando sea relevante.

Suficiencia y propiedad de la evidencia

42. Suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. Propiedad es la medida de la calidad de la evidencia; es decir, su relevancia y su confiabilidad. La cantidad de evidencia que se necesita se afecta por el riesgo de que la información del asunto principal esté representada de una manera errónea de importancia relativa (a mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y también por la calidad de dicha evidencia (a mejor calidad, puede requerirse menos). Consecuentemente, la suficiencia y propiedad de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, el meramente obtener más evidencia no compensa su mala calidad.

43. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y por su naturaleza, y depende de, las circunstancias individuales bajo las que se obtiene. Pueden hacerse generalizaciones sobre la confiabilidad de diversos tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a importantes excepciones. Aun cuando la evidencia se obtenga de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que pudieran afectar la confiabilidad de la información obtenida. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa independiente puede no ser confiable si la fuente no es una fuente enterada. Aunque se reconoce que pueden existir excepciones, pueden ser útiles las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia:
- La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
 - La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando son efectivos los controles relacionados.
 - La evidencia obtenida directamente por el Contador Público (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, investigación sobre la aplicación de un control).
 - La evidencia es más confiable cuando existe en forma documentada, ya sea en papel, electrónica u otro medio (por ejemplo, un registro de una junta escrito al momento es más confiable que una representación oral posterior de lo que se discutió).
 - La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia proporcionada por fotocopias o facsímiles.
44. El Contador Público ordinariamente obtiene más seguridad de evidencia consistente obtenida de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente que de partidas de consideradas individualmente. Además, obtener evidencia de diferentes fuentes o de una diferente naturaleza puede indicar que una partida individual de evidencia no es confiable. Por ejemplo, corroborar información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede incrementar la seguridad que obtiene el Contador Público de una representación de la parte responsable. A la inversa, cuando la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el Contador Público determina qué procedimientos adicionales de compilación de evidencia son necesarios para resolver la inconsistencia.
45. En términos de obtener evidencia suficiente apropiada, generalmente es más difícil obtener seguridad sobre información del asunto principal que cubra un periodo que sobre información del asunto principal en un momento del tiempo. Además, las conclusiones que se dan en los procesos ordinariamente son limitadas al periodo cubierto por el trabajo, el Contador Público no da una conclusión sobre si el proceso continuará funcionando de la manera especificada, en el futuro.
46. 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 implicado no es en sí una base válida para omitir un procedimiento de compilación de

evidencia para el que no hay alternativa. El Contador Público usa el juicio profesional y ejerce su escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por tanto, su suficiencia y propiedad, para soportar el informe de atestiguar.

Importancia relativa

47. La importancia relativa es relevante cuando el Contador Público determina la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de compilación de evidencia, y cuando evalúa si la información del asunto principal está libre de representación errónea. Cuando considera la importancia relativa, el Contador Público entiende y evalúa 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. Se considera la importancia relativa en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos como la magnitud relativa, la naturaleza y extensión del efecto de estos factores en la evaluación o medición del asunto principal, así como los intereses de los presuntos usuarios. La evaluación de la importancia relativa y la relativa importancia de los factores cuantitativos y cualitativos en un trabajo particular son cuestiones para juicio del Contador Público.

Riesgo del trabajo para atestiguar

48. El riesgo del trabajo para atestiguar es el riesgo de que el Contador Público exprese una conclusión inapropiada cuando la información del asunto principal esté representada de una manera errónea de importancia relativa. 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 seguridad razonable como base para una forma positiva de expresar su conclusión. El nivel del riesgo del trabajo para atestiguar es más alto en un trabajo para atestiguar con seguridad limitada que en un trabajo para atestiguar 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 al menos suficiente para que el Contador Público obtenga un nivel significativo de seguridad como base para una forma negativa de expresión. Para ser significativo, debe ser probable que el nivel de seguridad obtenido por el Contador Público acreciente la confianza de los presuntos usuarios sobre la información del asunto principal a un grado que sea claramente más que indiferente.
49. En general, el riesgo del trabajo para atestiguar puede representarse por los siguientes componentes, aunque no todos éstos estarán necesariamente presentes o serán importantes para todos los trabajos para atestiguar:
- a) El riesgo de que la información del asunto principal esté representada de una manera errónea de importancia relativa, el que a su vez, consiste de:

- i) Riesgo inherente. La susceptibilidad de la información del asunto principal a una representación errónea de importancia relativa, suponiendo que no haya controles relacionados; y
- ii) Riesgo de control. El riesgo de que una representación errónea de importancia relativa que pudiera ocurrir no se prevenga, detecte y corrija con oportunidad por los controles internos relacionados.

Cuando el riesgo de control es relevante al asunto principal, existirá siempre algo de riesgo de control debido a las limitaciones inherentes del diseño y operación de los controles internos; y

- b) Riesgo de detección. El riesgo de que el Contador Público no detecte una representación errónea existente.

El grado en que el Contador Público considera cada uno de estos componentes se afecta por las circunstancias del trabajo, en particular, por la naturaleza del asunto principal y de si se desempeña un trabajo para atestiguar con seguridad razonable o con seguridad limitada.

Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de compilación de evidencia

- 50. La naturaleza, oportunidad y extensión exactas de los procedimientos de compilación de evidencia variará de un trabajo al siguiente. En teoría, son posibles variaciones infinitas en los procedimientos de compilación de evidencia. En la práctica, sin embargo, éstos son difíciles de comunicar claramente y sin ambigüedad. El Contador Público intenta comunicarlos de manera clara y sin ambigüedad y usa la forma apropiada para un trabajo para atestiguar con seguridad razonable o a un trabajo para atestiguar con seguridad limitada.
- 51. “Seguridad razonable” es un concepto relativo a acumular evidencia necesaria para que el Contador Público concluya en relación con la información del asunto principal tomada como un todo. Para estar en posición de expresar una conclusión en la forma positiva que se requiere en un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, es necesario que el Contador Público obtenga evidencia suficiente apropiada como parte de un proceso iterativo, sistemático del trabajo que implica:
 - a) Obtener un entendimiento del asunto principal y otras circunstancias del trabajo que, según el 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 estar representada en una manera errónea de importancia relativa;
 - c) Responder a los riesgos evaluados, incluyendo desarrollar respuestas globales y determinar la naturaleza, oportunidad así como la extensión de procedimientos adicionales;
 - d) Desempeñar procedimientos adicionales ligados claramente con los riesgos identificados, usando una combinación de inspección, observación,

confirmación, vuelta a calcular, volver a desempeñar, procedimientos analíticos e investigación. Estos procedimientos adicionales implican procedimientos sustantivos que incluyen, donde sea aplicable, obtener información comprobatoria de fuentes independientes de la parte responsable, y dependiendo de la naturaleza del asunto principal, pruebas de la efectividad operativa de los controles; y

e) Evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia.

52. “Seguridad razonable” es menos que seguridad absoluta. Rara vez se logra reducir el riesgo del trabajo para atestiguar a cero o rara vez tiene un costo beneficio 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 es persuasiva y no conclusiva.
- El uso de juicio en la compilación y evaluación de evidencia y al formar conclusiones con base en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características del asunto principal cuando se evalúa o mide contra los criterios identificados.

53. Tanto los trabajos para atestiguar con seguridad razonable como los de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y técnicas de atestiguar y la compilación de evidencia suficiente apropiada como parte de un proceso iterativo, sistemático del trabajo que incluye obtener un entendimiento del asunto principal y de otras circunstancias del trabajo. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para compilar evidencia suficiente apropiada en un trabajo para atestiguar con seguridad limitada son, sin embargo, deliberada mente limitadas en relación con un trabajo para atestiguar con seguridad razonable. Para algunos asuntos principales, puede haber pronunciamientos específicos que den lineamientos sobre los procedimientos para compilar evidencia suficiente apropiada para un trabajo de atestiguar con seguridad limitada. Por ejemplo, la NTR 2400, Trabajos para revisar estados financieros, establece que la evidencia suficiente apropiada para revisiones de estados financieros se obtiene Principalmente a través de procedimientos analíticos e investigaciones. En ausencia de un pronunciamiento relevante, los procedimientos para compilar evidencia suficiente apropiada variará con las circunstancias del trabajo, en particular, el asunto principal, así como las necesidades de los presuntos usuarios y de la parte que contrata, incluyendo restricciones relevantes de tiempo y costo. Tanto para trabajos de atestiguar con seguridad razonable como con seguridad limitada, si el contador público se entera de un asunto que le haga cuestionar si debiera hacerse una modificación de importancia relativa a la información del asunto principal, el Contador Público persigue el asunto desempeñando otros procedimientos suficientes para permitirle informar.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

54. La cantidad o calidad de la evidencia disponible se afecta por:
- a) Las características del asunto principal e información del asunto principal. Por ejemplo, podría esperarse evidencia menos objetiva cuándo la información sobre el asunto principal está más orientada hacia el futuro que ser histórica (ver párrafo 32); y
 - b) Circunstancias del trabajo distintas de las características del asunto principal, cuando no hay disponible evidencia que pudiera razonablemente esperarse que existiera debido, por ejemplo, al momento nombramiento del Contador Público, la política de retención de documentos de una entidad, o una restricción impuesta por la parte responsable.

Ordinariamente, la evidencia disponible será persuasiva más que conclusiva.

55. No es apropiada una conclusión no calificada para ninguno de los tipos de trabajo para atestiguar en el caso de una limitación de importancia relativa en el alcance del trabajo del contador público, es decir, cuando:
- a) Las circunstancias impiden que el Contador Público obtenga la evidencia requerida para reducir al nivel apropiado el riesgo del trabajo para atestiguar; o
 - b) La parte responsable o la parte que contrata impone una restricción que impide al Contador Público obtener la evidencia requerida para reducir al nivel apropiado el riesgo del trabajo para atestiguar:

Informe de atestiguar

56. El Contador Público proporciona un informe escrito que contiene una conclusión que transmite la seguridad obtenida sobre la información del asunto principal. Las NAs, NTRs, NTAs establecen elementos básicos para los informes de atestiguar Además, el Contador Público considera otras responsabilidades de informar, incluyendo comunicarse Con los encargados del mando cuando sea apropiado hacerlo.
57. En un trabajo con base en una aseveración, la conclusión del Contador Público puede redactarse ya sea:
- a) En términos de la aseveración de la parte responsable (por ejemplo: “En nuestra opinión la aseveración de la parte responsable de que el control interno es efectivo, respecto de todo lo importante, con base en criterios XYZ, está declarada de una manera razonable”); o
 - b) Directamente en términos del asunto principal y de los criterios (por ejemplo: “En nuestra opinión, el control interno es efectivo, respecto de todo lo importante, con base en criterios XYZ”).

En un trabajo de informe directo, la conclusión del Contador Público se redacta directamente en términos del asunto principal y los criterios.

58. En un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, el Contador Público expresa la conclusión en forma positiva, por ejemplo: “En nuestra opinión, el control interno es efectivo, respecto de todo lo importante, con base en criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite “seguridad razonable.” Habiendo realizado procedimientos de

compilación de evidencia de una naturaleza, oportunidad y extensión que eran razonables dadas las características del asunto principal y de otras circunstancias relevantes del trabajo descritas en el informe de atestiguar, el Contador Público ha obtenido evidencia suficiente apropiada para reducir el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel aceptablemente bajo.

59. En un trabajo para atestiguar con seguridad limitada, el Contador Público expresa la conclusión en la forma negativa, por ejemplo, “Con base en nuestro trabajo descrito en este informe, no ha llegado a nuestra atención nada que nos haga creer que el control interno no es efectivo, respecto de todo lo importante, con base en criterios XYZ.” Esta forma de expresión transmite un nivel de seguridad limitada que es proporcional al nivel de los procedimientos de compilación de evidencia del Contador Público dadas las características del asunto principal y de otras circunstancias del trabajo descritas en el informe de atestiguar.
60. Un Contador Público no expresa una conclusión no calificada para ninguno de los dos tipos de trabajo para atestiguar cuando existen las siguientes circunstancias y, a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa:
 - a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del Contador Público (ver párrafo 55). El Contador Público expresa una conclusión calificada o una abstención de conclusión dependiendo de la importancia relativa o de lo dominante de la limitación. En algunos casos, el Contador Público considera retirarse del trabajo.
 - b) En los casos cuando:
 - i) La conclusión del Contador Público se redacta en términos de la aseveración de la parte responsable, y dicha aseveración no está expresada de manera razonable, respecto de todo lo importante; o
 - ii) La conclusión del Contador Público está redactada de manera directa en términos del asunto principal y de los criterios, y la información del asunto principal está representada en una manera errónea de importancia relativa, el Contador Público expresa una conclusión calificada o una conclusión adversa dependiendo de la importancia relativa o de lo dominante del asunto.
 - c) Cuando se descubre después de que se ha aceptado el trabajo, que los criterios no son adecuados o que el asunto principal no es apropiado para un trabajo para atestiguar. El Contador Público expresa:
 - i) Una conclusión calificada o una conclusión adversa dependiendo de la importancia relativa o lo dominante del asunto, cuando los criterios no adecuados o el asunto principal inapropiado es probable que confundan a los presuntos usuarios; o
 - ii) Una conclusión calificada o una abstención de conclusión dependiendo de la importancia relativa o lo dominante del asunto, en otros casos.

En algunos casos el Contador Público considera retirarse del trabajo.

Uso inapropiado del nombre del Contador Público

61. Un Contador Público es asociado con un asunto principal cuando declara sobre información del asunto principal o consiente el uso de su nombre en una conexión profesional con dicho asunto principal. Si el Contador Público no es asociado de esa manera, los terceros no pueden suponer ninguna responsabilidad de dicho contador. Si el Contador Público se entera de que una parte está usando de modo inapropiado su nombre, en asociación con un asunto principal, él requiere a la parte que deje de hacerlo. El Contador Público también considera qué otros pasos puedan necesitarse, tales como informar a cualesquier terceros usuarios conocidos del uso inapropiado de su nombre o debe buscar asesoría legal.

Perspectiva del sector público

1. Este Marco de referencia. es relevante para todos los contadores profesionales en el sector público que sean independientes de la entidad para la que desempeñan trabajo para atestiguar.

2.

MARCO DE REFERENCIA PARA TRABAJOS PARA ATESTIGUAR

Apéndice

Diferencias entre trabajos para atestiguar con seguridad razonable y abajo para atestiguar con seguridad limitada

Este apéndice plantea las diferencias entre un trabajo para atestiguar con seguridad razonable un trabajo para atestiguar con seguridad limitada que se discuten en el marco de referencia (ver en particular los párrafos de referencia).

Tipo de Trabajo	Objetivo	Procedimientos de compilación de evidencia	El informe de atestiguar
Trabajo para atestiguar con seguridad razonable	Una reducción en el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del trabajo, como base para una forma positiva de expresión de la conclusión del contador público (Párrafo 11)	Se obtiene evidencia apropiada como parte de un proceso sistemático del trabajo que incluye: <ul style="list-style-type: none">• Obtener un entendimiento de las circunstancias del trabajo;• Evaluar los riesgos;• Responder a los riesgos evaluados;• Desempeñar procedimientos adicionales usando una combinación de inspección, observación, confirmación, vuelta a calcular, vuelta a desempeñar, procedimientos analíticos e investigación. Estos procedimientos adicionales implican procedimientos sustantivos, incluyendo, donde sea aplicable, obtener información comprobatoria, y dependiendo de la naturaleza del asunto principal, pruebas de la efectividad operativa de los controles; y• Evaluar la evidencia obtenida (Párrafos 51 y 52).	Descripción de las circunstancias del trabajo, y una forma negativa de expresión de la conclusión (Párrafo 59).

Tipo de Trabajo	Objetivo	Procedimientos de compilación de evidencia	El informe de atestiguar
Trabajo para atestiguar con seguridad limitada	Una reducción en el riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del trabajo excepto donde dicho riesgo sea mayor que para un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, como base para una forma negativa de expresión de la conclusión del Contador Público (párrafo 11).	Se obtiene evidencia suficiente apropiada como parte de un proceso sistemático del trabajo, que incluye obtener un entendimiento del asunto principal y de otras circunstancias del trabajo, pero en el que los procedimientos son deliberadamente limitados con relación a un trabajo para atestiguar con seguridad razonable (párrafo 53).	Descripción de las circunstancias del trabajo, y una forma positiva de expresión de la conclusión (Párrafo 58).